Васютинська Л.А.

СИСТЕМА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО УПРАВЛІННЯ

Монографія

Одеса – 2014

УДК 336.144(477)

ББК: 65.261.5

Рекомендовано до видання вченою радою Одеського національного економічного університету, протокол № 9 від 24 червня 2014 р.

Рецензенти:
Немченко В.В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Одеської національної академії харчових технологій;
Осипов В. М. – доктор економічних наук, професор, завідуючий відділу соціально-економічного розвитку приморських регіонів Інституту проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України;
Марушак В.П. – доктор наук з державного управління, професор, завідувач кафедри права і законотворчого процесу Одеського регіонального інституту державного управління Національної академії державного управління при Президентові України.

Васютинська Л.А.
Система видатків бюджету в умовах розвитку програмно-цільового управління [Монографія] / Л.А. Васютинська. – Одеса: Друк-Південь, 2014. – 192 с.

ISBN

В монографії розглянуто сутність та архітектоніку системи видатків бюджету. Досліджено проблематику та стан реалізації програмно-цільового методу управління видатками бюджету в Україні. В межах методології СВА (cost-benefit analysis) розроблено інструментарій аналізу ефективності середньострокових бюджетних програм.

Монографія орієнтована на широке коло наукових діячів, які переймаються проблематикою бюджетної системи України, фахівців сфери державного управління та місцевого самоврядування, студентів і аспірантів економічних спеціальностей.

ISBN
© Васютинська Л.А., 2014

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА……4

РОЗДІЛ 1. ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ……..7
1.1. Зміст видатків бюджету як відкритої системи……...7
1.2. Архітектоніка системи видатків бюджету…….20

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ ЗА ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВИМ МЕТОДОМ……35
2.1. Концептуальні основи результативного бюджетування……35
2.2. Бюджетна послуга – результат програмно-цільового управління……50
2.3. Світові тенденції впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес ……61

РОЗДІЛ 3. ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТУВАННЯ В УКРАЇНІ.....72
3.1. Проблеми застосування інструментарію програмно-цільового методу бюджетування……....72
3.2. Моніторинг ефективності та результативності видатків бюджету……..90
3.3. Аналітичні підходи до оцінювання ефективності видатків бюджету….108

РОЗДІЛ 4. ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО УПРАВЛІННЯ……127
4.1. Адаптація наукових підходів щодо запровадження методології дисконтування в механізм програмно-цільового управління……..127
4.2. Імплементація інструментарію CBA (cost-benefit analysis) у практику середньострокового бюджетування……139
4.3. Методичні підходи до оцінювання сукупного соціально-економічного ефекту від реалізації програмних заходів……. 155

ВИСНОВКИ…….169

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ..…….171

ПЕРЕДМОВА

В останні часи з'являється все більше наукових праць, пов'язаних із проблематикою запровадження програмно-цільового методу (ПЦМ) в бюджетний процес. Зростаючий інтерес економістів усього світу до цієї управлінської новації пояснюється тим, що при застосуванні інструментарію ПЦМ виникає можливість пов'язати результати, які мають бути одержані, з ресурсами, що для цього використовуються. При цьому діяльність економічних суб'єктів зорієнтована на досягнення визначеної мети в такий спосіб, щоб забезпечити максимальний соціально-економічний ефект від прийнятих рішень.

В бюджетній системі України програмно-цільовий підхід набув свого розвитку після схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі (2002 р.). Як демонструє український досвід, імплементація ПЦМ виявилася чи не найбільш проблематичним та суперечливим нововведенням. Це обумовлюється різними причинами, але найбільш очевидна полягає у тому, що механізм управління видатками бюджету не був адаптований до функціонування в нових реаліях. Донині відкритими лишається низка питань: як оцінити соціально-економічний та бюджетний ефекти; на які критерії необхідно опиратися при проведенні моніторингу ефективності та результативності видатків бюджету; як пов'язувати визначені результати з виділеними для їх досягнення асигнуваннями; як знизити рівень невизначеності при прийнятті управлінських рішень.

Окреслене коло питань не є притаманним тільки для вітчизняної бюджетної практики. Аналогічна проблематика вирішується урядами різних країн, що сприяє накопиченню ємного світового досвіду для подолання виникаючих перешкод у ході запровадження результативних технологій бюджетування. Проте важко дійти остаточного рішення щодо вибору тієї або іншої прогресивної практики для адаптації кращого досвіду, якщо країнами застосовуються різні концептуальні підходи результативного управління. Аналіз існуючої практики дозволяє лише розширити інформаційну базу та дає поштовх для подальших напрацювань, але аж ніяк не може слугувати «рецептом» безумовного впровадження.

В Україні ситуація ускладнюється тим, що імплементація інструментарію ПЦМ в бюджетний процес не принесла очевидного прогресу. Навпаки, в останні роки спостерігаються тенденції щодо зростання поточного бюджету і його захищених статей; розпорошення бюджетних коштів за великою кількістю програм та хронічного їх недофінансування; зниження ефективності використання бюджетних коштів на фоні підвищення дефіциту бюджету та ін.

В монографії автор не ставить за мету вирішити усі протиріччя і проблеми, які виникають в бюджетній системі у ході реалізації методології програмно-цільового управління. Завдання, що ставилося при проведенні

дослідження значно скромніші. Їх змістовність розкривається у чотирьох розділах.

У першому розділі досліджуються особливості функціонування системи видатків бюджету. Шляхом застосування методології системного аналізу розкривається змістовність останньої та обґрунтовуються складові її архітектоніки.

У другому розділі увага зосереджена на організації бюджетування за програмно-цільовим методом. Досліджено концептуальні засади результативного бюджетування з огляду на різні підходи. Розкрита сутність бюджетної послуги, виходячи з теорії суспільних благ, та визначена структура її вартості за класифікаційними ознаками витрат. Проаналізовано світові тенденції розвитку програмно-цільового бюджетування та узагальнено міжнародний досвід проведення бюджетних реформ.

Третій розділ присвячено аналітичному дослідженню практики та проблематики запровадження програмно-цільового методу в Україні. В рамках цього розділу увагу сконцентровано на проблемних питаннях, які пов'язані із застосуванням інструментарію програмно-цільового методу бюджетування та розвитку аудиту ефективності видатків бюджету. Проведено моніторинг ефективності і результативності останніх шляхом застосування системи згрупованих за критеріями індикаторів. Здійснено дослідження різних методів аналізу і оцінки ефективності видатків бюджету, практична реалізації яких знайшла своє відображення в сучасних технологіях результативного бюджетування.

У четвертому розділі визначено вектори вдосконалення системи видатків бюджету в умовах розвитку програмно-цільового управління з огляду на адаптацію наукових підходів щодо запровадження методології дисконтування. Проте цей досвід не абсолютизувався, він піддавався детальному аналізу та критиці з метою виявлення закладеного потенціалу в існуючих світових управлінських технологіях, які застосовувалися в умовах бюджетного реформування.

Вперше у вітчизняній практиці автором розроблено параметри соціальної ставки дисконтування для програм/проектів, що реалізуються за рахунок бюджетних коштів. Унікальність цієї розробки полягає у тому, що визначені параметри оцінювалися з урахуванням чинників соціально-економічного розвитку як держави у цілому, так й кожного регіону, зокрема.

Шляхом використання інформації Державної служби статистики України та результативних показників, задекларованих в Національній програмі розвитку малого підприємництва (в якості прикладу для апробації), здійснено імплементацію інструментів CBA (cost-benefit analysis) у практику середньострокового бюджетування. Узагальнюючи результати проведеного дослідження розроблено методичні підходи до оцінювання сукупного соціально-економічного ефекту від реалізації програмних заходів.

Автор сподівається, що результати проведеного дослідження, стануть у нагоді науковцям і практикам, які переймаються проблематикою бюджетного

реформування, а також принесуть користь викладачам, студентам та аспірантам у наукових пошуках.

Автор виражає вдячність всім, хто приймав участь в обговоренні концептуальних положень, які пропонуються в монографії, надавав поради, сприяючи тим самим розвитку закладених в ній ідей, висловлював критичні зауваження, стимулюючи автора вдосконалювати його напрацювання.

Щиру подяку автор висловлює особисто професору кафедри фінансів Одеського національного економічного університету вельмишановній Вірі Петрівні Хомутенко – науковцю з великої літери, добропорядній людині, вчителю і наставнику за допомогу та підтримку в усіх наукових починаннях й пошуках автора.

РОЗДІЛ 1.
ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ

1.1. Зміст видатків бюджету як відкритої системи

В сучасній економічній літературі дефініція «видатки бюджету» набула досить широкого застосування й стала використовуватися не тільки в галузі публічних фінансів, але й в реальному секторі економіки. Запровадження бюджетної термінології в інші сфери фінансової діяльності спричинило виникнення різних наукових думок з приводу однозначності понять «видатки бюджету» і «витрати бюджету». Зокрема, серед вітчизняних науковців точаться дискусії щодо економічної природи названих дефініцій, оскільки у сфері фінансів підприємств ці поняття визнаються як однозначні. В той час як в бюджетній термінології їх розмежовують з огляду на те, що витрати бюджету є більш широким поняттям, ніж видатки бюджету. На необхідність теоретичного обґрунтування зазначених категорій вказують і відомі вітчизняні економісти С. І. Юрій та В. М Федосов, які стверджують, що «видатки і витрати тільки на перший погляд характеризують однакові процеси, однак насправді між ними є суттєві відмінності» [1, с. 165]. Окреслена проблема є актуальною й для науковців пострадянського простору [2, с. 18-20].

Для обґрунтування понятійного апарату названих дефініцій є сенс провести аналіз їх визначальних ознак.

Поняття «видатки» в бухгалтерській термінології пов’язують з фактично використаними за певний період коштами [3, стор. 153]. Отже, з точки зору бухгалтерського обліку видатки виникають у наслідок вибуття активів та виникнення зобов'язань. На думку С. А. Котлярова, видатками є витрати певного періоду, які повністю включаються у реалізовану в цьому періоді продукцію [4, с. 12]. Проте існують інші витрати, що обліковуються, але не включаються до собівартості продукції. Це, так званні, «запасоємні витрати», а також вибулі активи у зв’язку з придбанням або створенням їх поза обігом. Наприклад, до таких витрат включають вартість основних засобів, незавершене виробництво або незавершене будівництво.

Проведене дослідження показує, що в реальному секторі економіки існують витрати, які мають різну економічну природу. З однієї сторони – це «витрати періоду», які включаються у собівартість продукції. З іншої сторони існують витрати, які не включаються у собівартість продукції. Це дає підстави для проміжного висновку: існують дві схожі категорії – «витрати» і «видатки». Причому перші є більш широким поняттям, ніж другі.

Відомий український економіст Л. Мельник визначає витрати як фактичні та можливі виплати або упущену вигоду [5, с. 198]. Проте визначення витрат як

виплат досить суперечливе твердження, враховуючи той факт, що не всі витрати можна трактувати як виплати. Досить звернути увагу на витрати, пов'язані з інвестуванням або кредитуванням.

До особливостей витрат можна віднести їх прив'язку до єдиного джерела фінансування. Наприклад, витрати підприємства, витрати фірми, витрати домогосподарств.

Звертаючись до визначення Л. Мельника, необхідно зазначити на те, що наведене тлумачення поняття «витрати» має управлінські конотації, оскільки мова йде про упущені вигоди, які умовно оцінюються, але не обліковуються, тобто не приймають форму фактичних витрат, а відтак не можуть трактуватися як видатки.

Проведений аналіз вказує на існування відмінностей між поняттями «витрати» і «видатки» у сфері фінансах підприємств.

Існує думка, що видатки у бюджетній сфері тільки за певних умов перетворюються на витрати, а саме при виплаті зарплати, оплаті вартості товарно-матеріальних цінностей та комунальних послуг тощо. При цьому окремі видатки не набувають форми витрат, оскільки виділені бюджетні кошти продовжуватимуть свій рух у вигляді виплат стипендій і соціальних допомог, погашення позик тощо, тобто мова йде про внутрішні витрати органів влади або фінансове забезпечення процесу надання суспільних послуг і зовнішні витрати, що призначені для виконання зобов'язань держави, гарантованих Конституцією й пов'язаних з вирівнюванням доходів населення, державною підтримкою галузей економіки або створенням майнових цінностей держави. Акцентуючи увагу на розмежуванні витрат і видатків у бюджетній сфері, прихильники такого підходу стверджують, що «витрати здійснюються відповідними суб'єктами на стадії обміну, характеризуються двостороннім рухом вартостей (Г—>Т), тобто обмінюються на необхідний еквівалент вартості товарів чи послуг», а видатки зустрічного товарного потоку не мають [6, стор. 165-166].

Якщо врахувати прив'язку витрат до об'єкту фінансування, то й в першому, й у другому випадку використовуються державні кошти. У будь-якому разі здійснюються касові видатки, яким протистоять блага, що надаються через специфічні послуги. Ці послуги можуть бути гарантованими державою, а можуть нею створюватися, коли мова йде про вирішення проблемних питань, пов'язаних із соціально-економічним розвитком держави або окремих її регіонів.

Бюджетні видатки – це реальні витрати, які плануються (бюджетні асигнування), фактично здійснюються (касові видатки) та повністю обліковуються. Діяльність органів публічної влади не передбачає комерційного інтересу. Функції розпорядників бюджетних коштів законодавчо регламентуються, а відтак управлінські (економічні) витрати не передбачаються. Таким чином, можна дійти висновку: у сфері державних фінансів «витрати бюджету» і «видатки бюджету» за своєю економічною природою є однозначними поняттями.

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що з матеріально-речової точки зору під видатками бюджету слід розуміти витрати, здійснювані органами влади згідно визначених функцій.

Переходячи до розгляду видатків бюджету з категоріальної точки зору, є сенс зазначити, що в науці не існує єдиної думки щодо цього. Ю. В. Пасечник розглядає видатки бюджету з огляду особливостей організації бюджетної системи, наводячи їх трактування, як для державного так й для місцевих бюджетів. При цьому витрати, що відображають соціально-економічні відносини, на основі яких здійснюється використання централізованих коштів за напрямами, визначеними законом є видатками державного бюджету, а відмінність видатків місцевих бюджетів полягає в урахуванні регіональних особливостей [6, с. 443, 470]. Наведене трактування не дає однозначності у питанні, що є первинним – витрати або економічні відносини.

Для повної ясності доцільно з'ясувати зміст дефініції «відносини». З цього приводу Г. Гегель зазначав, що «у відносинах визначна кількість вже не володіє лише байдужною визначеністю, а кількісно визначена зі своїм потойбічним. Кожне має свою визначеність у цьому відношенні». Конкретизуючи це положення автор вказував, на обумовленість відносин [7, с. 403]. Головне, на чому акцентується увага Г. Гегеля, полягає у взаємопроникненні протилежностей та переході їх один до одного. Цей висновок має не тільки понятійне значення, але й проявляється в реальності. Виступаючи носієм єдності елементів (а ці обставини покладено в основу теорії функціональних систем) «відносини» можна розглядати як системо-утворюючий фактор, суть якого розкривається в процесі пристосування елементів один до одного. Таким чином, в якості детермінанти поведінки системи розглядаються не минулі події, а майбутні, що визначаються як результат діяльності. Отже, елементи, що утворюють систему існують не тому, що є інші. Вони змінюються під впливом останніх й у системі набувають нової якості, ніж до формування системоутворюючих відносин. Наведене має велике значення для розуміння природи економічних відносин. Проте, як зауважував К. Маркс, не слід випускати із виду їх об'єктивну природу і все пояснювати волею діючих осіб [8, с. 192].

Наведене твердження має істотне значення для розуміння бюджету як об'єктивної форми прояву економічних відносин. Ці відносини за своєю суттю є абстракцією, але проявляються в реаліях тільки через економічну діяльність суб'єктів.

Бюджет відбиває усі родові функції фінансів, а відтак бюджетні відносини реалізуються в процесі вторинного перерозподілу частини вартості ВВП. Цей перерозподіл здійснюється у ході економічної діяльності відповідних суб'єктів – держави, фізичних та юридичних осіб. Отже, розмежовування економічних відносин на об'єктивні та суб'єктивні пов'язано з однієї сторони з функціонуванням економічних законів розвитку суспільства, з іншої – із здійсненням свідомої діяльності економічних суб'єктів. Однак не можна погодитися з тим, що діяльність і відносини – різні сторони людського буття.

Якщо діяльність розкриває динаміку, розвиток функцій, то економічні відносини – це рушійні сили, закони розвитку діяльності,

Говорячи про видатки як економічну категорію О. Р. Романенко уточнює передумови утворення економічних відносин, акцентуючи увагу на тому, що вони виникають з приводу розподілу коштів бюджетного фонду держави [9, с. 167]. При такому розумінні видатків бюджету випускається досить важлива їх функціональна особливість, яка розкривається у призначенні бюджетного фонду та набуває реалізації через використання останнього.

Тлумачення Р. В. Поляка розширює змістовність поняття «видатки бюджету», вказуючи на суб'єктів цих відносин, якими з одного боку виступає держава, а з другого – організації, установи і громадяни [10, с. 112]. При цьому автор зосереджує увагу тільки на «використанні централізованих фондів грошових коштів», випускаючи з поля зору не менш важливу функцію – розподіл.

Проведений аналіз показав, що тлумачення поняття «видатки бюджету» не викликає суттєвих суперечок у науковій думці з огляду на об'єктивну природу економічних відносин.

В економічній літературі застосовується також процесуальний підхід в розумінні змісту видатків бюджету. На думку А. М. Бабич й Л. П. Павлова, видатки бюджету представляють собою процес виділення та використання фінансових ресурсів, що акумулюються у бюджетах усіх рівнів бюджетної системи, згідно з законами про бюджети на відповідний фінансовий рік». [11, с. 115]. Автори акцентують увагу у наведеному трактуванні на одній із стадій бюджетного процесу – виконання бюджету за видатками. Слід також зауважити, що потребує обґрунтування вислів «виділення фінансових ресурсів». Він є досить розпливчастим, оскільки не зрозуміло, що мається на увазі – розподіл видатків або їхнє планування. Проте навіть при такому абстрагуванні стадій бюджетного процесу контроль як завершальний етап будь-якого управлінського циклу у наведеному трактуванні не висвітлюється.

Підводячи риску науковій дискусії, можна дійти висновку, що з категоріальної точки зору видатки бюджету представляють собою економічні відносини між державою, юридичними і фізичними особами, які виникають у процесі розподілу та використання бюджетних ресурсів, реалізуються в об'єктивних економічних процесах і проявляються за допомогою структурного різноманіття, динамічності та функціональної особливості.

Зазначене вище дозволяє висунути гіпотезу, що видатки бюджету є динамічною системою. Тому доцільно при їх дослідженні застосувати системний підхід. Це надасть можливість дослідити взаємозв'язки та виявити закономірності як між елементами системи, так й між самою системою і зовнішнім середовищем.

Для обґрунтування видатків як відкритої системи вважається за доцільне дослідити властивості останньої.

Система представляє собою сукупність взаємопов'язаних та взаємодіючих елементів, які організуються як єдиний процес з відповідною

ієрархічною структурою. Тому одною з властивостей системи є цілісність. Враховуючи те, що бюджетні видатки структуруються у рамках бюджетної системи, здійснюються за єдиною бюджетною класифікацією відповідно до єдиних цілей бюджетної політики, зазначена властивість має своє відображення в системі видатків бюджету.

Для з'ясування мети, а також для пояснення впливу видатків бюджету на соціально-економічну систему є сенс простежити еволюцію поглядів щодо їхньої класифікації. Ця проблема на протязі тривалого часу займала фінансову наукову думку.

Вагомим внеском у розумінні природи державних видатків є напрацювання С. І. Іловайського Класифікація видатків бюджету, яка була запропонована цим автором засвідчує сучасність його поглядів. Групуючи бюджетні видатки за відомствами та предметами, автор зауважував, що перша ознака не дає можливості пояснити характер їх використання, адже одно відомство «може управляти різними предметами, рівно як одним й тим же предметом можуть перейматися декілька відомств». Предметна класифікація показує більш точну картину видатків [12, с. 27]. Як видно, в такому тлумаченні закладена ідея, що відбиває сучасні погляди на формування програмної класифікації бюджетних видатків, в основу якої покладено постулат, що у межах однієї програми реалізується одна державна функція.

Групування видатків за певними ознаками завжди було у центрі уваги як теоретиків, так й практиків. Це підтверджує той факт, що за наказом Міністерства фінансів Росії у 1811 р. видатки класифікувалися за [12, с. 27]:

- відомствами та управліннями;
- простором – державні, губернські, повітові та волосні;
- ступенем потреб – необхідні, корисні та надлишкові.

Якщо перші дві ознаки з наведеної класифікації є зрозумілими, то остання, скоріше, несподівана для того періоду часу. Розмежування видатків за видами витрат здійснюється у сучасній системі бюджетного обліку багатьох країн світу, де видатки розмежовуються на обов'язкові та дискреційні. У першому випадку видатки здійснюються на постійній основі й виконуються без обмежень, у другому – це новостворені видатки, затверджені законодавчо у зв'язку з потребами, що виникли.

Різноманіття поглядів та підходів до групування бюджетних видатків пояснюється необхідністю встановлення взаємозв'язку між елементами системи, способу їх взаємодії, характеру відносин між ними. Така увага до структурного аналізу видатків є виправданою, оскільки функції системи реалізуються тільки у структурі через відповідний механізм функціонування.

Говорячи про взаємодію та взаємозалежність компонентів системи, слід звернути увагу на упорядкованість її елементів. При цьому основою упорядкованості системи видатків виступає законодавча база та регламентація діяльності органів виконавчої влади.

Наступна ознака є невід'ємною для будь-якої системи – це ієрархічність побудови або підпорядкованість елементів, як у середині утворених підсистем, так

й між ними. Характеризуючи систему видатків бюджету, слід звернути увагу на існування принаймні двох підсистем з відповідним набором підпорядкованих елементів: підсистему, яка управляє і підсистему якою управляють. Елементами керуючої підсистеми виступають виконавчі органи влади за ієрархією підпорядкованості мережі бюджетних установ, а елементами керованої підсистеми є видатки бюджету за ієрархічністю структури розподілу і використання.

Будь-яка система має відповідну ціль, заради якої вона функціонує. Отже, формування цілей – компонент системи, що формує відповідну її властивість. В основі цілепокладання системи видатків бюджету лежать цілі соціально-економічного розвитку держави. Це дає підстави для твердження про відкритість системи видатків бюджету, а відтак й про існування взаємозв'язку із зовнішнім середовищем. Таким чином, суб'єкти керуючої підсистеми протистоять суб'єктам соціально-економічної системи. Їх взаємозв'язок обумовлений економічними відносинами, які опосередковуються рухом грошових коштів та матеріалізуються у суспільних благах через діяльність органів виконавчої влади, рис. 1.1.

Як видно з рис. 1.1, у зв'язку із рухом грошових коштів утворюються відповідні грошові потоки, тобто відбувається розподіл фінансових ресурсів у часі як між суб'єктами, так й між рівнями бюджетної системи. Ці рівні (елементи системи) обумовлюються державним устроєм.

Вся сукупність взаємодій між системою видатків та суб'єктами соціально-економічної системи визначається направленістю їх дії один на одного, тобто з однієї сторони зовнішнє середовище впливає на елементи системи, з іншої – елементи системи впливають на зовнішнє середовище. У першому випадку ці взаємозв'язки в основному реалізуються через відчуження частини доходів у суб'єктів соціально-економічної системи, а також шляхом використання або оплатного відчуження державного (муніципального) майна, надання платних послуг органами влади, застосування заходів цивільно-правової, адміністративної і кримінальної відповідальності та ін.

У силу верховенства права владних повноважень держава у примусовому порядку вилучає частину вартості ВВП. При цьому основу у формуванні доходів бюджету складають податкові надходження. Переважаюча роль податкових доходів над неподатковими при формуванні доходної частини бюджету у значній мірі зумовлює місткість вхідних грошових каналів. Іншими словами, чим вище ділова активність суб'єктів економічної системи, тим більший обсяг податкових надходжень акумулюється в бюджетних фондах. Отже, частка неподаткових доходів у вхідних каналах тим менше, чим стабільніше соціально-економічна система, й, навпаки, вона зростає, у країнах, де економіка є чуттєвою до впливу кризових явищ. Виходячи із спостережень, можна стверджувати, що частка неподаткових надходжень у доходах бюджету в країнах зі стабільною економікою нижча, ніж в країнах, де економіка більш чуттєва до циклічних коливань.

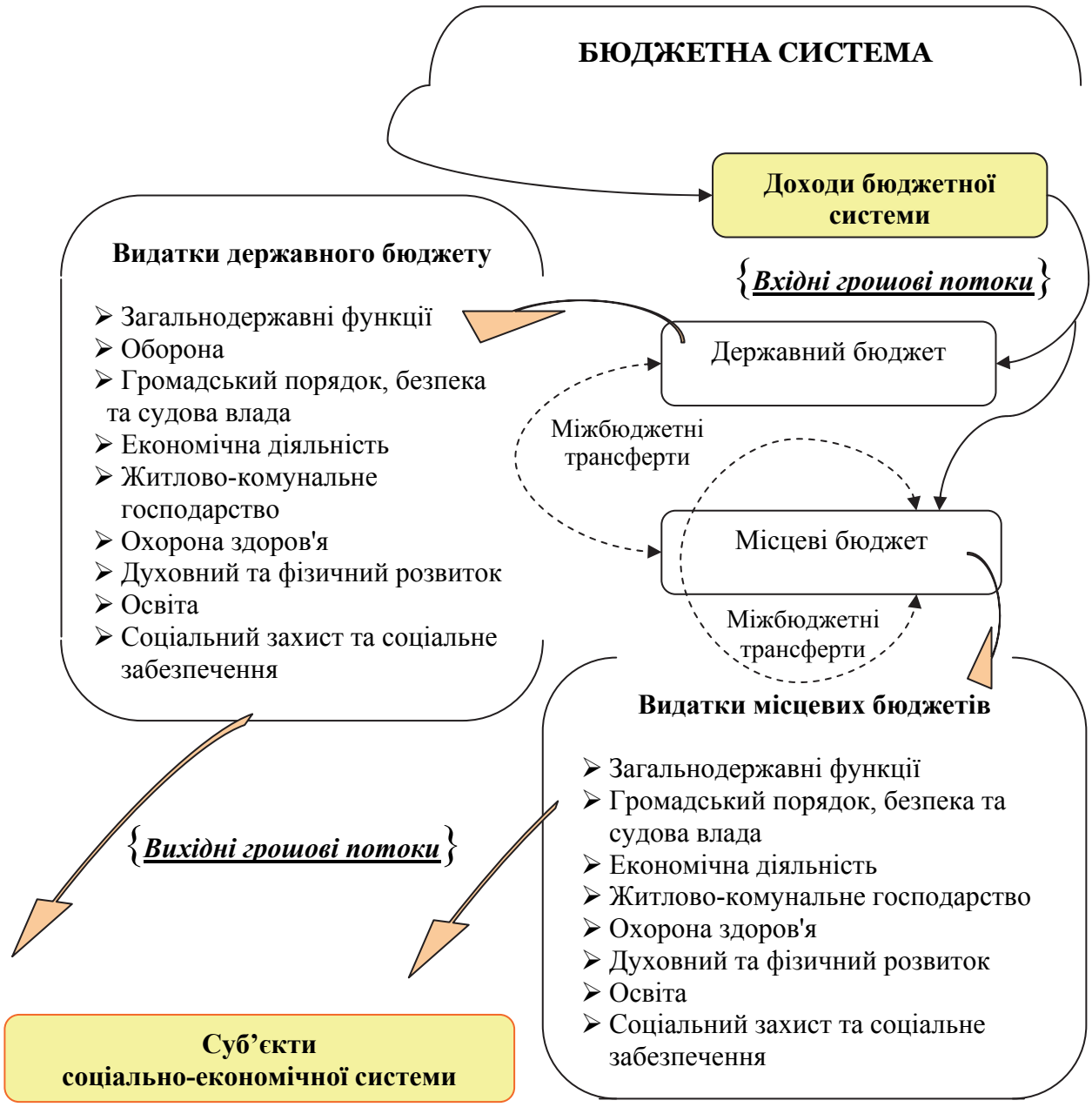

Рис. 1.1. Рух грошових потоків через дворівневу бюджетну систему

У процесі формування вхідних потоків утворюється досить широка мережа економічних зв'язків (відносин) із суб'єктами соціально-економічної системи. За своєю економічною природою ці відносини є різними, але їх поєднує єдина ціль – забезпечення суспільства благами, що стають доступними шляхом реалізації інших за економічним змістом відносин. Мова йде про відносини, які опосередковуються вихідними грошовими потоками й здійснюють вплив на зовнішнє середовище. Перш, ніж перейти до дослідження цього впливу, необхідно визначитися, яким чином відбувається трансформація бюджетних відносин.

З огляду на фондову форму організації бюджетних відносин, яка відбиває унікальну ознаку фінансів, є сенс зупинитися на особливостях формування і виконання централізованого фонду держави.

Як фінансовий фонд грошових коштів бюджет формується у доходах, але цільове використання акумульованих коштів передбачає утворення фонду видатків. Такий двоїстий характер фондової організації бюджетних відносин обумовлює розмежування двох систем – доходів та видатків. Між цими системами існує істотний прямий взаємозв'язок, який здійснюється через бюджетні асигнування в односторонньому порядку. Саме тоді відбувається якісний перехід від економічних відносин, які опосередковують формування фонду грошових коштів до економічних відносин, пов'язаних з його розподілом і використанням. Слід зауважити, що в економічному сенсі, фінансовий фонд – це особлива форма утворення, розподілу і використання грошових коштів для забезпечення певних потреб. Тому розмежування його на доходний й видатковий у матеріальному сенсі здійснюється за допомогою бюджетного кошторису. Цим обумовлюється вимога щодо дотримання балансу між вхідними і вихідними грошовими потоками, а відтак можна стверджувати про існування певних обмежень, а саме – бюджетних обмежень.

Варто нагадати, що видатки на відміну від асигнувань – це фактично проведені платежі, які утворюють внутрішні і зовнішні грошові потоки. Перші обумовлюються економічними відносинами, між бюджетами різних рівнів, утворюючи специфічні відносини, які реалізуються тільки у межах бюджетної системи. Досліджуючи грошові потоки між бюджетами, слід звернути увагу на те, що вони формуються як за вертикаллю, тобто між бюджетами різних рівнів, так й за горизонталлю або між бюджетами одного рівня. В унітарній державі (рис. 1.1) потоки переміщується між державним та місцевими бюджетами – вертикальні потоки. Причому вихідні потоки з бюджету є видатками, в той час, як вхідні потоки для приймаючого бюджету є доходами останнього. Особливість, виникаючих відносин полягає у тому, що вони утворюються тільки між двома ієрархічно пов'язаними за вертикаллю бюджетами. Горизонтальні бюджетні відносини здійснюються між бюджетами одного рівня. Ці зв'язки опосередковуються горизонтальними грошовими потоками, за ієрархією підпорядкування, згідно з територіально-адміністративним поділом. Внутрішнє переміщення грошових потоків між бюджетами різних рівнів не впливає на розміри вихідних грошових каналів в цілому. Їх розмежування здійснюється за призначеннями. У цьому й проявляється особливість використання бюджетного фонду.

Система не може функціонувати заради себе самої. Її мета завжди пов'язана з одержанням корисного результату. Тому останній також відноситься до системоутворюючих елементів. Відомий дослідник П. К. Анохін, пояснюючи цей феномен системи у загальній теорії систем вказував на те, що не може бути поняття системи без її корисного результату» [13, с. 24].

Корисний результат як системоутворюючий компонент системи видатків бюджету обумовлює її організацію. У ході виконання державою певних

функцій, що реалізуються через бюджетний процес, здійснюється взаємодія з суб'єктами соціально-економічної системи – юридичними та фізичними особами. При цьому переслідується ціль щодо забезпечення цих суб'єктів певним набором благ, які представляють собою діяльність, спрямовану на отримання корисного результату.

Відповідаючи на питання, що є корисним результатом системи видатків бюджету, видатні науковці ще на початку XX століття вели дискусії з приводу продуктивності бюджетних видатків. Причиною такої уваги стала необхідність в обґрунтуванні відповідності потреб суспільства функціям, які для цього державою утворюються. Саме такий підхід став підґрунтям у поділі видатків на продуктивні і непродуктивні Л. Коссом Під першими автор розумів «видатки, які або збільшують майнове надбання держави, або зміцнюють економічні основи приватного господарства». До інших автор відносив видатки, що «не дають жодного із цих результатів, але не є марними», оскільки одержані «моральні блага рано або пізно перетворюються у блага господарські». [14, с. 20].

Уточнюючи думку Л. Косса, Б. М. Сабанті зазначав, що непродуктивні видатки держави виникають у зв'язку із вибуттям частини національного доходу з виробничого процесу [15, с. 103].

Некоректність висунутої тези для сучасних дослідників не викликає сумніву, адже перерозподіл бюджетних видатків здійснюється з безпрецедентною ціллю – задовольнити потреби суспільства у благах, які не можуть бути вироблені ніяким іншим суб'єктом, крім держави. Ці блага можна інтерпретувати як вигоди, одержані суспільством від використаних бюджетних ресурсів. Суспільні вигоди можуть мати грошову основу, наприклад обсяг субсидій, допомог, а можуть бути виражені у показниках зниження рівня захворюваності, злочинності або збільшення тривалості життя, грамотності тощо.

Сучасний погляд на соціально-економічну сутність видатків також вносить свої дискусійні елементи. На думку фахівців Світового банку, високий рівень видатків на державне споживання та трансферти негативно впливають на соціально-економічний розвиток, тоді як видатки, що направлені у продуктивні галузі (інвестиції, охорона здоров'я, соціальні гарантії тощо) сприяють економічному зростанню [16]. Однак, фінансування виробництв у галузях, які традиційно відносяться до продуктивних, необов'язково приносять очікувану віддачу у наслідок впливу різних зовнішніх чинників. Твердження, що державні інвестиції є більш продуктивними, ніж поточні видатки є дещо поспішним, оскільки на якість освіти або охорони здоров'я у більшому ступені може вплинути оплата праці викладачів та медиків, ніж будівництво нових шкіл або закупівля високотехнологічного обладнання. Отже, для того, щоб оцінити ступень продуктивності видатків необхідно задіяти певний інструментарій, що дозволить оцінити продуктивність видатків бюджету.

Англійський економіст А. Пігу розглядав видатки бюджету з точки зору особливостей їх перетворення, стверджуючи, що існують трансформаційні

видатки, які здійснюються, коли потокам державних коштів протистоїть публічна послуга, й трансферти. Трансформація у першому випадку здійснюється шляхом перетворення бюджетних коштів у блага, у другому – здійснені видатки, не маючи зустрічного матеріального потоку, виступають лише як передача коштів, тобто простий трансферт [17]. До послідовників такого підходу у сучасній науці можна віднести С. І. Юрія і В. М. Федосова, які додержуються цього погляду при розмежуванні понять «видатки бюджету» та «витрати бюджету» [1, с. 163-166].

Вказуючи на специфічність суспільних благ А. Вагнер стверджував, що держава є найкращим гарантом у забезпеченні всім необхідним, оскільки вона може надавати необхідні фонди за найнижчими цінами [18, с. 6]. Надання соціальних трансфертів як не найкраще характеризує специфічність бюджетних відносин, оскільки ні одна інша сфера діяльності не передбачає функцію вирівнювання доходів населення. Якщо узяти до уваги той факт, що здійснювана діяльність виконавчих органів влади фінансується за рахунок коштів бюджету й направлена на користь інших осіб, то вирівнювання доходів населення у формі виплати допомог і субсидій можна визнавати як специфічну послугу, оскільки захід або користь, яку одна сторона пропонує іншій й визначає змістовність послуги [19, с. 628].

Дослідження системоутворюючих елементів видатків бюджету дозволяє дійти важливого висновку, який ставить під сумнів, існуючі у вітчизняній науці погляди щодо призначення видатків бюджету. Ці погляди фокусуються на тому, що призначенням видатків бюджету є виконання функцій держави. Така думка може бути виправданою для характеристики бюджетних відносин в рамках командно-адміністративної системи державного управління. Однак, якщо соціально-економічна система будується на ринкових засадах це твердження не може бути узято за основу.

Говорячи про призначення видатків бюджету, слід нагадати про феноменальну особливість системи – одержання корисного результату. Саме заради цього держава наділяє себе правом вилучати у примусовому порядку частину первинних доходів фізичних та юридичних осіб в процесі розподілу ВВП. Отже, зв’язок між потребами суспільства та функціями держави полягає у тому, що спочатку виникають суспільні потреби, а потім для їх задоволення утворюються відповідні функції. Отже, за первинністю виникнення потреби передують функціям. На практиці це простежується досить чітко. Наприклад, на період реалізації державної програми утворюється відповідна організаційна структура (агенція, комунальне підприємство, дирекція та ін.), на яку покладаються функції, обумовлені конкретно визначеними програмними заходами. Ці функції напряму пов’язані із метою програми та з періодом її життєдіяльності. Якщо задоволення суспільної потреби гарантується Конституцією держави (наприклад, забезпечення освіти, охорони здоров’я, внутрішньої та зовнішньої безпеки), то відповідно до визначених гарантій утворюються певні функціонально-організаційні структури – міністерства, відомства, комітети тощо.

Аналіз теоретичних підходів до визначення соціально-економічної сутності видатків бюджету виявив різноманіття поглядів. Критично проаналізувавши та узагальнивши існуючі погляди, вважається за доцільне під видатками бюджету розуміти систему економічних відносин, які виникають між державою в особі виконавчих органів влади та юридичними і фізичними особами з приводу розподілу та використання коштів бюджету для забезпечення потреб суспільства у благах з метою одержання корисного результату від використаних бюджетних ресурсів.

Держава з її багатоаспектною економічною діяльністю є важливим елементом соціально-економічної системи. Виступаючи як виробник суспільних благ, як інвестор, як кредитор, а також як учасник розподілу і перерозподілу первинних доходів держава в особі органів виконавчої влади здійснює вплив на соціально-економічні процеси. Тому, досліджуючи динаміку державного сектору, науковцями виявлена пряма залежність між рівнем централізації державних ресурсів (розміром держави), економічним зростанням та темпами приросту національного доходу [20].

Питання про те, скільки держава повинна вилучати грошових ресурсів для здійснення покладених на неї суспільством функцій, стало ключовим в економічній теорії. Отримано багато результатів досліджень та створено безліч концепцій щодо вирішення цієї проблеми, проте оптимального варіанту не знайдено. Наукова думка з цього приводу є суперечливою. Так, прихильники класичної кейсіанської теорії стверджують, що, коли економіка знаходиться у стані рівноваги, то збільшення обсягів бюджетних видатків спричиняє збільшення попиту на товари та послуги. Це впливає на розвиток виробництва й збільшує джерела доходів бюджету. За неокласичною теорією в економіці, що знаходиться у стані рівноваги, економічне зростання залежить в основному від науково-технічного прогресу, а тому політика державних видатків на нього істотно не впливає, хоча до настання економічної точки рівноваги державні видатки є чинником зростання [22-23].

Відповідно до теорії «ендогенного зростання» зв'язок між часткою державних видатків у ВВП та темпом економічного зростання є нелінійним. За висновками Р. Барро видатки держави здійснюють вплив на економічне зростання, однак одночасно на ці процеси впливають й неадекватні податки. У результаті, якщо частка державних видатків у ВВП незначна (до 30%), то їх збільшення позитивно позначиться на економіці. При великій централізації (більш, ніж 60%) ефект буде зворотній [24, с. 645-661].

Найбільш радикальної точки зору з цього приводу дотримується А. Іларіонов, визначаючи оптимальну частку державних видатків у ВВП в розмірі 25-26% [25, с. 10-14].

Намагаючись дослідити вплив зростання державних видатків на рівень суспільного добробуту, В. Танзі та Л. Шюхнест порівняли основні соціально-економічні показники розвитку низки держав й довели непереконливість висновку стосовно того, що високий рівень частки державних видатків у ВВП відповідає кращому соціально-економічному розвитку [26, с. 622-625].

Аналіз наведених підходів дозволяє дійти висновку, що вплив соціально-економічних процесів на розвиток системи видатків накладає певні обмеження, які за характером можна трактувати як економічні. Ці обмеження, перед усім, викликані особливістю ринкової економіки. Виконуючи свої функції, держава стає повноправним учасником ринку й вступає у ринкові відносини шляхом укладання контрактів, договорів, угод з суб'єктами господарювання на постачання товарів та послуг, фінансування яких здійснюється за рахунок бюджету. Таким чином, держава як споживач ринку залежить від його кон'юнктури, а остання, у свою чергу, – від рівня економічного зростання. Така взаємозалежність дає підстави для твердження щодо існування економічних обмежень. Ці обмеження, впливаючи на систему видатків бюджету, визначають її поведінку.

Різноманітність підходів до оцінювання впливу держави на соціально-економічний розвиток наштовхує на думку, що саме специфіка держави як виробника і постачальника суспільних благ й викликає дискусії стосовно цієї проблеми, породжуючи питання щодо встановлення обсягу благ, які повинні отримувати члени суспільства від держави. Інше не менш важливе питання полягає у тому, які суспільні блага мають фінансуватися повністю за рахунок бюджетних коштів, які – частково. Наступний аспект проблеми висловлюється в питаннях, які блага повинні задовольнятися ринком, а які затверджують монопольне право держави на їхнє виробництво. Саме від вирішення зазначених питань залежить і рівень перерозподілу ВВП через бюджетну систему, і обсяг функцій, які покладе на себе держава.

Специфіка суспільних благ як таких, що не можуть бути придбані членами суспільства, породила необхідність у виникненні особливого суб'єкта, господарча діяльність якого базується не на механізмі еквівалентного обміну, а на механізмі примусу. У цьому ракурсі державу можна розглядати як підприємство, що діє на контрактних засадах, які ґрунтуються на спільних інтересах окремих членів та їх відображають. Об'єднуючи у собі громади держава набуває форми спільного підприємства та «має відображати їхні інтереси та турботи». Переслідуючи некомерційні цілі держава виступає як кооперативне (неприбуткове) підприємство, тобто «отримує повноваження від своїх окремих членів, які є кінцевими суб'єктами» споживання [27, с.31-32].

З огляду на зазначене можна дійти висновку, що держава є суб'єктом господарювання, діяльність якого пов'язана з виробництвом та наданням суспільних благ. В економічній літературі це знайшло своє відображення в поняттях «державне господарство» та «державне фінансове господарство». С. І. Іловайський сутність будь-якого господарства зводить до добування матеріальних коштів та їх використання у такий спосіб, щоб з найменшим витрачанням досягти найбільших результатів у задоволенні потреб [12, с. 25]. Наукова думка фокусує увагу на тому, що під «державним господарством» слід розуміти діяльність, пов'язану із збором податків та отриманням інших доходів, використанням одержаних ресурсів, координуванням доходів та видатків, управлінням державним сектором економіки. Отже, за наведеним тлумаченням

до державного господарства слід відносити не тільки діяльність держави як суб'єкта влади, але й її діяльність як підприємця [28, с. 92].

Поняття «державне фінансове господарство» вважається більш вузьким, оскільки, на думку західних економістів, у ході реалізації фінансової діяльності держави здійснюються такі функції, як алокація, перерозподіл та стабілізація. Перша функція пов'язана з виробництвом та наданням суспільних благ, друга – полягає у здійсненні перерозподілу доходів, третя – реалізується у ході досягнення визначених цілей економічної політики держави [29, с. 384-404]. Із зазначеного виходить, що «державне фінансове господарство» являє собою діяльність органів влади, пов'язану із забезпеченням фінансовими ресурсами процесу виробництва і надання суспільних благ з метою досягнення визначених державою цілей.

Діяльність у сфері державних фінансів є регламентованою, а відтак вона здійснюється за допомогою правових інститутів, що регулюють складну групу відносин, які виникають з приводу акумулювання та використання бюджетних ресурсів з метою забезпечення публічного фінансового інтересу. Причому, за твердженням науковців в області бюджетного права, не всі суспільні інтереси набувають ознак публічності, а лише ті з них, що отримали правове визнання держави або місцевого самоврядування шляхом прийняття закону або відповідного акту органу місцевого самоврядування [30-32]. Слід зазначити, що правова специфіка відбивається на організаційних засадах бюджетних відносин, трансформуючи останні у правовідносини. Оскільки видатки бюджету регулюються правовідносинами, то й фінансова діяльність виконавчих органів влади здійснюється за визначеним регламентом. Виходячи з того, що регламентація – це встановлення певних правил (процедур), які здійснюються відповідно до зводу державних законів та підзаконних актів [33, с. 594], то можна стверджувати, що поведінка системи видатків визначається певними правовими обмеженнями.

Прийняття Закону про Державний бюджет, а також прийняття відповідних правових актів про місцеві бюджети здійснюється представницькими органами влади, а відтак є сенс говорити про існування політичних обмежень. Для підтвердження висунутої тези необхідно зауважити, що лобіювання інтересів різних політичних груп, партій, рухів та ін., призводить до відволікання бюджетних ресурсів заради досягнення цілей окремих груп людей.

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що поведінку системи видатків бюджету, визначають чотири групи обмежень – бюджетні, економічні, правові та політичні. Виникнення цих обмеження є наслідком взаємодії двох систем – бюджетної та соціально-економічної.

1.2. Архітектоніка системи видатків бюджету

Феноменальна особливість системи, як зазначалося вище, полягає в її спроможності продукувати корисний результат, який трансформується, зокрема, в бюджетній сфері, у суспільні блага. Обсяг і структура останніх визначається державою, але ці параметри не є константою. Вони змінюються залежно від цілей економічної політики, які віддзеркалюються у стратегії соціально-економічного розвитку держави (регіонів). У свою чергу, цілепокладання в системі видатків бюджету пов'язано із завданнями бюджетної політики. Вливаючи на організацію системи визначені цілі змінюють структурні компоненти останньої до тих пір, поки очікувані результати не будуть досягнуті. Ці зміни не відбуваються хаотично, оскільки їх реалізація залежить від дії певного механізму, за допомогою якого впорядковується взаємодія між компонентами системи. Вводячи поняття «механізм» слід зазначити, що при визначенні його термінологічної сутності в науковій літературі використовується галузевий підхід, наприклад, «економічний механізм», «нормативно-правовий механізм», «фінансовий механізм», «соціальний механізм», «відтворювальний механізм», «механізм соціально-економічного розвитку» та ін. [34, с. 9-10]. Застосування такого підходу при конкретизації виду механізму викликано різноманітністю процесів розвитку соціально-економічної системи, де взаємозв'язок з іншими її елементами здійснюється через систему управління. Механізм не функціонує поза системою. Він орієнтований на виконання функцій останньої відповідно до визначених цілей. Тому під механізмом управління розуміється сукупність заходів впливу, які використовуються в управлінні [35, с. 61]. Зазначене поняття в інших джерелах обґрунтовується з точки зору системного підходу, де під механізмом управління визначається сукупність організаційних і економічних компонентів, які забезпечують узгоджене, взаємопов'язане й взаємодіюче функціонування всіх елементів для досягнення цілі діяльності [36, с. 46]. З наведених трактувань досить складно зрозуміти, в чому полягає призначення механізму управління, а відтак вважається за доцільне розглянути його сутнісні характеристики.

Дослідження сутності механізму управління необхідно розпочинати з огляду на організаційних особливостей взаємодії двох підсистем: керуючої і керованої. Для обґрунтування висунутої тези необхідно звернути увагу на те, що суб'єкти керуючої системи за допомогою інструментів, які забезпечують її функціонування, здійснюють вплив на об'єкт управління й, тобто керовану систему. У зв'язку з чим компоненти, що до неї входять, можуть позбавлятися надлишкових ступенів свободи або, навпаки, їх зберігати чи поширювати. Означені особливості у системі видатків бюджету реалізуються через забезпечувальний механізм правової, інформаційної та інституціональної підсистем. Сукупність підсистем, які забезпечують функціонування системи видатків бюджету, впливають на механізм управління, а останній має

властивість комплексного впливу на організацію системи. Тому у багатьох економічних джерелах зустрічається поняття «організаційно-економічний механізм управління». Тлумачення цього поняття наводиться у працях таких вчених, як Кульман А. А., Мильнер Б. З. Кочетков А. В., Левчук Д. Г. Названі автори на свій погляд трактують поняття «організаційно-економічний механізм управління». В розумінні одних – це сукупність елементів організації процесу прийняття рішень. Другі висловлюють думку, що – це система розподілу та забезпечення ресурсами. За формулюванням третіх – це способи впливу на об'єкт управління [37-38].

Узагальнюючи наведені погляди, А. А. Садеков характеризує «організаційно-економічний механізм управління», через виділення трьох систем у його структурі: систему забезпечення, функціональну й цільову системи [39].

Додержуючись цієї думки Л. Є. Довгонь і Г. О. Дудукало вказують, що кількість підсистем у кожній з них залежать від масштабів діяльності, рівня впливу зовнішнього середовища, результатів діяльності та інших факторів, виділяючи при цьому зовнішню і внутрішню ефективність управління. Перша характеризується ступенем досягнення цілей і ступенем виконання планів, а друга передбачає оцінювання економічної, фінансової та ресурсної ефективності, а також ефективності, яка характеризує соціальний, економічний, науково-технічний та ін. ефекти управління [40]. У цьому сенсі Голинська О. В. уточнює: якщо мова йде про внутрішні фактори управління, то слід використовувати поняття «механізм управління системою», а коли маються на увазі зовнішні фактори, то доцільно застосовувати поняття «механізм взаємодії з іншими системами» [41]. Отже, автором розмежовуються поняття «механізм системи функціонування», і «механізм функціональної системи». Це дає підстави для твердження, що наведені вищезазначеними авторами складові структури організаційного механізму управління є системоутворюючими елементами.

Обґрунтовуючи правомірність застосування терміну «організаційно-економічний механізм управління» у системі місцевих бюджетів О. В. Голинська вказує на те, що економічна складова цього механізму буде полягати не тільки у методах, але й у цілях його функціонування. Проте як організаційна складова не обмежується тільки організаційними методами управління, але й містить у собі організаційно-структурні, соціально-психологічні й адміністративні аспекти [41]. Автором не розкривається прояв цих аспектів в організаційній структурі механізму управління місцевими бюджетами, а відтак досить складно виявити їх особливість.

Будучи організаційним за своїм характером механізм управління видатками бюджету, виходячи із своєї економічної природи, має одночасно риси економічного впливу. Тому є сенс механізм управління видатками бюджету розглядати як складову бюджетного механізму.

Бюджетний механізм розробляється відповідно до цілей бюджетної політики. Тому є сенс дослідити термінологічну сутність поняття «бюджетна

політика». За словами О. В. Величко, під останнім слід розуміти сукупність економічних і адміністративних заходів, що застосовує держава з метою стабілізації та підвищення ефективності національної економіки, використовуючи, головним чином, бюджетні та податкові механізми [42, с. 46].

У наведеному трактуванні однозначно вказується, що визначені цілі досягаються через відповідні механізми, які мають різний елементний склад, але підпорядковуються одній глобальній цілі.

І. Я. Чугунов акцентує увагу на тому, що реалізація бюджетної політики передбачає визначення цілей та завдань у галузі фінансів, розробку механізму мобілізації коштів до бюджету, вибір напрямів використання грошових коштів, управління фінансами у бюджетній сфері, регулювання економічних і соціальних процесів за допомогою фінансово-бюджетних інструментів [43, с. 96].

Як виходить із зазначеного вище, цілі бюджетної політики приводять у дію механізм її реалізації через методи управління фінансами шляхом використання відповідних інструментів для регулювання економічних і соціальних процесів. Зазначене є підставою для розгляду бюджетного механізму в якості організаційно-фінансової категорії. При цьому автор бюджетний механізм представляє як інструмент, що приводить бюджетну систему у відповідність до зовнішнього середовища, яке постійно змінюється, через застосування конкретних форм і методів бюджетного регулювання [44, с. 52].

Варто погодитися з наведеним визначенням, враховуючи регуляторні особливості бюджетного механізму, але досить спірним є визначення механізму як інструменту, оскільки будь який механізм реалізується шляхом застосування сукупності методів і інструментів, за допомогою яких здійснюються якісні зміни об’єкту управління.

Підводячи підсумок науковій дискусії, можна дійти принципового висновку: бюджетний механізм є засобом реалізації цілей бюджетної політики у рамках пріоритетів соціально-економічного розвитку держави, а відтак цілеспрямоване використання його ланок, елементів, методів і інструментів здійснюється через відповідний механізм управління. Функціонування цього механізму обмежується цілями економічної політики, однак інтенсивність його дії може прискорювати або сповільнювати розвиток соціально-економічної системи.

Визначене вище, підкріплюється теорією функціональних систем, які є динамічними за своєю дією, тобто функціональні елементи системи спричиняють її розвиток тільки у динаміці. Із зазначеного виходить, що будь-який механізм приводить до змін об’єкту управління через процес, тобто його дія не обмежується моментом часу, а продовжується протягом певного періоду й у цьому проміжку може розбиватися на частини, які відповідають циклам (стадіям) процесу. Такий висновок має досить важливе значення при визначенні структури механізму управління видатками бюджету. Адекватне відображення розвитку обов’язково включає дві системи, які протистоять одна

одній й, разом з тим, пов'язані між собою. При цьому одна система відображає процес генезису, інша його механізм.

Дія механізму управління видатками бюджету реалізується через процес розподілу та використання коштів бюджету. Коментуючи наведену тезу, слід зазначити, що параметри зазначеного процесу задаються процесуальними та матеріальними нормами бюджетного права, інформаційним і інституціональним забезпеченням. В той час як структурно вони утворюють відповідні елементи механізму управління видатками бюджету. Отже, процес розподілу та використання коштів бюджету і механізм управління видатками бюджету відрізняються між собою різними засобами їх відображення: перший задається у параметричній формі, а другий – у структурній.

З'ясування змістовності категорій «процес розподілу і використання бюджетних коштів» та «механізм управління видатками бюджету» дає можливість представити архітектоніку системи видатків бюджету з огляду на функціонально-управлінський підхід. З виділенням складових процесу розподілу і використання коштів бюджету, що дозволяє визначити специфічні методи та інструменти для кожного етапу управлінського циклу (рис. 1.2).

Наведена на рис. 1.2. схема наочно демонструє взаємозв'язок між структурними елементами механізму управління видатками бюджету та складовими управлінського циклу у межах процесу розподілу та використання бюджетних коштів

Початковим етапом будь-якого управлінського циклу є планування. Економічна сутність бюджетного планування, на думку Л. А. Дробозіної полягає у централізованому розподілі і перерозподілі ВВП й національного доходу між ланками фінансової системи на базі загальнонаціональної програми розвитку держави в процесі складання та виконання бюджетів різного рівня [45, с. 81].

Наведене трактування зводить процес планування до розподільчої функції фінансів, об'єднуючи у собі стадії складання і виконання бюджету, хоча виконання бюджету це діяльність, здійснена у минулому, а планування передбачає діяльність, яка має бути у майбутньому.

На думку Т. М. Ковальової, бюджетне планування – це процес управління бюджетною системою і міжбюджетними відносинами при складанні бюджетів на базі принципів та методів, які виходять з бюджетної політики держави [46, с. 81]. Автор представляє бюджетне планування як процес управління. Слід звернути увагу на те, що зазначені категорії слід розрізняти як ціле, та його складову.

Серед вітчизняних науковців не існує єдиного підходу щодо трактування поняття «бюджетне планування». Перед усім, дискусійним лишається питання стосовно тлумачення останнього як інструменту або як методу. В контексті зазначеного є сенс звернути увагу на трактування О. Д. Василика, К. В. Павлюк, які визначають бюджетне планування як інструмент бюджетної політики. В той час В. М. Федосов, Л. Д. Сафронова стверджують, що бюджетне планування – це метод [47-50].

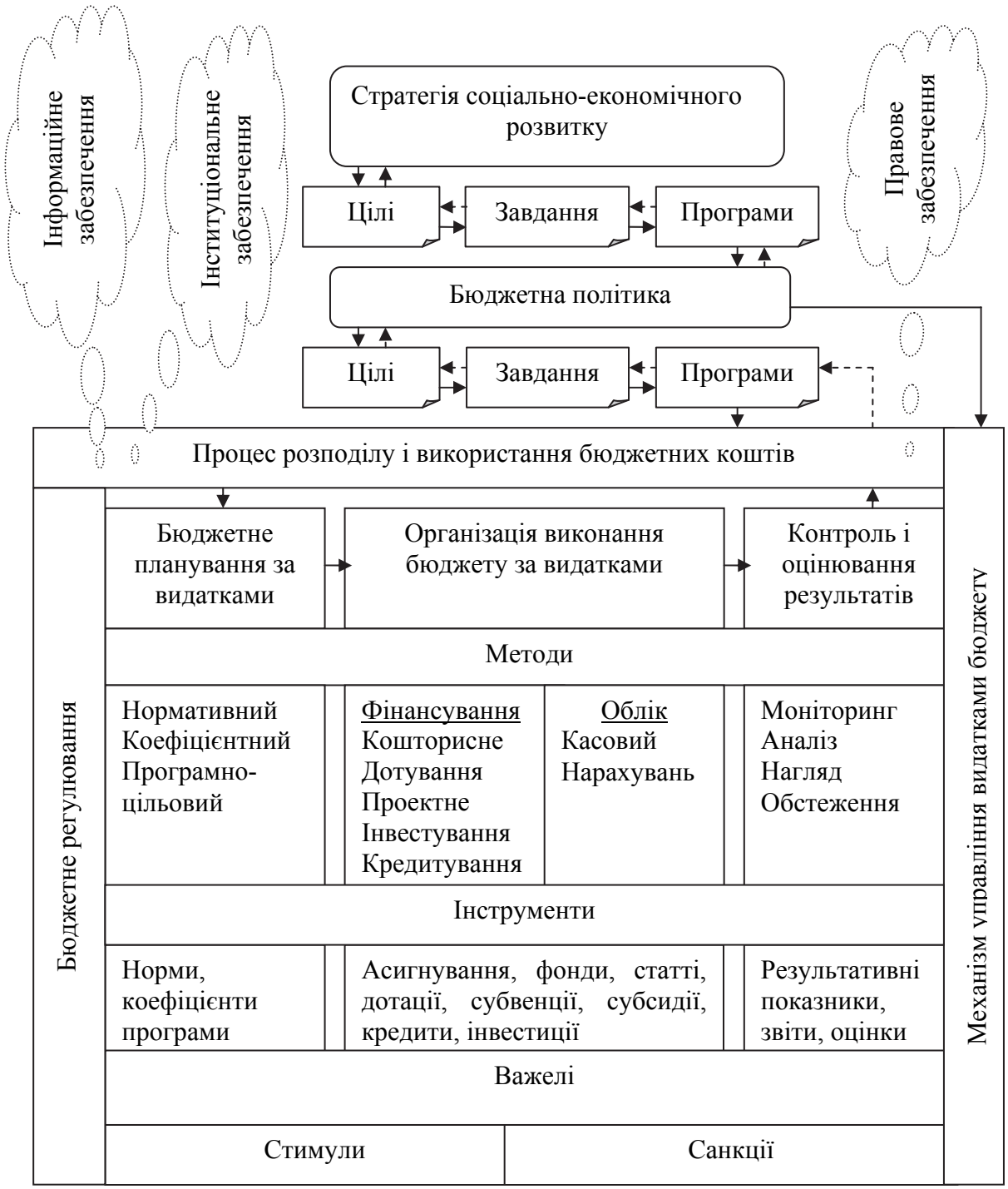

Рис. 1.2. Архітектоніка системи видатків бюджету

Дискутуючи з приводу того, чи є бюджетне планування методом, постає досить слушне питання, як трактувати ті методи, які використовуються безпосередньо для реалізації бюджетного планування при розробці планів та прогнозів (див. рис. 1.2). Така ж неоднозначність виявляється у трактуванні бюджетного планування як інструменту. Якщо останній є засобом дії на

предмет з ціллю його зміни, то виникає питання щодо дієвості методології планування в механізмі управління бюджетом.

Суто управлінський зміст у тлумачення поняття «бюджетне планування» вкладають Л. В Панкевич, М. А. Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак, С.І. Юрій , В.І. Стоян, О. С. Даневич, розуміючи під останнім комплекс організаційно-технічних, методичних і методологічних заходів на таких стадіях бюджетного процесу як складання, розгляд і затвердження бюджетів для визначення обсягів і джерел формування та напрямів використання бюджетних ресурсів держави з метою забезпечення стабільного соціально-економічного розвитку суспільства [51, с. 63].

Аналізуючи наведене трактування слід відмітити, що автори розглядають бюджетне планування за стадіями бюджетного процесу, враховуючи усі аспекти періоду життєдіяльності бюджету, який визначається рамками фінансового року. Однак при такому підході випускаються з розгляду середньострокові та довгострокові плани, які, хоча й не набувають законодавчої сили (виходячи із практики), але є невід'ємною складовою бюджетного процесу в сучасних умовах.

Розглядаючи методи бюджетного планування, слід зазначити, що у бюджетній практиці доволі широко використовуються нормативний, балансовий і коефіцієнтний методи.

Нормативний метод реалізується через мережу обґрунтованих норм і нормативів. За допомогою нормування розробляються кошториси бюджетних установ, які є підставою для фінансування галузевих бюджетних установ. Балансовий метод дозволяє пов'язати фінансові можливості та фінансові потреби. Метод коефіцієнтів, використовують при складанні планів «від досягнутого», тобто за основу беруться показники попереднього періоду й корегуються з врахуванням відповідних коефіцієнтів, що відображають зміни, які передбачаються у плановому періоді. Програмно-цільовий метод планування видатків бюджету є найбільш прогресивним методом планування, оскільки пов'язує ресурсне забезпечення із результатами, які мають бути досягнуті. Іншими словами, планування здійснюється не від можливосте а «за потребами». При цьому фінансова спроможність визначається можливостями бюджету.

Узагальнюючи існуючі підходи, можна дійти висновку, що бюджетне планування можна розглядати як елемент механізму управління видатками бюджету та як складову процесу розподілу та використання коштів бюджету. У першому сенсі бюджетне планування представляє собою сукупність методів, за допомогою яких реалізується управлінська функція або аналогічна стадія процесу розподілу та використання коштів бюджету. У другому – це комплекс заходів, що розробляється та виконується відповідно до цілей стратегії соціально-економічного розвитку (держави, регіону, території) з метою вибору альтернатив для забезпечення максимального результату.

Наступна стадія бюджетного процесу пов'язана з організацією виконання бюджету за видатками. Виконання бюджету – це етап, який розпочинається й продовжується протягом встановленого бюджетним законодавством фінансового

року. Підґрунтям для організації цього процесу є закон про державний бюджет й відповідні законодавчі акти про бюджети нижчих рівнів. Бюджет за видатками виконується в межах затверджених обсягів із додержанням відповідних циклів управління, а саме: фінансового забезпечення процесу надання суспільних благ і обліку видатків. Оскільки у межах єдиного циклу виконуються різні завдання, то є сенс розглядати їх як дві підсистеми, які мають різнорідні функціональні цілі, що впливають на їхню організацію. Перша підсистема описується методами фінансового забезпечення процесу надання благ, друга – методами бюджетного обліку видатків, формуючи відповідну інформаційну базу для переходу на наступний етап управлінського циклу.

Основними методами, які реалізуються через систему фінансування є: кошторисне фінансування, проектне фінансування, субсидіювання, кредитування, інвестування.

Особливістю фінансування в бюджетній сфері є те, що воно завжди носить цільовий характер. Залежно від методів його можна класифікувати як:

- кошторисне фінансування або фінансування за витратами, визначеними у кошторисі;
- часткове фінансування (дотування) або таке, що здійснюється шляхом покриття частки витрат для забезпечення фінансової підтримки як суб'єктів господарювання, так й бюджетів інших рівнів;
- проектне фінансування або фінансування, яке спрямовується на виконання заходів за інвестиційними програмами.

У ході кошторисного фінансування ціль покриття затрат полягає в забезпеченні функціонування державних установ, діяльність яких спрямована на поточне задоволення потреб суспільства у благах, які постачаються на безоплатній основі, а обсяг видатків визначається за встановленими тарифами, нормами, нормативами. Наприклад, фінансування органів державного управління, шкіл, лікарень тощо. Для фізичних осіб обсяг витрат визначається згідно з мінімальними соціальними стандартами, наприклад, при виплаті субсидій (допомог), стипендій у державних закладах освіти.

Коли здійснюється часткове фінансування (дотування), то переслідується мета щодо надання державної підтримки суб'єктам господарювання, тобто, якщо фінансується юридична особа, для покриття витрат використовується такий інструмент, як субвенції. Для фізичних осіб часткове фінансування здійснюється через надання субсидій для вирівнювання доходів малозабезпеченим верствам населення, або допомог суб'єктам з фізичними вадами.

Проектному фінансуванні передує розробка програми, що ініціюється, обговорюється та затверджується. При цьому органи влади є учасниками виконання програмних заходів у рамках, визначених завдань відповідно до напрямку їх діяльності. Фінансування здійснюється за мережею головного розпорядника бюджетних коштів.

У країнах з ринковою економікою розповсюджене тендерне фінансування. Цей метод реалізується у рамках держаних закупівель. Для його реалізації застосовуються різні інструменти, як тендерні договори, так й гранти.

Унікальною особливістю реалізації названого методу є те, що держава, будучи учасником ринкових відносин, здійснює оплату товарів та послуг за ринковими цінами.

Кредитування – специфічний метод, для бюджетної сфери, оскільки здійснюється на основі принципів платності, зворотності, терміновості. При чому на практиці державні кредити можуть надаватися на безоплатній основі, як це відбувається при покритті касових розривів.

Інвестування передбачає вкладання фінансових ресурсів у створення об'єктив нерухомості або придбання майнових прав, коли виникає необхідність у формуванні статутного капіталу без подальшого покриття поточних видатків.

Наступна підсистема, яку можна віднести до елементів механізму управління видатками бюджету формується за допомогою методів обліку. Облік призначений для вирішення завдань, пов'язаних з інформаційним забезпеченням бюджетного процесу. Облік дозволяє відстежити та фіксувати рух грошових коштів. Тому можна стверджувати, що облік є органічним продовженням процесу фінансування.

Найбільш поширеними методами проведення обліку в бюджетній сфері є касовий метод та метод нарахувань. Перший передбачає реєстрацію усіх подій в процесі руху грошових коштів. Іншими словами, обліковуються усі надходження й усі витрати, здійснювані за бюджетними рахунками. При застосуванні касового методу видатки й надходження обліковуються лише тоді, коли вони пов'язані з грошовими операціями [52, с. 23]. В той час як метод нарахувань передбачає визнання усіх операцій за фактом здійснення [53, с. 114-120]. Слід зауважити, що на практиці ці методи застосовуються у модифікованих формах, а відтак використовується інструментарій один одного. Наприклад, при застосуванні модифікованого касового методу реєструються не тільки операції за рухом грошових коштів, але й за рухом активів та зобов'язань, що дає підстави для відкриття додаткових рахунків. Особливість модифікованого методу нарахувань полягає у «не нарахуванні» амортизації, а видатки списуються після придбання активів [54, с. 3-4].

У сфері публічних фінансів в умовах розвитку програмно-цільового бюджетування метод нарахувань актуалізується, оскільки створюються умови для максимально ефективного управління державними (муніципальними) коштами. При цьому максимальний ефект виражається у підвищенні результативності бюджетних видатків за методом нарахувань [55, с. 76].

Підсумовуючи вищевикладене можна дійти висновку, що виконання бюджету за видатками як складова бюджетного процесу – це комплекс заходів щодо фінансового забезпечення, затверджених бюджетних призначень, та обліку грошових потоків, пов'язаних із виконанням цих призначень. Як елемент механізму управління видатками бюджету представляє собою сукупність методів, за допомогою яких здійснюється реалізація відповідної стадії бюджетного процесу.

Переходячи до аналізу наступного етапу управлінського циклу використання коштів бюджету є сенс звернути увагу на твердження Н.Д.

Бровкіної, яка характеризує контроль як ланку, що зв'язує воєдино всі функції управління й дозволяє додержуватися потрібного напрямку діяльності, своєчасно корегуючи неправильні управлінські рішення [56, с. 6-7].

Поширюючи вищевикладену позицію, О.В. Химичева уточнює, що контроль – одна із самостійних функцій управління, хоча й не є первинною. Проте, за твердженням автора, чим рівень управління вищий, тим чіткіше контроль проявляється як самостійна функція, що вимагає для її реалізації створення спеціальних органів, здатних надати допомогу контрольованим суб'єктам, усувати виявлені недоліки в їхній роботі [57, с. 30-31].

Контроль в бюджетній сфері має родові ознаки однойменної функції фінансів, що пов'язано з імперативним характером фінансових відносин. Тому бюджетний контроль розглядають як різновид фінансового контролю, а відтак між першим і другим існує взаємозв'язок як загального та особливого. З чого можна зробити висновок: бюджетному контролю притаманні ті ж самі ознаки, що й фінансовому.

Не дивлячись на досить широке застосування дефініції «фінансовий контроль» в науці не дійшли єдиної думки щодо його змісту і сутності. Велика палітра суджень дає підстави дослідити існуючі підходи.

Виходячи з різних точок зору на теорію питання, фінансовий контроль тлумачиться як:

- регламентована нормами права діяльність державних, муніципальних, громадських органів та організацій, інших господарюючих суб'єктів з перевірки своєчасності і точності фінансового планування, обґрунтованості та повноти надходження доходів у відповідні фонди грошових коштів, правильності та ефективності їх використання [58, с. 42].

- контроль за законністю і доцільністю дій в області формування, розподілу та використання грошових фондів держави і суб'єктів місцевого самоврядування з метою ефективного соціально-економічного розвитку країни і окремих регіонів [59, с. 240];

- система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішення – законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам тощо [60, с. 240].

Наведені вище судження дозволяють дійти висновку про відсутність однозначності у трактуваннях. Різносторонність поглядів на теорію питання можна пояснити багатоаспектною характеристикою категоріальних ознак. Це є підставою для розгляду цього поняття з різних точок зору з огляду на правовий, фінансовий, організаційний та управлінський аспекти.

Виходячи з предмету дослідження, є сенс зосередити увагу на особливостях бюджетного контролю, який є синтезом різновидів державного контролю.

На думку Е. Ю. Грачової, ціль бюджетного контролю полягає у додержанні законності на усіх стадіях бюджетного процесу для ефективного виконання державою й муніципальними утвореннями своїх функцій та завдань. [61, с. 165]. Ці погляди поділяє М. В. Карасьова, але конкретизує об'єкт

контролю, визначаючи його як процес утворення і витрачання фондів грошових коштів [62, с. 46].

На думку Ю. А. Крохіної, бюджетний контроль відноситься до сфери державно-правової діяльності та включає в себе контроль за формуванням і виконанням бюджетів, за ефективним використанням державних і муніципальних коштів, а також проведення експертно-аналітичних заходів у ході вирішення фінансово-бюджетних питань [63, с. 409].

З наведених трактувань стає зрозумілим, що автори акцентують увагу на організаційних засадах бюджетного контролю, підкреслюють його інтегруючу роль, яка проявляється у пов'язуванні усіх стадій бюджетного процесу та виражається через діяльність органів державного фінансового контролю. Ця діяльність спрямовується на забезпечення дотримання фінансової дисципліни та оцінювання ефективності використання бюджетних коштів підконтрольними суб'єктами.

Приводячи обґрунтовані аргументи сутності державного контролю, професор Ю. А. Тихомиров вказує на його функціональну особливість. За твердженням автора державний фінансовий контроль є постійною функцією публічної влади [64, с. 362–369]. Зовнішня дія цієї функції проявляється через форми, види та методи бюджетного контролю, які визначаються залежно від цілей досягнення результату. Фокус бюджетного контролю за використанням бюджетних коштів зосереджується на органах влади та підпорядкованих їм установам, організаціям, які є підконтрольними суб'єктами. При цьому суб'єктами контролю виступають державні органи влади, які наділені відповідними повноваженнями. Від масштабності поставлених задач визначається ціль бюджетного контролю та використовується широкий спектр відповідних методів, за допомогою яких здійснюється контрольна діяльність з огляду на дотримання бюджетної дисципліни та ефективності і результативності використання бюджетних ресурсів.

Аналізуючи методологію фінансового державного контролю, слід звернути увагу, на існування різних поглядів у теорії цього питання.

На думку Л. К. Воронової, до основними методами фінансового контролю є перевірка і ревізія [65, с. 94-100]. О. П. Орлюк методами фінансового контролю визначає ревізію, тематичну перевірку, обстеження і безперервне відстеження фінансової діяльності [66, с. 86]. У свою чергу, І. Є. Криницький вказує, що до основними методів фінансового контролю варто віднести спостереження, облік, обстеження, аналіз, перевірку ревізію та фінансово-економічну експертизу [67, с. 68-71]. П. С. Пацурківський включає до методів фінансового контролю – інспекцію 68, с. 89].

Не дивлячись на неоднозначність у трактуванні методів фінансового контролю, автори сходяться на думці, що перевірка і ревізія є невід'ємними серед інших.

Проте для повного розуміння методології фінансового контролю є сенс проаналізувати інші погляди стосовно цього питання. Варто звернути увагу на

твердження О. Користіна і А. Клименко, які однозначно трактують ревізію не як метод, а як форму фінансового контролю [69, с. 63].

Деякі автори до методів фінансового контролю, крім обліку, перевірки, інспекції, спостереження, ревізії, експертизи, включають також аудит [70].

Досить слушним є зауваження Н.І. Химечевої, яка звертає увагу на те, що у фінансовому законодавстві й у літературних джерелах відсутня одноманітність і послідовність поглядів щодо застосування термінів «метод», «форма», «вид», якщо мова йде про фінансовий контроль. [71, с. 46]. Таке положення має певні негативні наслідки, що віддзеркалюються в інтерпретації ключових понять.

Розмежовуючи поняття форм і методів бюджетного контролю, Е.С. Карпов зазначає, що під формою бюджетного контролю слід розуміти спосіб конкретного виразу й організації контрольних дій, які здійснюються контролюючими суб'єктами на постійній основі по відношенню до підконтрольних суб'єктів. В той час як методи бюджетного контролю реалізуються через прийоми та способи, що використовуються у ході реалізації тієї або іншої форми бюджетного контролю [71, с. 62].

Трактування понять «метод» і «форма», надані автором, не виходить за межі філософського погляду на ці категорії, оскільки за канонами філософії форма – це зовнішній вираз змісту. Співвідношення змісту і форми як філософських категорій відображає взаємозв’язок двох сторін реальності. Отже, перевірка та ревізія – це певна організація діяльності, яка має за мету отримання управлінського результату від проведених контрольних дій. Наявність мети говорить про те, що ця діяльність не позбавлена змісту, який зовнішньо виражається у формі перевірки або ревізії, при цьому саме мета обумовлює зв'язок між формою та змістом.

Зважаючи на філософські трактування методу, останній у широкому сенсі слова (греч. methodos) – це «шлях до чогось», [73, с. 300]. Тому залежно від визначеної мети, яка є дороговказом, застосовуються певні методи, що дозволяють скоротити цей «шлях». Таким чином, і ревізія, і перевірка, і експертиза – форми контрольної діяльності, які проявляються шляхом застосування певних фінансових методів, а останні, у свою чергу, наповнюють змістом зазначені форми. Проте у науці набувають великого резонансу дискусії щодо тлумачення вказаних форм. Тому доцільно розглянути їх зміст для виявлення принципових відмінностей.

Ревізія, зазвичай, визначається як система контрольних дій з комплексного вивчення всіх напрямків фінансово-господарської діяльності підконтрольного суб’єкта. Перевірка передбачає контрольну дію з певного кола питань або епізодів фінансово-господарської діяльності, суб’єкта, що перевіряється. Як видно, між перевіркою і ревізією існує досить тонка грань. Саме тому питання щодо розмежування названих форм бюджетного контролю викликають досить гострі дискусії у науковому середовищі. Як відзначають Ю. А. Данилевський і Л. М. Овсянніков, суть відмінності ревізії від перевірки полягає в тому, що при ревізії перевіряють всі операції економічного суб'єкта з

використанням всіх необхідних для цього прийомів і способів – від звірки наявних на місці документів до зустрічних перевірок в організаціях, з якими зв'язаний об'єкт, що перевіряється. Перевірка являє собою одиничну контрольну дію або дослідження конкретного питання на одному або декількох ділянках діяльності. Від ревізії перевірка відрізняється тим, що вона носить вибірковий характер і тим самим свідомо припускає можливість виключення за певними причинами з поля зору контролюючих суб'єктів будь-яких обставин, які можуть вплинути на як на результат самої перевірки, так й на діяльність суб'єкта, що перевіряється [74 с. 60]. Таким чином, і в теорії, і на практиці переважає точка зору, згідно з якою ревізія є більш всебічною та більш поглибленою формою контролю фінансово-господарської діяльності, на противагу перевірці. Як видно, суть відмінностей між ними залежить від обсягу завдань, що формуються у ході здійснення фінансового контролю.

Експертиза як форма фінансового контролю – це попереднє оцінювання прийняття фінансових рішень з метою визначення їх економічної ефективності та соціально-економічних наслідків. Названа форма радикально відрізняється від перевірки та ревізії, оскільки передбачає застосування наукових методів оцінювання. Експертиза передує діяльності (наприклад, експертиза для затвердження державних цільових програм), а ревізія і перевірка здійснюються з огляду на минулі дії.

Зазначені на рис. 1.2 методи контролю, наведені з точки зору поширеного практичного застосування. Фінансовий нагляд – метод, який спрямований на виконання вимог підконтрольними суб'єктами та застосовується з метою виявлення, припинення та попередження правопорушень, забезпечення законності і фінансової дисципліни. Характерними ознаками застосування цього методу є:

- оцінювання діяльності суб'єкта, що контролюється, з точки зору законності;
- вирішення вузького кола питань;
- невтручання у діяльність підконтрольного суб'єкту.

Моніторинг відрізняється постійністю його проведення. При цьому переслідується ціль щодо відстеження змін, які відбуваються. Здійснення моніторингу діяльності виконавчих органів влади за відповідними результативними показниками дає можливість формувати інформаційну базу для оцінювання економічної ефективності їхньої діяльності.

При здійсненні контролю за господарською діяльністю бюджетних установ застосовують метод фінансового аналізу. Інформаційною базою для реалізації цього методу слугує періодична фінансова та бухгалтерська звітність. У ході аналізу оцінюється ефективність та результативність діяльності підконтрольного суб'єкта, додержання норм фінансової дисципліни тощо.

Обстеження передбачає більш повне вивчення окремих аспектів діяльності підконтрольних суб'єктів. Воно проводиться з метою визначення напрямків розвитку їх діяльності та виявлення резервів фінансування. При обстеженні застосовуються різні інструменти, навіть такі, що безпосередньо не

стосуються реалізації контрольної діяльності. Зокрема, в розвинених країнах часто звертаються до таких інструментів, як анкети, опитувальні листи тощо.

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що в цілому контрольна діяльність здійснюється для одержання оцінок стосовно функціонування керуючої системи. Тому є сенс визначитися з відповідною щодо цього термінологією.

Оціночна діяльність надає органам виконавчої влади інформацію про результати реалізації проектів і програм, а також відображає ефективність процесу їх реалізації. При цьому оцінка ефективності використання бюджетних коштів є інструментом зворотного зв'язку, оскільки інформація, що отримується у ході оцінювання, дозволяє популяризувати або припинити дію конкретної програми, виявити причини розбіжностей між прогнозованими і фактичними результатами реалізації останньої, сприяє виявленню й врахуванню всіх факторів, що впливають на її вартість. Тому можна погодитися з тим, що оцінка – це судження про цінність (вартість і значення) та достоїнства об’єкта оцінювання [75].

Процес оцінювання у сфері державних фінансів доцільно розглядати як комплекс заходів, направлених на дослідження результатів і ефектів від використаних бюджетних коштів, прийняття управлінських рішень фінансового характеру. Крім цього, слід враховувати і зворотне включення отриманої інформації, виходячи з того, що оцінювання нерозривно пов'язане з контрольною діяльністю. За допомогою відповідного інструментарію проводиться діагностика результатів діяльності підконтрольних суб’єктів та формулюються висновки щодо інтерпретації одержаних ефектів (соціальних, економічних,фінансових). Отже, оцінювання як невід’ємний елемент контролю, відображає якісну сторону останнього, утворюючи умови для визначення засобів впливу на систему управління видатками бюджету. Ці засоби формують відокремлений елемент бюджетного механізму, що у науковій літературі називається фінансовим важелем.

В різних галузях фінансової науки поняття «фінансовий важіль» має своє трактування. Наприклад, у фінансовому менеджменті під ефектом фінансового важеля розуміється прирощення рентабельності коштів, що одержуються від залучених кредитних ресурсів [76, с. 223], тобто мова йде про леверидж (з англ. Leverage – дія важеля). З огляду на зазначене зрозумілим є трактування фінансового важеля О. А. Сунцовою, яка трактує останній як «свого роду спосіб дії фінансових методів», інструментарій яких може виступати у вигляді стимулів або санкцій [77, с.122], а відтак впливати на дію механізму управління бюджетними коштами.

Важко не погодитися з тлумаченням автора, оскільки фінансові важелі, будучи відособленим елементом механізму управління видатками бюджету, пов’язані з методами, що застосовуються для досягнення визначеної мети. Іншими словами, якщо існує метод та інструменти щодо його реалізації, то утворюється й відповідний фінансовий важіль. Наприклад, методи субсидіювання і дотування, реалізуються шляхом застування таких

інструментів, як субсидії, дотації, субвенції. Останні, у свою чергу, виконують роль важелів, оскільки за своєю суттю є стимуляторами розвитку. З іншої сторони, методи виконання бюджету у підсистемі обліку в більшій мірі пов'язані із застосуванням санкції, які застосовуються в якості важелів.

Розглянуті вище елементи механізму управління видатками бюджету та організаційні засади процесу розподілу та використання бюджетних коштів дозволяють дійти висновку, що існування органічний взаємозв'язку між ними обумовлюється цілями соціально-економічного розвитку. Тому виникає необхідність вирішити питання, яким чином формується цей взаємозв'язок. З цього приводу є сенс дослідити поняття «бюджетне регулювання».

Т. В. Паєнтко, вивчаючи це питання, зауважив, що бюджетне регулювання не є діяльністю, яку варто пов'язувати виключно з перерозподільними процесами. В обґрунтуваннях автор звертає увагу на специфічність природи фінансових потоків, яка полягає у тому, що останні можуть виступати як об'єктом регулювання, так і засобом регулювання. Однак подальшому пропонується розглядати бюджетне регулювання фінансових потоків як «економічні заходи, направлені на гармонізацію та синхронізацію фінансових потоків держави з метою забезпечення бажаного рівня економічного розвитку» [78].

Суперечливість у твердженнях дає підстави для з'ясування змістовності поняття «бюджетне регулювання». Слід зазначити, що у наукових колах не дійшли однозначності щодо цього. Одні автори розглядають бюджетне регулювання як метод або набір методів [79, с. 233], інші трактують його як діяльність органів влади або заходів, за допомогою яких вона реалізується [80-83]. Існує також думка, згідно з якою бюджетне регулювання визначається як «головний державний інституціональний регулятор» [84, с.42-43]. В економічні літературі є тлумачення поняття «бюджетне регулювання» як економічних відносин, що пов'язані з територіальним розподілом національного доходу для забезпечення необхідними коштами потреб соціально-економічного розвитку та соціального захисту населення відповідних адміністративно-територіальних одиниць [85, с. 89].

Аналіз понятійного апарату дефініції «бюджетне регулювання» показав, що існують різноманітні підходи щодо його трактування й, будь-яке розуміння має свій сенс, доповнюючи інше. Така палітра поглядів наштовхує на думку про багатоаспектність цієї категорії. Це дозволяє дійти остаточного висновку про роль бюджетного регулювання в досягненні цілей соціально-економічного розвитку. По-перше, за допомогою бюджетного регулювання здійснюється управління фінансовими потоками як по вертикалі, так й по горизонталі. По-друге, бюджетне регулювання, впливаючи на процес розподілу і використання коштів бюджету, здійснює вплив на механізм управління видатками бюджету.

Розглядаючи бюджетне регулювання через елементи механізму управління видатками бюджету, можна дійти висновку, що бюджетне регулювання – це сукупність методів, інструментів і важелів, за допомогою яких здійснюється вплив як на вхідні, так й на вихідні фінансові потоки. Отже,

елементи механізму управління видатками бюджету виступають одночасно елементами бюджетного регулювання, але, якщо механізм управління видатками бюджету задає параметри процесу розподілу і використання коштів бюджету, то бюджетне регулювання визначає його якісну складову.

Підводячи підсумок проведеному дослідженню, можна дійти висновку, що під системою видатків бюджету слід розуміти сукупність підсистем правового, інформаційного і інституціонального забезпечення процесу розподілу і використання бюджетних коштів, параметри організації якого задаються методичним інструментарієм механізму управління видатками бюджету, а вектор розвитку визначається цілями бюджетної політики.

РОЗДІЛ 2.
ОРГАНІЗАЦІЯ БЮДЖЕТУВАННЯ
ЗА ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВИМ МЕТОДОМ

2.1. Концептуальні основи результативного бюджетування

Обмеженість бюджетних ресурсів на фоні зростання суспільних потреб викликала необхідність змінити концептуальні підходи до організації розподілу та використання коштів бюджету. В основу нової концепції була закладена ідея, яка полягала у тому, що формування та виконання бюджету повинно здійснюватися за умов забезпечення взаємозв'язку між суспільно значущими кінцевими результатами та бюджетними ресурсами, що спрямовуються для їх одержання, визначаючи «коло тих, хто отримає вигоди унаслідок складного комплексу бюджетних рішень» [86, с. 42]. Ця ідея набула значного поширення після краху доктрини «держави суспільного добробуту». Уряди провідних країн світу, взявши на себе великий обсяг соціальних зобов'язань, змушені були шукати шляхи скорочення «тягаря соціальних видатків». Це стало причиною сплеску бюджетних реформ. Проте, значних успіхів реформування не приносило. Досліджуючи причини провалу більшості бюджетних реформ у світі А. Шик зазначав, що ці реформи були приречені, оскільки реформувалося виключно фінансування, а управління лишалося за межами уваги реформаторів. Автор, зауважив на тому, що без реформування механізму управління суспільними видатками не слід сподіватися на будь-які позитивні зрушення в бюджетній сфері [85, с. 47]. В керівництві до складання Федерального бюджету США (1991 р.) ця теза була конкретизована: «Включення питань управління при складанні бюджету має абсолютно вирішальне значення для прогресу в бюджетній сфері» [86, с. 16].

Перші спроби змінити положення було зроблено при запровадженні системи PPBS (Planning – Programming – Budgeting System). Ця система набула свого розвитку у США на початку 60-х років. В оригіналі вона розроблялася як система управління бюджетом будівництва збройних сил. У глосарії, підготовленому Бюджетним бюро США, яке очолювало цей проект у федеральних цивільних відомствах, наводиться таке тлумачення: «PPBS є інформаційною системою, що має за мету допомогти органам влади вибирати серед наявних альтернативних варіантів кращі рішення щодо розподілу ресурсів для досягнення цілей уряду. Ціль PPBS полягає у тому, щоб удосконалювати та надавати інформацію стосовно витрат та вигід головних альтернативних курсів дій» [89, с. 48].

Наведене трактування досить чітко дає уявлення про роль цього проекту, яка полягає у тому, щоб створити більш тісні зв'язки між цілями, програмами та фінансовими ресурсами.

Американська управлінська новація набула гучного резонансу в країнах ОЕСР, але її запровадження не знайшло свого поширення. Серед причин відмови від системи PPBS в країнах ОЕСР називалися такі, як: відсутність єдиної методологічної бази для оцінки результатів; неможливість з боку законодавчої влади кваліфіковано оцінювати новий бюджет та програми у зв'язку з трудомісткістю та регулярною змінюваністю конгресменів; відсутність навичок урегулювання розбіжностей; впливовість лобіювання на розподіл видатків. Проте необачливим буде ігнорувати вплив системи PPBS на розвиток бюджетного процесу в державах світу, оскільки концептуально цей проект опирався на парадигму результативного управління ресурсами. Причини відмови від запровадження PPBS в інших країнах лежали в площині його адаптації до конкретних умов.

На відміну від країн ОЕСР в 60-х роках Радянський Союз розробляє свій власний проект в галузі оборони. В 1969 р. він закріплюється законодавчо постановою ЦК КПРС і Ради міністрів СРСР. Після чого в офіційному слововживанні з'являється термін «програмно-цільове планування», під яким розуміється процес розробки комплексних планів, що «передбачають забезпечення рішення основних завдань ОС (озброєних сил) і розробку, серійне виробництво, експлуатацію у військах при оптимальному ув'язуванні потреб ОС із обсягами коштів, що виділяються» [90].

В 80-х роках програмно-цільовий метод (ПЦМ) почав запроваджуватися при формуванні народногосподарського плану. У Методичних рекомендаціях до розробки народногосподарських програм сутність програмно-цільового управління розкривається таким постулатом: «Народногосподарський план забезпечує пов'язування цілей з ресурсами за найважливішими напрямками розвитку країни за допомогою комплексних програм» [91, с. 33]. На практиці ПЦМ застосовувався на етапі формування міжвідомчого плану за цілями і завданнями, які реалізовувалися у певній галузі. Відповідно до Методичних рекомендацій ПЦМ розуміється як цілісна технологія управління фінансовими ресурсами. Однак, не дивлячись досить очевидний прогрес, ця управлінська новація не знайшла свого подальшого застосування. Основні причини полягали в існуванні адміністративно-командної системи управління економікою. Відсутність ринкових відносин та, як наслідок, державна монополія на трудові ресурси і фактори виробництва призвели до недієвості фінансових інструментів і важелів, а відтак й до руйнування механізму програмно-цільового управління.

Після прийняття на початку 90-х років у США Федерального закону про результати та результативність (Government Performance Results Act – GPRA), наступив наступний етап у розвитку програмно-цільового управління. Прийняті закони закріплювали процедури щодо [92-93]:

- розробки програмних цілей; оцінювання соціальної і економічної ефективності державних програм;
- шляхів підвищення соціальної ефективності бюджетних програм;
- посилення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за результати діяльності.

Спалах бюджетних реформ, які проводилися в руслі парадигми результативного управління прийшовся на кінець 90-х років. Це пов'язано з тим, що бюджетна криза в багатьох країнах світу мала своїм наслідком підвищення боргового і видаткового навантаження на бюджет, а впровадження ПЦМ в механізм управління бюджетними ресурсами дозволяло:

1. Для уряду:

- регулярно отримувати значний масив інформації через інструментарій моніторингу ефективності і результативності видатків бюджету;
- збільшити можливості щодо підвищення ефективності розподілу коштів бюджету;
- раціонально і економно використовувати централізований фонд держави.

2. Для бюджетних установ:

- підвищити самостійність прийнятті управлінських рішень щодо розподілу видатків бюджету в межах своєї компетенції;
- обґрунтовувати рішення при складанні бюджетний запитів, адаптуючи їх до існуючих реалій;

3. Для суспільства:

- посилити прозорість бюджетного процесу;
- задіяти механізм громадського контролю за використанням бюджетних ресурсів;
- підвищити якість надання бюджетних послуг.

Орієнтація бюджетного процесу на досягнення визначених цілей, спричинила виникнення різних синонімічних термінів, які застосовуються в теорії і практиці програмно-цільового управління, серед яких є сенс звернути увагу на наступні: performance budgeting; program budgeting; result-oriented budgeting (у перекладі – це програмно-цільове бюджетування чи бюджет, орієнтований на результат); output budgeting; outcome budgeting (у перекладі – бюджетування, що орієнтовано на проміжний та кінцевий результати відповідно). Усі названі дефініції поєднані між собою терміном «budgeting» (бюджетування).

Розтлумачуючи поняття «бюджетування, орієнтоване на результат – БОР» (в деяких джерелах це поняття представлено як «програмно-цільове бюджетування») Професор А. Козирін вказує, що під останнім прийнято розуміти планування та фінансування бюджетних видатків з урахуванням або на основі інформації про планові й фактичні результати діяльності організацій, які отримують фінансові ресурси з бюджету [94-95]. Наведене твердження викликає заперечення, оскільки призначенням бюджетування, що орієнтується на результат, є пов'язування результатів, які мають бути досягнуті з ресурсами, що для цього спрямовуються з метою одержання суспільно значущого ефекту, тобто мова йде про критерії ефективності. В своєму визначенні автор акцентує увагу на вимірюванні результативності, що звужує змістовність аналізованого поняття. Проте, як зазначає сам автор, «бюджетування, орієнтоване на

результат, зазвичай, розглядається як більш високий, ступінь розвитку організації фінансових відносин».

За твердженням російського науковця А. Лаврова бюджетування, орієнтоване на результат, – це «метод планування, виконання і контролю за виконанням бюджету, що забезпечує розподіл бюджетних ресурсів за цілями, задачами та функціями держави з огляду на пріоритети державної політики та суспільну значимість безпосередніх та кінцевих результатів щодо використання бюджетних коштів» [96, с. 9].

Коментуючи викладене тлумачення, слід звернути увагу на те, що існує сукупність різних методів, які застосовуються в бюджетному процесі, формуючи механізм управління бюджетними коштами. Слід нагадати, що планування, виконання і контроль є функціями управління, які реалізуються у відповідних стадіях бюджетного процесу.

Вітчизняними науковцями В. М. Федосовим та Т. С. Бабич аналізоване поняття розглядається з точки зору інженерії бюджетного процесу. На їхню думку, під бюджетуванням слід розуміти «сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і програм із допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням вартості витрат на досягнення кінцевого результату й упущених вигід» [97, с. 4].

Слід звернути увагу на те, що автори досить детально описали процес складання бюджетних планів в контексті програмно-цільового методу, але не торкнулися інших стадій бюджетного процесу. Сумнівним є ототожнення бюджетування з «сукупністю технологічних процедур», оскільки останні носять прикладний характер, тобто можуть змінюватися, при певних умовах, а відтак й технологія буде перетерплювати змін, тим самим впливати на процес. Бюджетування є ширшим поняттям, ніж технологія, оскільки має концептуальні основи, базуючись на відповідних принципах.

В матеріалах Центрального фінансово-контрольного управління США бюджетування розглядається як невід'ємна складова бюджетного процесу, що пов'язана з розподілу обмежених бюджетних ресурсів згідно встановлених пріоритетів у межах національних цілей. Визначення пріоритетів здійснюється через оцінювання конкуруючих цінностей та інтересів [98, с. 11].

Аналізуючи наведені трактування варто зазначити, що всі автори сходяться на думці, що бюджетування здійснюється через бюджетний процес, але пов'язують його з різними стадіями.

Інший аспект наукових суперечок, які точаться навколо термінологічної сутності поняття «бюджетування», полягає у доцільності застосування в системі фінансів підприємств бюджетної термінології, яка використовується в зарубіжній практиці. На думку В.М. Федосова, Т.С. Бабич, бюджетна термінологія в корпоративних фінансах Заходу застосовувалася практиками, яких не дуже цікавлять тонкощі фінансової науки. На противагу в Україні використання цих термінів виходить від науковців, що є неприпустимим, оскільки і в теорії, і в

практиці, бюджет – категорія макроекономічного рівня як з огляду економічної природи, внутрішньої фінансової сутності, якісних рис, так й наукової логіки. Водночас корпоративні фінанси функціонують в бізнес-середовищі і саме тому їм притаманний свій категорійний апарат – капітал, прибуток, амортизація тощо [97, с. 8].

Зауваження науковців з приводу того, що бюджет є суто макроекономічним терміном є безспірним. Однак на практиці як синонім терміну «кошторис» термін «бюджет» використовується й у сфері децентралізованих фінансів. Наприклад, «бюджет реклами», «бюджет домогосподарства», «бюджет фірми» тощо. Напрошується висновок, якщо об'єктом управління виступають фінансові ресурси, які обмежуються певним фондом, то використовується бюджетна термінологія. На думку Ф. С. Мошера, поширення бюджетування на різні сфери діяльності пояснюється розповсюдженістю та комплексністю цього поняття. У підтвердження висунутої тези автор пише, що «для політолога і юриста бюджетування означає подання й аналіз бюджетних заявок таким чином, щоб забезпечити найбільш ефективний вибір. Для чиновника це поняття означає, крім вище названого, більшу гнучкість та свободу маневру, а також більшу особисту відповідальність та більшу вимогливість до підлеглих. Для міністерств і відомств воно може означати більшу самостійність, гнучкість у прийнятті рішень й більшу відповідальність за використання виділених їм фондів. Для бухгалтера програмно-цільове бюджетування асоціюється з обліком за методом нарахування, поділом рахунків на поточні та капітальні операції, з відособленим обліком оборотних засобів й використанням інших специфічних технологій обліку» [99, с. 80-81].

Узагальнюючи вищевикладене, слід зазначити, що всі наведені тлумачення поняття «бюджетування» обґрунтовують управлінські моделі, які базуються на парадигмі результативного управління бюджетними ресурсами. Проте специфіка бюджетування полягає у тому, який результат обирається в якості орієнтира – безпосередній (проміжний) або кінцевий.

Порівняльна характеристика моделей бюджетування з огляду на ідентифікацію одержаного результату представлена у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика моделей бюджетування з огляду на ідентифікацію одержаного результату

Бюджетування, що орієнтоване на безпосередній результат	Бюджетування, що орієнтоване на кінцевий результат
1	2
Ідентифікація результату	
Обсяг бюджетних послуг, що надаються за кошти бюджету.	Соціально-економічний ефект від надання бюджетних послуг.

Продовження таблиці 2.1

Переваги	
✓ Простота обчислення вартості послуг та визначення обсягу видатків на їх надання.	✓ Орієнтація на політичні цілі. ✓ Обсяг послуг визначається ✓ від потреб суспільства.
✓ Підвищення відповідальності розпорядників бюджетних коштів за використанням останніх.	✓ Підвищення ефективності видатків бюджету, що спрямовуються на виконання за інвестиційних програм.
Недоліки	
✓ Відсутність взаємозв'язку з цілями соціально-економічного розвитку.	✓ Складність ідентифікувати вплив діяльності розпорядників бюджетних коштів на одержаний результат.

Двоїстий характер визначення результату в науковій літературі найшов своє вираження у двох концептуальних підходах «сервісному» та «проблемно-орієнтованому». В основі першого лежить бюджетна послуга як об'єкт оцінювання, при другому підході об'єктом оцінювання є одержаний кінцевий результат або соціально-економічний ефект від проведених програмних заходів. Відповідно до першого підходу бюджетування розуміється як система управління, де структура та обсяги фінансування програм опосередковуються результатами діяльності органів влади. Змістовність сервісного підходу можна відобразити за допомогою схеми, відображеної на рис. 2.1.

При розгляданні бюджетування з точки зору «сервісного» підходу слід зауважити, що сфера повноважень головних розпорядників бюджетних коштів є основою для визначення області їх відповідальності. Вона регламентується нормативно-правовою базою, яка розмежовує напрямки діяльності між органами влади, а також визначає межі повноважень за рівнями бюджетної системи. Повноваження можуть змінюватися або доповнюватися залежно від цілей бюджетної політики та потреб суспільства у благах, що забезпечуються за кошти бюджету.

У свою чергу, повноваження виконавчих органів влади реалізуються через надання суспільних благ. Останні в класичному розумінні – це товари або послуги, які, будучи наданими одній людині, можуть бути доступні іншим, без яких би то не було додаткових витрат з їх сторони [100, с. 47]. Віддзеркалюючи думку А. Л. Хиллмана, питання постає у тому, щоб уточнити, що мається на увазі: поставка ресурсів, потрібних для забезпечення суспільного блага, або безпосереднє одержання населенням вигід від цього блага [101, с. 115].

Резюмуючи наведене трактування, слід зазначити, що поставка ресурсів, потрібних для забезпечення суспільного блага споживачам, здійснюється через послугу. При цьому функції виробників і постачальників цих послуг виконують конкретні суб'єкти, що наділені відповідними владними повноваженнями.

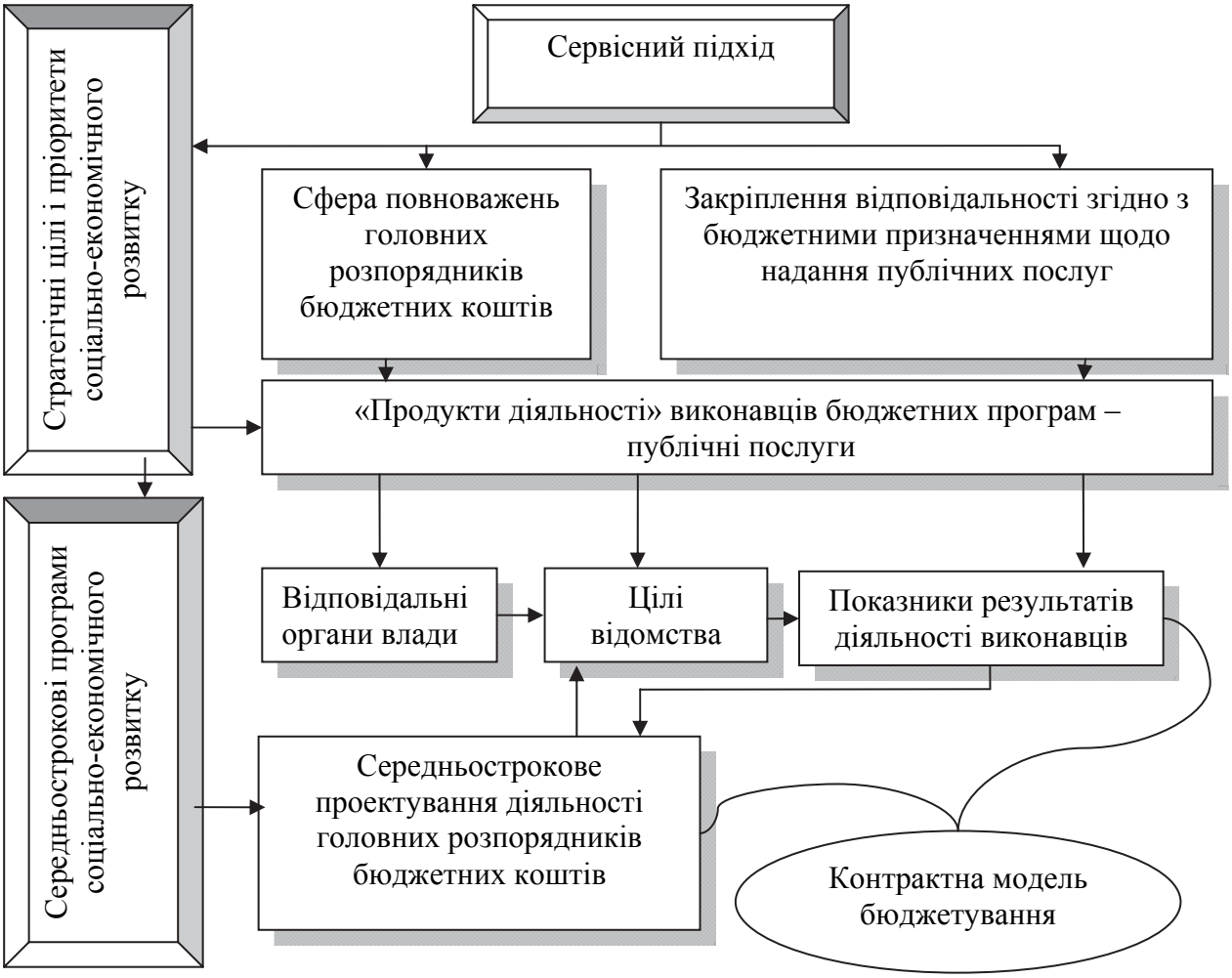

Рис. 2.1. Концептуальні основи бюджетування
у відповідності до «сервісного» підходу

Примітка: джерело: [86; 98].

З точки зору державної діяльності, послуга тлумачиться як «здійснення дій уповноваженим суб'єктом для задоволення потреб і прав інших осіб» [102, с. 416]. В контексті зазначеного Є. В. Зирянова уточнює, що послуга, яка надається в бюджетній сфері характеризує соціальну послугу з кількісної сторони, відображаючи джерела і напрями фінансування [103, с. 25].

Імперативний характер формування доходів та відсутність залежності від обсягу та якості наданих суспільству послуг викликає проблеми у визначенні ефективності діяльності суб'єктів, які є виконавцями бюджетних програм. У приватному секторі на ефективність господарювання впливають уподобання споживачів та конкурентне середовище, що обумовлює прийняття рішень стосовно регулювання фінансових потоків. Тому ці потоки спрямовуються у

найбільш перспективні галузі. В публічній сфері прийняття управлінських рішень залежить від політичних уподобань та лобіюванням певних інтересів. Тому бюджетне регулювання опирається на інший механізм розподілу фінансових ресурсів.

Характеризуючи особливості послуг, які надаються державними (муніципальними) органами влади доцільно звернутися до сутнісної характеристики послуги. Слід зазначити, що остання реалізується через певну діяльністю, яка спрямована на досягнення конкретної мети (результату). Якщо на мікрорівні цей результат пов'язується з отриманням прибутку, то на макрорівні він є трансформується у публічні блага, які надаються відповідно до публічного інтересу через публічні послуги. Ю.А. Тихомиров, тлумачачи поняття «публічний інтерес» зауважує, що останній визначається державою та забезпечується правом, а також є умовою та гарантією існування і розвитку соціальної спільноти [104, с. 55].

Для концентрації відповідальності органів виконавчої влади при наданні публічних послуг за рахунок бюджету додержуються така норма: «одна послуга – одна функція – один орган влади». В основу такою норми покладено цілі відомства, в контексті яких формуються відповідні відомчі програми як на поточний період, так й на середньострокову перспективу. При цьому зберігається норма: одна програма відповідає певному виду послуги, яка надається за рахунок бюджетних коштів. Галузеві органи влади у рамках доведених обсягів асигнувань формують свої відомчі програми на середньострокову перспективу, де враховуються пріоритети соціально-економічного розвитку конкретної території.

Формалізація цілей відомства здійснюється через результативні показники, що відображають ступінь досягнення мети конкретної програми та виражаються у характеристиках бюджетних послуг. Ці показники в обов'язковому порядку включаються у контракти, що укладаються з головними розпорядниками бюджетних коштів відповідно до програмних заходів. Контрактний підхід при виконанні бюджетних програм реалізується через складання щорічних звітів про результати діяльності виконавців. Ці звіти є основою для оцінювання ефективності цієї діяльності. Застосування контрактної моделі в рамках сервісного підходу передбачає високий рівень самостійності учасників бюджетного процесу, відсутність жорсткої регламентації й мінімальний рівень уніфікації. При застосуванні цієї моделі увага зосереджується на мотивуванні учасників бюджетного процесу у забезпеченні високої якості бюджетних послуг. Зазначена модель бюджетування впроваджена у країнах англосаксонської правової традиції (Великобританія, Нова Зеландія, Австралія), а також Канаді та ЮАР.

Бюджетування, де цілепокладання зосереджено на «сервісному підході» не знайшло свого широкого застосування на практиці, але цей підхід заслуговує на подальше вивчення, оскільки дозволяє відстежувати якість та результативність бюджетних послуг безпосередньо в місцях їх надання.

Бюджетування, в основу якого покладено проблемно-орієнтований підхід має більш широкий спектр застосування. Основні його елементи відображені на рис. 2.2.

Рис. 2.2. Концептуальні основи бюджетування, цілепокладання якого базується на проблемно-орієнтованому підході

Примітка: джерело: [86; 98].

Розглядаючи концепцію бюджетування проблемно-орієнтованого підходу (рис. 2.2), слід звернути увагу на те, що відомства у межах своєї сфери впливу й обсягів фінансування, які встановлюються за середньостроковими планами, формують набір стратегічних цілей та пріоритетів з огляду на визначені проблеми, що мають вирішувати розпорядники бюджетних коштів. У свою чергу, ці проблеми напряму корелюють із пріоритетами соціально-економічного розвитку відповідного рівня бюджетної системи. Кожна стратегічна мета відомства розпадається на ряд тактичних завдань, за допомогою яких вона має бути досягнута. У свою чергу, тактичні завдання стають основою для формування відомчої програми, яка складається на

середньострокову перспективу. Відомча програма містить показники результатів, що відображають ступінь вирішення тактичного завдання. Показники результатів відомчих програм (як кінцеві, так й проміжні), складають область відповідальності керівників відомств.

У ході реалізації проблемно-орієнтованого підходу, як правило, застосовується адміністративна модель управління. Вона має більш деталізовану регламентацію, передбачає жорсткий адміністративний контроль. При застосуванні адміністративної моделі використовується уніфікований інструментарій рейтингових оцінок програм. Така уніфікація нівелює участь конкретних виконавців в реалізації бюджетних програм, а ефективність діяльності оцінюється залежно від визначених критеріїв та індикаторів.

Порівнюючи дві концепції бюджетування, які було розглянуто вище, необхідно зазначити, що концепція проблемно-орієнтованого підходу є найбільш поширеною на практиці. Це пояснюється, по-перше, тим, що, бюджетування ініціюється, як правило, центральними органами влади, хоча діяльність щодо виробництва та наданням бюджетних послуг, здійснюється виконавцями нижчих рівнів бюджетної системи. По-друге, як свідчить практика, органи влади на місцях відповідають не тільки за надання бюджетних послуг. Їхнє коло професійних обов'язків охоплює досить великий спектр діяльності.

З проведеного аналізу видно, що будь-яка з наведених концепцій заслуговує на увагу. Проте для повного розуміння їх значення при практичному застосуванні є сенс охарактеризувати їх позитивні та негативні сторони, таблиця 2.2.

Таблиця 2.2

Переваги й недоліки концептуальних підходів бюджетування

Проблемно-орієнтований підхід	Сервісний підхід
1	2
Переваги	
Всеохоплюючий характер, надає можливість координувати діяльність виконавців програм у межах галузі.	Можливість визначити вартість послуги, що полегшує процес управління бюджетними видатками.
Акцентує увагу на вирішенні проблемних питань у межах пріоритетів стратегії соціально-економічного розвитку.	Складаються умови щодо персональної відповідальності за використання бюджетних коштів та виконання, поставлених завдань.
Недоліки	
Проблеми виходять за межі повноважень та можливостей органу влади нижчого рівня бюджетної системи, а відтак їх вирішення залежить від діяльності центрального уряду.	Ускладненість механізму вирішення соціально-економічних проблем.
	Складність формування системи стандартів бюджетної послуги

Продовження таблиці 2.2

1	2
Посилення політичних чинників при прийнятті управлінських рішень.	Суб'єктивні підходи при оцінюванні ефективності діяльності виконавчих органів влади.

Характеристика переваг та недоліків концептуальних підходів бюджетування (табл. 2.2) не дає однозначності щодо достоїнств одного підходу перед іншим. В економічній літературі зустрічаються діаметрально протилежні погляди на прийняття тієї або іншої концепції.

Слід зауважити, що ряд зарубіжних теоретиків, при тлумаченні бюджетування, орієнтованого на результат, не розмежовують наведені концептуальні підходи, а зосереджують увагу на принципах бюджетування. Проте однозначності щодо визначення принципів останнього не досягнуто. Аналіз літератури дозволив розмежувати ці принципи відповідно до функціональних особливостей бюджетного процесу. До першої групи відносяться принципи фінансового контролю, а саме: а) цільового використання бюджетних коштів, що передбачає прив'язку видатків до цільових статей; б) законності або визначеність норм права; в) коректності, що передбачає чіткість, правильність та точність ведення обліку [105].

До принципів ефективної діяльності розпорядників бюджетних коштів відносяться такі: а) принцип підзвітності виражається через підвищення відповідальності державних чиновників за свої дії; б) принцип прозорості, передбачає забезпечення безкоштовного і свобідного доступу до інформації, пов'язаною з виконанням програмних заходів; в) принцип передбачуваності забезпечується шляхом регламентації діяльності виконавчих органів; г) принцип достовірності реалізується через надання достовірної інформації щодо розміщення і мобілізації бюджетних коштів [105]. Наступний принцип – це принцип алокації (від англ., allocation – розміщення) видатків бюджету як самостійний принцип, який передбачає ефективне розміщення видатків за програмами.

Проаналізувавши принципи, визначені зарубіжними дослідниками, слід звернути увагу на те, що вони задають певні рамки організації процесу розподілу та використання коштів бюджету, але не торкаються виключних особливостей бюджетування. Тому вважається за доцільне розширити перелік зазначених вище принципів такими, як: а) принцип адекватності цілепокладання; б) принцип ефективності та результативності управління бюджетними коштами.

З огляду на те, що бюджетування базується на парадигмі результативного управління вважається за доцільне ввести принцип адекватності цілепокладання. Суть названого принципу полягає у тому, що цілі бюджетування повинні формуватися відповідно до пріоритетів соціально-

економічного розвитку, бути чітко сформульованими, досяжними та формалізованими у відповідних результативних показниках.

Існують різні варіанти вимог щодо формування цілей. Зокрема SMART-вимоги, а саме визначена ціль має бути: конкретною (Speciic), вимірною (Measurable), узгодженною (AgeecI), тобто досяжною й релевантною, визначеною за часом досягнення (Timed) [106, с. 188-190]. Однак названі вимоги не є вичерпними. Можна їх доповнити, наприклад, такими як оптимальність, адаптивність, прийнятність, контрольованість.

Ціль як усвідомлений, запланований результат діяльності, суб'єктивний образ, модель майбутнього продукту діяльності формулюється людиною. Тому в ній завжди є елемент суб'єктивізму [107, с. 1-17]. Однак на цілепокладання впливають й об'єктивні закони розвитку суспільства, а відтак задану із зовні ціль слід визначати відповідно до об'єктивних вимог при вирішенні певних проблем.

Для досягнення цілі застосовуються різні інструменти й саме вони визначають ступінь досягнення результату, який й формалізує визначену ціль.

Обґрунтовуючи визначені принципи бюджетування, необхідно звернути увагу на те, що принцип ефективності та результативності є логічним продовженням принципу адекватності цілепокладання.

Введення у бюджетну термінологію суто економічних понять – «ефективність» та «результативність» потребує детального вивчення їхньої змістовності. Апріорі, необхідно звернути увагу на те, що у кожній галузі наукових знань ці поняття мають різне розуміння. Проте їх об'єднує те, що «ефективність» та «результативність» є оціночними категоріями. Трактування ефективності як співвідношення одержаного результату до здійснених витрат також доведений факт. Проте, слід зауважити, що еволюційний розвиток суспільства вносить суттєві корективи в уявлення параметрів оцінювання ефективності. Іншими словами, при збереженні сутнісних характеристик відбуваються не тільки кількісні, але й якісні зміни критеріїв вимірювання останньої.

В макроекономічному сенсі «ефективність» є поняттям відносним, оскільки приймається до уваги порівняння (як мінімум двох) станів добробуту, пов'язаних з алокацією суспільних благ. Таким чином, ступінь ефективного розподілу видатків бюджету між програмами залежить, перш за все, від потреб суспільства у благах, по-друге, від рівня організації розподілу видатків відповідно до визначених пріоритетів, при якому суспільство повинно отримати максимум корисності від використаних для цього бюджетних ресурсів.

В англійській мові є два суголосних поняття, які використовуються в нормативній термінології бюджетування – «effectiveness» та «efficiency». Проте не перестають точитися дискусії стосовно змістовності цих понять. Так, І. Адізес наголошує про незрозумілість цих понять в англійській інтерпретації. Автор зауважує на тому, що деякі мови навіть не мають їх буквального перекладу. На його думку, «efficiency» – це шлях, за яким ви йдете, для

досягнення визначеної мети, а відтак система буде результативною, якщо вона може виконувати свої функції з мінімальною енергією. «Effectiveness» означає те, для чого була створена ця система [108].

Визначаючи категорії «efficiency» та «effectiveness» П. Друкер вважає, що перше є «наслідком того, що робляться потрібні правильні речі», а друге – «наслідком того, що правильно створюються ті самі речі» [109, с. 15]. Пояснюючи наведене тлумачення є сенс зауважити, що «effectiveness» не розглядається як результат, а як співвідношення останнього до здійснених витрат.

Підкреслюючи багатогранність поняття «ефективність», російська наукова думка вказує на те, що в англійському трактуванні effectiveness – це здатність досягати поставлені цілі, а efficiency – оптимальне співвідношення витрачених ресурсів і одержаних результатів [110, с.142]. Таким чином, виділяється цільова складова, що характеризує поняття «результативність» та витратно-результативна, що характеризує поняття «ефективність». тобто ефективність відображає порівняння одержаного економічного ефекту до витрат, що обумовили одержання цього результату. Слід зазначити, що поняття «результат» у контексті наведеного вище трактування є близьким за змістом до поняття «ефект». Проте ефект не завжди пов'язаний із здійсненою діяльністю, більш того, його не завжди можна відстежити або оцінити після реалізації певних заходів.

Аналізуючи наведені трактування, можна дійти висновку, що при дослідженні конкретних процесів у різних секторах економіки необхідно конкретизувати розуміння поняття «ефективність». І. І. Мазур підкреслює, що ефективність використання бюджетних коштів визначається не стільки традиційними об'єктивними показниками дієвості рішень за типом: «витрати-випуск» або «витрати-результат», скільки за співвідношенням результатів і ресурсів, використаних для досягнення стратегічних цілей політичної системи та реалізації загальних державних інтересів [111, с. 155].

В математичному вигляді ефективність визначається за формулою:

$$\text{Ефективність} = \frac{\text{результати}}{\text{витрати}}.$$

При конкретизації результату слід виходити з того, що він може відображати, по-перше, здатність ефективно виконувати функціональні обов’язки; по-друге, продукт, який безпосередньо одержується від певної діяльності – це товари або послуги; по-третє, корисність кінцевого продукту для розвитку території або держави у різних сферах діяльності; по-четверте, кількість або вид категорії населення – одержувачів кінцевого результату; по-п’яте, зміни, до яких може привести реалізація бюджетної програми [112, с. 176].

З огляду на вищезазначене взаємозв'язок показників оцінювання ефективності видатків бюджету можна відобразити схемою, представленою на рис. 2.3.

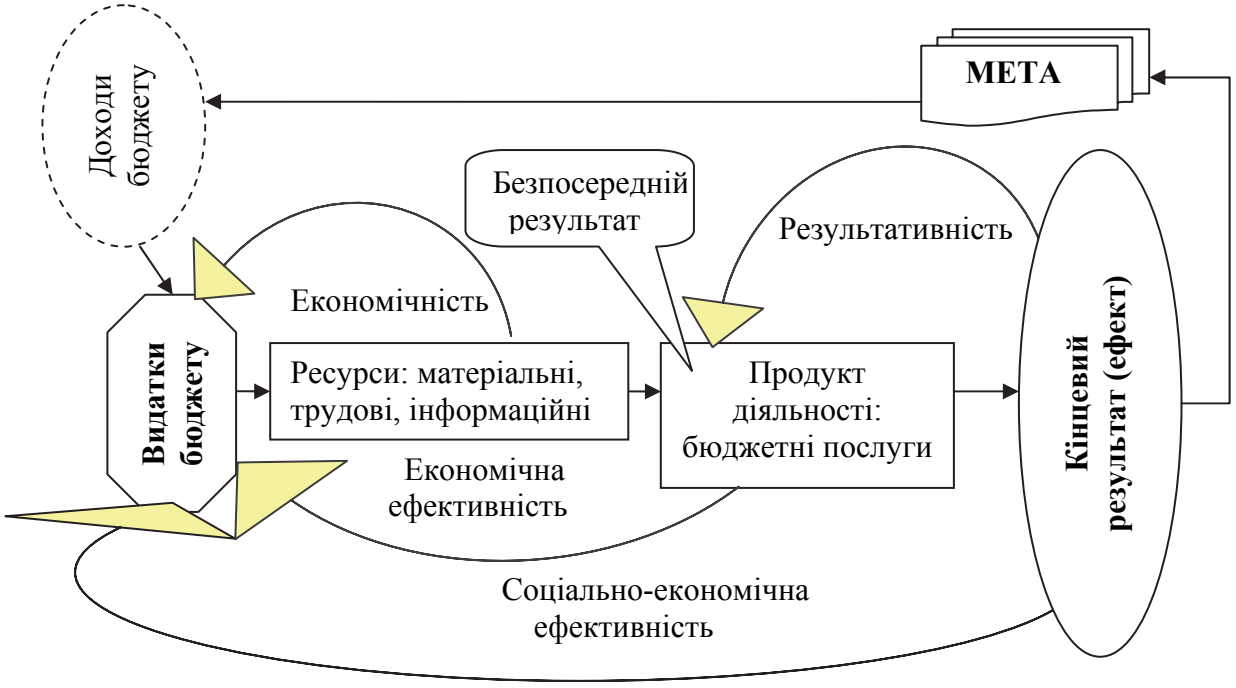

Рис. 2.3. Взаємозв'язок показників оцінювання кінцевого результату

Як видно з рис. 2.3, основними критеріями ефективності при оцінюванні ефективності видатків бюджету є: економічність, продуктивність, результативність та соціально-економічна ефективність. На думку, Л.І. Якобсона, економічність характеризує ресурсну сторону ефективності. Продуктивність – це порівняння кількості продукції або послуг з величиною затрат на їх виробництво. Результативність характеризує відповідність бюджетних видатків результатам, що досягнуті за їх рахунок [113, с. 309].

Досить аргументованим є бачення Е. Вендуга, який стверджує, що результативність – це оцінювання мети без врахування здійснених витрат, оскільки якщо йдеться про використання ресурсів для досягнення відповідних результатів, то наразі мова йде про результативність. Тому остання не вимірюється у грошових одиницях, а оцінюється як співвідношення одержаних результатів до продукту діяльності. Автор обґрунтовує чотири групи критеріїв ефективності [114, 70]:

- критерій I «Результативність» – оцінюється ступінь досягнення результатів (витрати не враховуються);
- критерій II «Продуктивність» – оцінюється продукт діяльності через витрати;

- критерій III «Ефективність (витрати-вигоди)» – оцінюється грошова цінність результатів заходів програми через грошову вартість заходів програми;

- критерій IV «Ефективність (витрати – результативність)» – оцінюються результати заходів програми у фізичному вираженні через грошові витрати на заходи.

Можна погодитися із запропонованими оцінками, але їх є сенс доповнити, включивши ресурсну складову, тобто ввести критерій «економічність», який відображає мінімізацію витрат на одиницю вкладених коштів.

На думку Пола Хейне, ефективність і економічність є однозначними поняттями, оскільки обидва терміни характеризують результативність використання засобів для досягнення цілей. Підкріплюючи висуну тезу, автор зазначає, що під ефективністю і економічністю слід розуміти отримання «якомога більше з доступних нам обмежених ресурсів» [115, с. 215]. Можна погодитися з тим, що економічність та ефективність обумовлюють результативність, але слід зауважити, що як оціночні категорії вони мають суттєво різне значення. Суть економічності полягає у забезпеченні мінімальних витрат на використання ресурсів (матеріальних, трудових, інформаційних), тобто виконується така залежність: результати = const, а видатки бюджету→min.

Необхідно звернути увагу на те, що в бюджетній сфері можливості дотримуватися економії є обмеженими. Це пов’язано з особливостями кошторисного фінансування, яке передбачає застосування норм і нормативів при використанні бюджетних коштів. Проте, враховуючи пропозицію на ринку, економії бюджетних коштів можна досягти, здійснюючи державні закупівлі, якщо задовольняються умови щодо співвідношення найнижчої вартості згідно з визначеною якістю товарів, послуг або робіт, які пропонуються для забезпечення суспільних потреб.

При оцінюванні ефективності видатків бюджету дотримується така залежність: результати→max, а видатки бюджету = const. Іншими словами, у ході порівняння двох станів ефективним визнається такий, що забезпечує максимальний результат при заданому (плановому) обсязі видатків бюджету. Наприклад, найефективнішим може визнаватися такий варіант реалізації бюджетної програми у галузі охорони здоров’я, який дозволяє досягти максимального результату, що описується кількістю вилікуваних пацієнтів при заданому обсязі виділених для цього асигнувань. Як видно, характеризуючи параметри ефективності акцент переводиться з мінімізації витрат на максимізацію корисності.

Оцінюючи ефективність видатків бюджету, слід виходити з того, що досягнення задекларованих у бюджетних програмах результатів не означає, що кошти бюджету використовувалися ефективно. Взаємозв’язок між витратами і результатами може характеризувати такі стани:

1) Значні витрати, здійснені для одержання високих результатів. Такий стан є характерним, якщо реалізуються інноваційні програми. Тому судити про те, наскільки ефективними були витрати можливо тільки через певний період.

2) Великі витрати обумовлюють низькі результати. Такий стан виникає, якщо має місце неефективне розміщення видатків, а відтак повинні вирішуватися питання, пов'язані з проблемами бюджетного планування.

3) Низькі витрати спричиняють низькі результати. Такий стан є чи не найгіршим, оскільки, окрім неефективного розміщення видатків, має місце і неефективне використання бюджетних коштів. Це говорить про необхідність проведення аудиту ефективності та розробки пропозицій щодо застосування конкретних дій.

4) Низькі витрати – високі результати. Зрозуміло, що такий стан є найліпшим, оскільки дотримуються вимоги щодо досягнення оптимального розміщення видатків та ефективного використання бюджетних коштів.

Завершуючи дослідження понять «ефективність» і «результативність», є сенс зауважити, що їхня змістовність є однозначною, якщо мова йде про комерційну діяльність. Це пов'язано з тим, що прибуток або рентабельність з однієї сторони є результатом діяльності, а з іншої – показники ефективності. У сфері державних фінансів названі дефініції не можуть ототожнюватися. Це пов'язано, перш за все, зі специфікою виробництва та надання суспільних благ.

Підводячи підсумок науковій дискусії, принцип результативності та ефективності є сенс формулювати, пов'язуючи витрати і результати. При цьому досягнення заданого результату має відбуватися з огляду на використання найменшого обсягу бюджетних коштів або досягнення найліпшого результату з використанням визначеного обсягу бюджетних коштів.

2.2. Бюджетна послуга – результат програмно-цільового управління

Як зазначалося в попередньому підрозділі, держава як суб'єкт бюджетних відносин реалізує свої функції через надання суспільству благ, які постачаються шляхом надання відповідних послуг. Проблеми з оцінювання ефективності останніх досить ґрунтовно досліджуються в галузі державного управління, але не одержали достатнього розуміння з точки зору фінансового менеджменту. Тому вважається за доцільне дослідити особливості виробництва і надання публічних послуг з огляду на їхню бюджетну природу.

У словнику С.І. Ожегова послуга тлумачиться як дія, що приносить користь, допомогу іншому [116]. З точки зору державної діяльності «послуга» – це здійснення дій уповноваженим суб'єктом для задоволення потреб і прав інших осіб [117, с. 25].

Відповідно до суспільного інтересу публічні послуги можна класифікувати як:

- послуги, що надаються з огляду на приватний інтерес, але мають суспільне призначення, тобто гарантовані кожному;
- послуги, потреба в яких викликана поєднанням публічного та приватного інтересів;

- послуги, що пов’язані із суто публічним інтересом або державними функціями, які спрямовані на задоволення приватного інтересу [118, с. 12]..

З огляду на вищезазначене можна дійти висновку, що послуги залежно від мети надання групуються на такі, що державою: а) гарантуються; б) організуються; в) ініціюються. Перша група послуг, пов’язана з державними гарантіями, закріпленими Конституцією. Друга група – це послуги, що здійснюється через реалізацію державних програм та проектних заходів з ціллю забезпечення економічного зростання. Послуги, що відносяться до третьої групи забезпечують права громадян стосовно задоволення індивідуальних потреб. Ці послуги одержуються при виконанні владних повноважень, наприклад, отримання дозвільної документації (ліцензії, сертифікати, дозволи тощо).

Згідно з розпорядженням Кабінету Міністрів України від 15.02.06 № 90 р. «Про схвалення Концепції розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади» послуги, що надаються органами державної влади, органами місцевого самоврядування, підприємствами, установами, організаціями, які перебувають в їх управлінні, становлять сферу публічних послуг. Виходячи з зазначеного, за суб’єктами, які надають публічні послуги ці послуги можна класифікувати як державні та муніципальні. Згідно з Концепцією, державні послуги надаються органами державної влади та державними підприємствами, установами, організаціями, а муніципальні послуги – органами місцевого самоврядування в порядку виконання делегованих державою повноважень за рахунок коштів державного бюджету. Виходячи із суб’єктного складу муніципальні послуги надаються органами місцевого самоврядування, органами виконавчої влади та підприємствами, установами і організаціями в порядку виконання делегованих органами місцевого самоврядування повноважень за рахунок коштів місцевого бюджету [119].

Отже, у процесі надання послуг, крім органів державної влади задіяні інші суб’єкти, які забезпечують суспільство благами в межах публічного інтересу, зокрема, державні (муніципальні) підприємства та інші організації державного сектору. Однак при виконанні бюджетних зобов’язань розпорядники можуть вступати у відносини з приватним сектором з приводу закупівлі товарів та послуг на ринку для реалізації програмних заходів та утримання бюджетних установ. Крім того, державні органи влади з метою одержання кваліфікаційної допомоги можуть укладати контракти на надання публічних послуг зі спеціалізованими організаціями та установами певного профілю (експертиза, сертифікація тощо). З чого виходить, що при наданні публічних послуг застосовуються як публічно-правові, так й приватноправові методи державного регулювання.

Переходячи до розгляду видів послуг, є сенс звернути увагу на те, що в Концепції визначено зміст адміністративних послуг, які трактуються як результат здійснення владних повноважень уповноваженим суб’єктом. Крім цього, зазначається, що ці послуги включаються до складу держаних та

муніципальних послуг [119]. Однак Концепція не дає відповіді, до якого типу послуг слід відносити такі послуги, що не пов'язані з виконанням владних повноважень, а є послугами, спрямованими на забезпечення суспільних потреб.

Для розуміння сутності послуг, що надаються за рахунок бюджету, є сенс ввести дефініцію «бюджетна послуга». Необхідність визначення змістовності цього поняття обумовлюється специфічною природою фінансових відносин між суб'єктами у процесі вторинного перерозподілу вартості ВВП.

Для розуміння змістовності поняття «бюджетна послуга» вважається за доцільне визначити її специфічні ознаки:

1) бюджетна послуга закріплюється нормами-права стосовно норм її вироблення та надання певним органом влади;

2) фінансове забезпечення процесу виробництва та надання бюджетних послуг здійснюється за рахунок коштів відповідного бюджету;

3) бюджетна послуга здійснюється в інтересах невизначеного кола осіб, або окремих цільових груп;

4) постачальником бюджетної послуги є виконавчі органи влади та бюджетні установи;

5) за способом оплати бюджетні послуги бувають як безоплатними, так і частково оплатними (наприклад, фінансування харчування за рахунок коштів батьків у школах, дитсадках тощо).

Характеризуючи ознаки бюджетної послуги варто звернутися до передумов її виникнення. Ринковий механізм не завжди є ефективним при досягненні цілей економічної політики держави. Так звані, «зовнішні ефекти ринку» найчастіше відбуваються у сфері соціального захисту, екології, сукупного суспільного споживання та макроекономічної рівноваги. Отже, регулювання зазначеного процесу бере на себе держава. Виконуючи свої функції, вона вимірює зовнішні ефекти у грошовій формі, щоб компенсувати «провали ринку». Це є підставою для формування суспільного фонду споживання, який у ході використання перетерплює змін, трансформуючись у колективні блага.

Підсумовуючи вищевикладене, можна зробити висновок, що бюджетна послуга з економічної точки зору – це економічні відносини між державою та населенням з приводу надання суспільного блага, що забезпечується коштами відповідного бюджету, планується виконавчими органами влади та надається невизначеному колу осіб або певному контингенту (цільовим групам) для забезпечення публічного інтересу.

Якщо бюджетні послуги є результатом діяльності розпорядників бюджетних коштів, то є сенс зосередити увагу на принципах організації процесу вироблення та надання цих послуг:

1. Принцип правомірності. Надання бюджетних послуг здійснюється певними державними (муніципальними) органами влади відповідно до наданих їм повноважень, закріплених бюджетним законодавством.

2. Принцип достатності. Затрати на виробництво та надання бюджетних послуг повинні бути профінансовані у повному обсязі відповідно до затверджених асигнувань.

3. Принцип ефективності та результативності. При наданні бюджетних послуг виконавчі органи влади мають виходити з мінімізації витрат на їх поставку та максимізації одержаних результатів згідно з визначеними цілями.

4. Відкритість та прозорість. Інформація щодо надання бюджетних послуг (цілі, результати, вартість послуг тощо) має бути доступною та безоплатною для отримання пересічними громадянами.

Для з'ясування сутності бюджетних послуг є сенс їх класифікувати за певними ознаками, рис. 2.4.

Рис. 2.4. Класифікація бюджетних послуг

Перший класифікаційний блок ділить бюджетні послуги на ті, що забезпечуються державою та ті, що нею організуються. Гарантовані державою послуги – це послуги, направлені на реалізацію прав та свобод членів суспільства, визначених Конституцією держави. Організовані державою послуги формуються у зв'язку з вирішенням завдань економічної політики держави в області підвищення якості життя членів суспільства, посилення економічного, наукового потенціалу країни тощо.

Згідно з конституційними нормами держава бере на себе певні зобов'язання, що пов'язані із забезпечення державних гарантій. За суттю

державні зобов'язання обумовлюються правом держави на стягнення податків. Ступень зобов'язань держави залежить від специфіки суспільних благ. Наразі мова йде про поділ суспільних благ на чисті суспільні блага та змішані. З теорії суспільних благ виходить, що перші приносять вигоду для суспільства при нульових граничних затратах, тобто вони доступні кожному індивіду незалежно від можливості сплачувати податки. Зміна чисельності населення сама по собі не викликає змін в обсягах бюджетних послуг при постачанні чистих благ. Звідки виходить, що будь-які зміни структури цих благ не призведуть до підвищення якості послуги. Чисті суспільні блага реалізуються через історично традиційні функції держави – забезпечення внутрішньої та зовнішньої безпеки, державне управління.

На противагу від чистих благ змішані блага мають більш різноманітну структуру. Ця структура обумовлюється ступенем впливу держави на соціально-економічні процеси. Основоположними при визначенні цього впливу є конституційні гарантії. Відповідно до них формуються соціальні стандарти.

В Україні законодавчо державні соціальні стандарти визначаються як «встановлені законами, іншими нормативно-правовими актами соціальні норми і нормативи або їх комплекс, на базі яких визначаються рівні основних соціальних гарантій». Закон також стверджує, що базовим державним соціальним стандартом є прожитковий мінімум, встановлений законом, на основі якого визначаються державні соціальні гарантії та стандарти у сферах доходів населення, житлово-комунального, побутового, соціально-культурного обслуговування, охорони здоров'я та освіти [120].

Для досягнення цілей соціально-економічного розвитку держава ініціює національні проекти та державні цільові програми, які частково реалізуються за кошти державного бюджету. Крім того, згідно зі стратегією розвитку певного регіону розробляються локальні проекти та програми, що фінансуються (частково або повністю) за рахунок коштів місцевих бюджетів. Таким чином, бюджетні послуги надаються у межах виконання певних завдань щодо реалізації цих проектних заходів.

Слід зазначити, що при постачанні змішаних благ, метою яких є забезпечення мінімальних соціальних гарантій, бюджетні послуги можуть надаватися відповідно до конкретного обсягу благ або до конкретної цільової групи споживачів.

Бюджетні послуги, які надаються в рамках державних цільових програмам мають інший критерій ділимості. Вони класифікуються за програмними заходами.

Від тривалості затрат бюджетні послуги можна класифікувати як послуги для поточного споживання та послуги, що пов'язані з довготривалим споживанням. Такий поділ є необхідним у зв'язку з визначенням пріоритетних затрат, оскільки поточні потреби суспільства повинні забезпечуватися у першу чергу, а система видатків бюджету має певні обмеження (див. підрозділ 1.1). Крім того, після закінчення бюджетного періоду при поточному фінансуванні

попит на бюджетну послуги не припиняється. Тільки змінюється її обсяг, що спричинено впливом різних макроекономічних чинників.

Надання бюджетних послуг при здійсненні проектного фінансування обумовлюється певними строками, які обмежують життєдіяльність проекту, у часі.

Характер затрат обумовлюється організацією фінансового забезпечення бюджетної послуги. Утримання бюджетних установ здійснюється через кошторисне фінансування. Бюджетні послуги для поточного споживання виконуються безперервно, а тому кошторисне фінансування є найбільш застосованим у цьому процесі. Нині не винайдено альтернативи кошторисному фінансуванню. Якщо при утриманні бюджетних установ держава забезпечує процес виробництва суспільних благ, то при здійсненні грошових виплат у виді поточних трансфертів вона обслуговує процес перерозподілу.

На відміну від поточного фінансування, при фінансуванні проектних заходів держава здійснює інвестиційну діяльність, тобто діяльність, обмежену у часі. Всі заходи виконуються згідно з визначеними етапами, тобто є початок та кінець. Чим ближче період фінансування наближений до визначеного етапу реалізації програмних заходів, тим вище якість бюджетної послуги.

Підводячи риску можна виділити наступні особливості бюджетної послуги:

- споживачами бюджетних послуг є усе суспільство або його певна частина;
- виробництво та надання суспільних благ монополізований державою процес, а тому бюджетні послуги не мають альтернативної вартості;
- попит на бюджетні послуги не визначається законами ринку.

Перелічені особливості ускладнюють оцінку вартості бюджетної послуги з огляду на здійсненні витрати. Той факт, що джерелом фінансування бюджетних послуг є доходи відповідних бюджетів, основну частину яких складають податкові надходження, не є визначальним при здійсненні оцінки ефективності використання цих коштів, адже обсяг останніх не пов’язаний ані з кількістю, ані з якістю, ані з вартістю благ, які постачаються суспільству. Як наслідок, суперництво між постачальниками суспільних благ відбувається не за споживача, а за обсяг фінансових ресурсів. Це викликає певні труднощі при визначенні стану ефективності, оскільки, опираючись на теорію корисності, оцінка наданих послуг здійснюється з огляду на задоволення потреб суспільства, при цьому бюджетний фонд є обмеженим, а відтак при виробництві і постачанні благ має оцінюватися ефективність діяльності виконавчих органів влади, що задіяні у цьому процесі. Якщо перше відображає результати, визначаючи корисність наданих благ, друге – характеризує витрати, обсяг яких залежить від певних видів діяльності. Вище викладене доводить зв'язок між вхідними ресурсами, необхідними для досягнення мети та фактично отриманими (кінцевими) результатами при досягненні визначеної цілі. Отже, соціально-економічний ефект від використання коштів бюджету

досягатиметься, якщо видатки на виробництво та надання бюджетних послуг не перевищать ефекту від отримання наданих державою благ.

Таким чином, можна дійти висновку, що підвищення ефективності та результативності видатків бюджету залежить від оптимізації витрат на виробництво та надання суспільству благ (бюджетних послуг). Визначивши обсяг затрат відносно їх структури можна встановити вартість не тільки бюджетної програми, але і кожної послуги, що надається в рамках цієї програми. Проте витрати, які формують вартість цієї послуги мають різне призначення, а відтак досить складно їх оптимізувати, не здійснивши розмежування за структурою затрат.

Структуруючи затрати на надання бюджетних послуг вважається за доцільне класифікувати їх залежно від усталеності. Традиційно групування витрат здійснюють за трьома ознаками: постійні затрати, умовно-постійні затрати, змінні затрати.

З огляду на особливості бюджетних витрат до групи постійних затрат можна віднести видатки на утримання бюджетних установ, оскільки останні безпосередньо не залежать від кількості проведених програмних заходів та не реагують на зміни кількості цільових споживачів бюджетних послуг.

Під умовно-постійними затратами доцільно розуміти такі, що виконуються на постійній основі лише протягом певного рівня активності, але можуть змінюватися, коли активність досягає верхніх та нижчих меж. До таких затрат можуть відноситися витрати, що не змінюються в певний проміжок часу. Прикладом названих затрат слугують видатки на утримання навчальних класів, палат, спортзалів тощо.

Змінні затрати напряму залежать або від обсягу наданих послуг, або від контингенту їх одержувачів, або від масштабів державної цільової програми, що фінансується з бюджету.

Розмежування затрат за вищеназваними критеріям дозволяє визначити ступень регулювання видатків. Виходячи із визначених ознак можна стверджувати, що у короткостроковому періоді регульованими є тільки змінні затрати. Наприклад, якщо орган місцевого самоврядування планує заасфальтувати у поточному році більше середнього рівня доріг, ніж у попередньому періоді, то це можливо зробити, тільки задіявши додаткові ресурси, наприклад, збільшивши трудові витрати, закупивши додаткові матеріали й додаткові одиниці обладнання. В останньому випадку це призведе до зростання умовно-постійних затрат. Якщо адміністрація, навпаки, хоче скоротити масштаби асфальтування у поточному році, постійні витрати залишаться на незмінному рівні, і муніципальна служба зможе регулювати тільки змінні затрати. Чим більше частка змінних затрат у загальній структурі вартості послуги, тим більше можливостей виникає в органів місцевого самоврядування для маніпулювання обсягами бюджетних послуг. Саме з цієї причини є сенс залучати сторонні організації для надання бюджетних послуг. При такому підході постійні затрати адміністрації з надання послуги (вартість

обладнання, приміщень) трансформуються в змінні витрати (сума договору з організацією-підрядником).

Зазначене структурування затрат на надання бюджетних послуг дозволяє розмежовувати видатки, співвідносячи останні відповідно до певного виду затрат. Так, наприклад, видатки на будівництво школи, дитячого садка, поліклініки тощо можна пов'язувати з виконанням певних соціальних проектів відповідної території, тобто прив'язка затрат до об'єкту є наочною, а відтак останні відносяться до прямих затрат.

Складається ситуація, коли затрати відносяться до кількох об'єктів при досягненні однієї цілі. У цьому випадку їх необхідно розподіляти між об'єктами пропорційно обсягу, задіяних у програмі ресурсів, (трудових, матеріальних інформаційних, але не грошових). Вимірником співвідношення затрат за спожитими ресурсами є час, необхідний для надання послуги або для здійснення певних програмних заходів. Наприклад, при здійсненні виконавчими органами влади програмних завдань можна використовувати метод прямого обліку робочого часу, виходячи з того, що витрати на оплату праці розподіляються згідно з витраченим на виконання конкретного завдання часом. Аналогічно можна розділити затрати, якщо, наприклад, в одній орендованій будівлі здійснюється управління низкою різних за напрямком діяльності бюджетних програм. У цьому випадку затрати на оренду можуть розмежовуватися відповідно до розмірів зайнятої площі певного офісу, який використовується для реалізації програми або надання послуги.

Проте існують затрати які складно співвіднести з об'єктами за наведеними вище критеріями. Наприклад, телефонні комунікації або прокладка локальної комп'ютерної мережі. У цьому випадку затрати слід розподіляти відповідно до кількості встановлених телефонних апаратів на один номер або комп'ютерів, які задіяні при виконанні певної кількості бюджетних програм/послуг. Отже, названі затрати можна групувати за причинами виникнення.

Інколи взагалі важко співвіднести затрати до буд-якої із згадуваних вище груп, оскільки виникають труднощі щодо встановлення вимірника за кожним об'єктом затрат. Наприклад, охорона будівлі, оплата координуючих територіальних органів, що забезпечують реалізацію програм соціально-економічного розвитку регіону. У цьому випадку в зарубіжній практиці як вимірник використовують величину робочого часу в перерахуванні на одну повну занятість, виходячи з припущення про існування тісного зв'язку між кількістю виконавців певної бюджетної послуги та величиною загальновідомчих витрат.

Співвідносячи витрати до тієї або іншої групи, слід виходити з групування суспільних благ за видами. З огляду на те, що чисті суспільні блага споживаються усім населенням, то є сенс їх включати до прямих затрат.

Виплати населенню мають розгалужену мережу споживачів, які відносяться до різних цільових груп. Тому цей вид бюджетних послуг варто включати до непрямих затрат, крім витрат, які спрямовуються на

адміністрування цих послуг. Забезпечення соціальних гарантій у частині надання безпосередніх послуг має самий широкий спектр затрат та найскладніший механізм щодо їх співвіднесення.

Групування видатків за видами затрат та ознаками їх співвіднесення є найбільш затребуваним у соціальній сфері, де значна частка витрат на надання гарантованих послуг приходиться на адміністрування. При віднесенні затрат на адміністрування гарантованих послуг також можна використовувати зазначений вище спосіб, розмежувавши ці витрати на прямі та непрямі. Виділивши у структурі затрат прямі видатки на надання бюджетної послуги та адміністративну складову, розмежувавши останні за видами затрат, виникає можливість визначити, які компоненти вартості послуги викликають зростання видатків на адміністрування, які з них безпосередньо впливають на вартість послуги та які затрати слід розглядати як фактичні видатки на забезпечення гарантованої послуги.

Нині в Україні не існує методики розрахунку вартості гарантованої бюджетної послуги. Видатки на її забезпечення плануються, виходячи із здійснених за фактом витрат, які можна віднести на вартість послуги, наприклад, кошти на виплату грошової допомоги – вартість допомоги або кошти на надання допомоги у натуральній формі, або вартість товарів та матеріалів, які є складовою частиною допомоги, тобто це прямі затрати на надання послуги. В той же час у наданні гарантованих послуг задіяний відповідний персонал, який у тій або іншій мірі приймає участь в усьому процесі постачання благ, крім того, здійснюються накладні витрати бюджетних установ, які також мають включатися у вартість бюджетної послуги. Структура вартості гарантованої послуги відповідно до видів витрат представлена у таблиці 2.3.

У таблиці 2.3 відображено основні структурні елементи затрат, що складають вартість бюджетної послуги. Перед тим як перейти до пояснення кожного структурного елементу, необхідно звернути увагу на те, що наведене структурування відноситься до затрат здійснених із загального фонду бюджету. При калькуляції видатків на платні послуги слід мати на увазі, що відповідно до Порядку складання, розгляду, затвердження та основні вимоги до виконання кошторисів бюджетних установ, затвердженим постановою КМУ від 28.02.02 р. №228 [121] ці видатки, здійснюються зі спеціального фонду виключно у межах та за рахунок відповідних надходжень у названий фонд згідно з кошторисом. Проте, не існує затвердженої методики розрахунків вартості платних послуг, що надаються в бюджетних установах соціальної сфери та порядку формування тарифів на них. На практиці дотримуються вимог нормативно-правових документів, які регулюють надання безоплатних послуг, виходячи з того, що вартість платної послуги не може бути вище вартості затрат,

Таблиця 2.3

Структура вартості гарантованої бюджетної послуги відповідно до видів витрат

<table>
<tr><th>Прямі затрати</th><th>Непрямі затрати</th></tr>
<tr><td colspan="2">Затрати на утримання персоналу</td></tr>
<tr><td>1) Заробітна плата, управлінського персоналу, що здійснює адміністрування цільових державних (регіональних) програм.</td><td>1) Заробітна плата управлінського персоналу, що здійснює загальне керівництво бюджетної установи (або установ)</td></tr>
<tr><td rowspan="2">2) Заробітна плата, що є частиною послуги – безпосередні постачальники бюджетної послуги.
3) Інші затрати, які обумовлені характером діяльності певної бюджетної установи.</td><td>2) Заробітна плата допоміжного та технічного персоналу, що здійснюють організаційні та технічні заходи по наданню бюджетної послуги.</td></tr>
<tr><td>Затрати на утримання бюджетної установи (накладні затрати)</td></tr>
<tr><td>Затрати, що повністю відносяться на вартість послуги</td><td rowspan="3">1) Затрати на утримання будівель, устаткування;
2) Затрати, що пов’язані з обслуговуванням інших основних фондів (транспорт, оргтехніка тощо);
3) Затрати на комунальні послуги та енергоносії.</td></tr>
<tr><td rowspan="2">1) Грошові виплати у формі субсидій та допомоги населенню.
2) Вартість допомоги у натуральній формі.
3) Заробітна плата персоналу, яка є складовою самої послуги.
4) Вартість товарів та матеріалів, які безпосередньо використовуються при наданні послуги;
5) Вартість послуг сторонніх організацій.</td></tr>
<tr><td>Інші невраховані затрати, які обумовлюються:</td></tr>
<tr><td>1) Характером діяльності певної бюджетної установи;
2) Існуванням обліку затрат минулих та майбутніх періодів;
3) Існуванням умовно-постійних затрат.</td></tr>
<tr><td colspan="2">Сукупні витрати за структурою затрат = вартість бюджетної послуги</td></tr>
</table>

які здійснені на її виконання. Як правило, перелік платних послуг у бюджетних установах соціальної сфери в основному відображає аналогічні послуги, надані на безоплатній основі, а відтак, визначивши вартість послуги, яка фінансується із загального фонду та, виходячи з того, що вартість платної послуги не може бути нижчою від її фактичної вартості, можна визначити (з урахуванням проценту прибутку) істотну ціну платної послуги. З огляду на зазначене обмеженнями при визначенні вартості бюджетної послуги будуть видатки загального фонду бюджетної установи.

Структура адміністративних витрат будується відповідно до ступеню їх співвіднесення на вартість бюджетної послуги. При повному співвіднесенні затрат на вартість тієї або іншої бюджетної послуги не виникає особливих складностей, оскільки здійснюванні видатки, що фінансується за рахунок бюджетних коштів загального фонду, обмежуються рамками конкретної цільової програми або обумовлюються характером діяльності певної бюджетної установи. Наприклад, виходячи з норм Закону України від 19 червня 2003 року N966-IV «Про соціальні послуги» [122], це діяльність з надання:

- соціально-медичних послуг – консультації щодо запобігання виникненню та розвитку можливих органічних розладів особи, збереження, підтримка та охорона її здоров'я, здійснення профілактичних, лікувально-оздоровчих заходів, працетерапія;
- послуг з професійної реабілітації осіб з обмеженими фізичними можливостями – комплекс медичних, психологічних, інформаційних заходів, спрямованих на створення сприятливих умов для реалізації права на професійну орієнтацію та підготовку, освіту, зайнятість.

Співвіднесення непрямих адміністративних затрат на вартість конкретної послуги може відбуватися пропорційно величині фонду оплати праці або чисельності персоналу, зайнятого наданням даної послуги. При цьому слід виходити з наступних чотирьох груп співвіднесення затрат:

І група. Видатки на оплату праці персоналу, що не задіяний безпосередньо у наданні послуги, але здійснює загальне управління видатками у межах компетенції органу місцевого самоврядування. Розподіл видатків на заробітну плату з нарахуваннями здійснюється пропорційно кількості штатних одиниць у профільних структурних підрозділах.

ІІ група. Видатки на оплату праці допоміжного персоналу, що обслуговує послугу. Ці видатки розподіляються пропорційно кількості послуг у відповідній групі, наприклад, послуги психолога в установах освіти або медичні послуги у спортивних установах тощо.

ІІІ група. Видатки на оплату праці основного персоналу, який безпосередньо приймає участь у наданні послуги. Розподіл цих витрат здійснюється відповідно використаного часу на постачання блага.

IV група. Видатки на утримання технічного персоналу, які розподіляються пропорційно площі приміщень, відповідно до кожної конкретної послуги, що надається бюджетною установою.

При розрахунку витрат на утримання бюджетної установи, зокрема, комунальних послуг та інших витрат, пов’язаних з використанням майна слід виходити з нормативів затрат на водопостачання, теплопостачання, енергозабезпечення тощо, встановлених для бюджетної установи, які розподіляються пропорційно до кількості наданих послуг.

Для врахування всіх видів витрат у вартості бюджетної послуги слід звернути увагу також на витрати минулого та майбутнього періодів. Такий підхід обумовлюється тим, що деякі видатки на надання бюджетних послуг не відображаються в кошторисах поточного періоду при касовому методі обліку.

Прикладом минулих періодів, які слід враховувати при оцінюванні вартості бюджетної послуги у поточному періоді, можуть слугувати видатки на придбання устаткування, матеріалів, необхідних для надання послуги, а до видатків майбутнього періоду – видатки на завершення робіт (маються на увазі роботи, які здійснюються у попередньому періоду, а виплата відбувається у наступному періоді).

Підсумовуючи вищевикладене, можна стверджувати, що структурування вартості бюджетної послуги надасть можливість розпорядникам коштів бюджету встановлювати оптимальний баланс між очікуваннями споживачів послуг, встановленими пріоритетами державної політики та фінансовими ресурсами, які знаходяться у розпорядженні органів публічної влади.

2.3. Світові тенденції впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес

Хронічний дефіцит бюджету і політичне протистояння підвищенню рівня оподатковування змусили багато країн світу в 70-х і 80-х роках проводити політику жорсткого обмеження бюджетних видатків, яка була спрямована на стабілізації їхньої частки у ВВП. Шляхом введення спеціальних норм і правил уряди намагалися зупинити зростання видаткового фонду. Проте у більшості випадків такі норми були частиною політичних програм, не пов'язаних з бюджетним процесом. Тому усі намагання влади задіяти механізм змін лише за допомогою політичних важелів лишилися не дієвими.

В 90-х роках розвинені держави знову зіштовхнулися із хвилею бюджетних дефіцитів. Ці труднощі призвели до впровадження експериментів по введенню нових правил, які торкалися підвищенню бюджетної дисципліни. Однак на відміну від попередніх реформ, були вбудовані в бюджетний процес. Так, у США в законодавчому порядку вводиться процедура на обмеження дискреційних видатків у бюджетному періоді та встановлюється норма щодо розподілу обсягу цих видатків. Для проведення дискреційних видатків, які щорічно переглядаються та затверджуються (на відміну від «обов’язкових»), необхідно було задіяти механізм поточного фінансового контролю. Такий контроль був запроваджений. Він проводився він за кожною статтею бюджетної класифікації. В цілому проведені заходи не призвели до суттєвих змін. Причини полягали у тому, що реорганізація державного фінансового контролю не супроводжувалася підвищенням алокаційної та операційної ефективності видатків бюджету [123].

На відміну від США, де проблема зменшення бюджетних видатків була пов’язана зі зростаючим дефіцитом бюджету, в багатьох країнах ОЕСР поточний контроль не набув великого значення. В таких країнах як Австралія, Нова Зеландія, Великобританія, Швеція органи державного управління отримали достатню свободу щодо розподілу бюджетних коштів. Наприклад, в Австралії в цілях підвищення бюджетної дисципліни міністерства

(департаменти) надавалася можливість розподіляти бюджетні кошти між бюджетними програмами, що контролюються одним відомством. Такі кроки сприяли інституціональному самоврядуванню, що згодом призвело до кризи управлінських структур у бюджетній сфері й, у свою чергу, до необхідності переглянути функції та реорганізувати бюджетний процес, як це було зроблено в органах Казначейства Великобританії [124, с. 8].

Під впливом зростання соціальних зобов'язань, а також з причин обмежених можливостей дохідного фонду бюджету більшість країн ОЕСР змушена проводити політику, спрямовану на підвищення ефективності та зменшення обсягу бюджетних видатків.

В кінці 80-х років Нова Зеландія однією із перших серед країн ОЕСР ініціювала нові підходи до управління видатками бюджету, одночасно реорганізуючи систему менеджменту у сфері державних фінансів.

До середини 1990-х років розпочався новий етап реформ у Канаді, Австралії, Данії, Фінляндії, Нідерландах, Швеції та Великобританії. На початку 2000 року в Австрії, Німеччині та Швейцарії відбувається реформування бюджетного процесу разом з проведенням адміністративних реформ, що стало можливим шляхом запровадження результативного бюджетування в механізм управління видатками бюджету [124, с. 132].

На протязі останніх десяти років практично усі країни ОЕСР провели реформи в системі публічних фінансів, які були спрямовані на підвищення ефективності видатків бюджету (рис. 2.5).

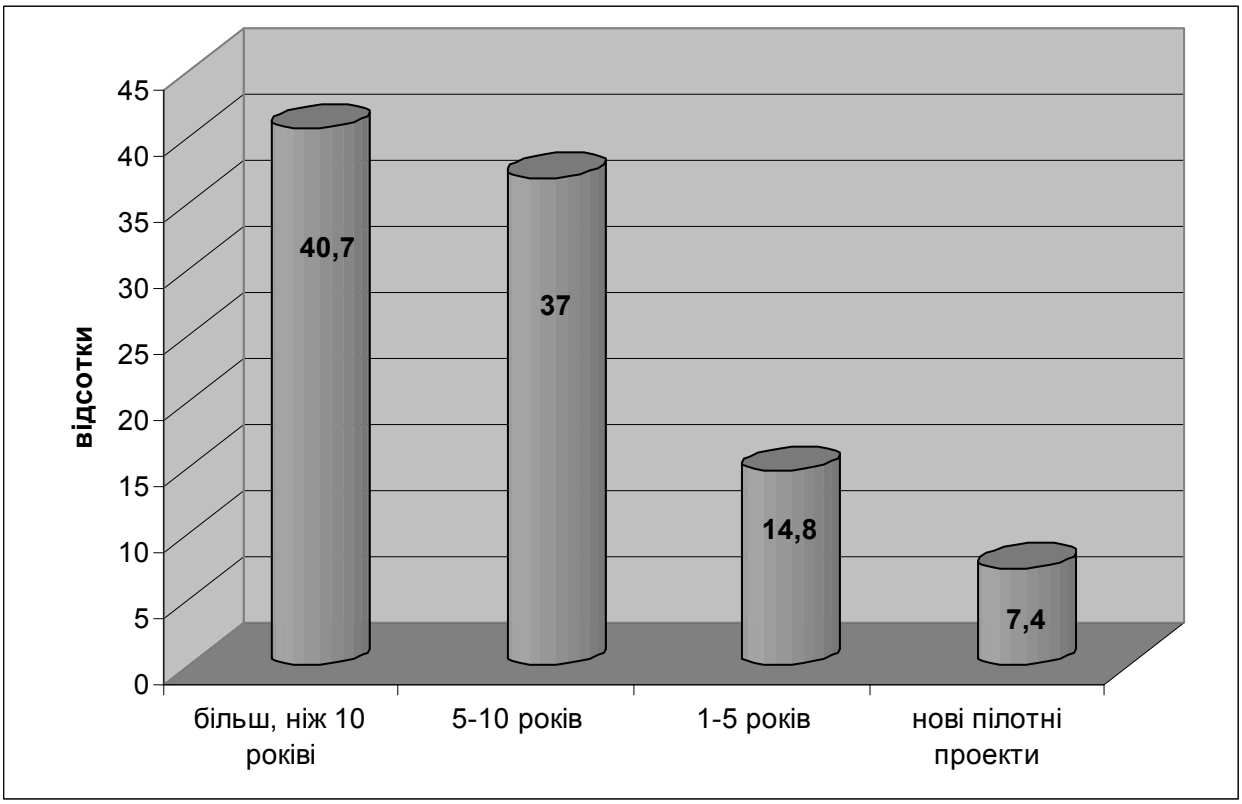

Рис. 2.5. Розвиток програмно-цільового бюджетування в країнах ОЕСР

Джерело: [126].

За останні п’ять років майже 75% країн ОЕСР ініціювали нові підходи до управління видатками бюджету. Слід зазначити, що особливістю в бюджетному реформуванні для всіх країн ОЕСР є широко розповсюджена тенденція інформаційного забезпечення бюджетного процесу. У бюджетну документацію наряду з бюджетними показниками почала включатися інформація нефінансового характеру [125].

За даними статистики ОЕСР більше, ніж $^{3}/_{4}$ країн-членів включають в проект державного бюджету інформацію про досягнення цільових пріоритетів та використовують результативні показники, які формалізують визначені цілі. Так, у Канаді, США та Великобританії державні агентства паралельно з бюджетними заявками повинні готовити доповіді про результати діяльності, в яких, поряд з пояснюючою інформацією, містяться цільові показники безпосередніх результатів і кінцевого ефекту.

В Австралії та Нідерландах бюджетна та фінансова звітність орієнтується на подання бюджетних програм у вигляді ланцюга «Видатки – Діяльність – Проміжний результат – Кінцевий ефект», що допомагає визначити зв'язок між видатками та результатами, змінити предмет розгляду і процедури при формуванні видаткового фонду бюджету [120].

Серед країн-членів ОЕСР поширилася тенденція щодо включення нефінансових показників в бюджетну документацію. З огляду на дані ОЕСР 72% країн включають до бюджетної документації цільові показники. При цьому:

- 44% країн ці дані використовуються більш, ніж у ¾ бюджетних програмах;
- 65% країн цільові показники включають до прогнозних бюджетних документів [125, с. 134].

Основна частина країн використовує результативні показники в бюджетній звітності, але ¼ з них – не прибігає до такої можливості (наприклад, Ісландія).

Найбільш розповсюдженим способом використання цільових показників у бюджетному процесі є сполучення проблемно-орієнтованого та сервісного підходів. Слід зауважити, що ні одна із країн не застосовує цільові показники при проблемно-орієнтованому підході, тобто не включає останні в стратегічні плани. Не дивлячись на те, що сервісний підхід дозволяє швидко реагувати на недоліки в управлінні бюджетними коштами на рівні департаментів, відомств, міністерств, передбачуваного впливу на широкі верстви суспільства через оцінювання безпосереднього результату визначити неможливо. З другої сторони орієнтація тільки на кінцевий результат (проблемно-орієнтований підхід) призводить до упущень в поточному управлінні видатками бюджету. Тому країни світу у ході бюджетного реформування системи видатків зіткнулися з низкою проблем при розробці концептуальних підходів щодо її функціонування. Низка країн, вирішуючи цю проблему акцентувала увагу на реформах у сфері державного фінансового контролю. Загалом вектор був переведений у бік адміністративного реформування. Це не привело до очікуваних результатів. Тому в останні часи у багатьох

країнах реформи в системі видатків бюджету здійснюються спільно з реформуванням державної служби. Позитивним прикладом такої практики є Данія і Швеція, де реорганізація процесу реформування розпочалася після економічної кризи 90-х років. Якщо предметом бюджетного реформування в цих країнах у 80-х роках був держаний фінансовий контроль, то у подальшому вектор переводиться у сторону бюджетування, орієнтованого на результат. У зв'язку з чим запроваджується програмно-цільове бюджетування. Ця управлінська новація набула своє вираження у введенні середньострокових рамок бюджету, що накладало обмеження на використання бюджетних коштів відповідно до початкового плану видатків. Проведені заходи допомогли обмежити загальний обсяг видатків бюджету, а також дозволили збільшити гнучкість і автономію в бюджетних питаннях.

У Великобританії зміни в політичній адміністрації привели до реформ в бюджетній сфері. Цьому сприяв прихід до влади Партії труда (1997 р.). Новий уряд розпочав численні перетворення у сфері публічних фінансів. Аналогічно Данії, Кореї та Швеції у Великобританії державні видатки почали плануватися з огляду на середньострокову перспективу. Запроваджується контрактна форма надання послуг за рахунок бюджетних коштів.

Слід зазначити, що кожна з країн, що запроваджувала результативне бюджетування, фокусувала свою увагу на різних технологічних прийомах. В, таких країнах, як Бразилія, Франція, Німеччина, Ірландія, основний акцент, головним чином, (але не обов'язково повністю) здійснювався на питаннях організації бюджетного процесу. Інші країни, включаючи Данію, Ісландію, Іспанію, Нідерланди, Норвегію, Швецію, концентрували увагу більш предметно, зокрема, на організації моніторингу результативності та ефективності видатків бюджету. Сполучені Штати та Великобританія спрямовували свої дії на методичних аспектах оцінювання ефективності діяльності органів державного управління.

В останні часи країни Європейського Союзу переймаються проблемами щодо розробки методології оцінки кінцевих результатів з огляду на соціальні, економічні та бюджетні ефекти, які досягаються від використаних бюджетних коштів. Особливістю такого підходу є те, що при оцінюванні включається необхідність розробки показників безпосередніх результатів [127, с. 5-6].

Суперечлива картина виникає у зв'язку з використанням результативного бюджетування при визначенні бюджетних асигнувань. Понад 31% країн, заявили, що результативні оцінки не застосовуються ними для формалізації цілей, а 41% із опитаних країн-членів ОЭСР повідомили, що результативні показники виконання бюджету не використовувалися ані органами законодавчої, ані органами виконавчої влади при прийнятті рішень[125, с. 135]. Проте низка фахівців настоюють на перевагах результативного бюджетування, яке є необхідним для досягнення ключової мети будь-якої діяльності – одержання економічного та інших ефектів. За словами К. Кромана, який неодноразово приймав участь у діагностичних місіях МВФ по питаннях бюджетних реформ, «результати відображають очікуваний або непередбачений ефект державних заходів та представляють

обґрунтування для державного втручання». Дж. Майн додає: «Все до чого прагне суспільний сектор – це отримання користі, чи результатів для своїх громадян» [128-130].

Переконливість цих тверджень доводить час. Тому розвиток результативного бюджетування торкнувся майже всіх сегментів бюджетної роботи. Зокрема, є сенс звернути увагу на введення повного обліку видатків та вартості бюджетних послуг. У результаті в бюджетний процес багатьох розвинених країн були вбудовані елементи обліку за методом нарахування (accrual accounting). Перехід на нову систему обліку привів до виникнення єдиного плану рахунків і спростив процедуру управління видатками бюджету та консолідації грошових потоків. Так, у Великобританії, Новій Зеландії, Італії, Фінляндії, Канаді, Австралії, Швеції та Греції облік за нарахуванням став базою для складання фінансової звітності.

Підходи до впровадження бюджетних реформ були різноманітними і обумовлювалися економічним потенціалом, культурою та пріоритетами. Не дивлячись на ці розбіжності, схожість концептуальних основ надає можливість для проведення зіставлень по країнам ОЄСР з метою вивчення досвіту та аналізу позитивних й негативних сторін реформування в області управління видатками бюджету.

Реформи в країнах ОЕСР, що спрямовуються на підвищення ефективності бюджетних видатків, можна узагальнити за такими заходами:

- впровадження контрактної форми між організаціями, що надають державні послуги та головними департаментами міністерств;
- включення інформації про досягнуті результати при формуванні бюджету на середньострокову перспективу і при складанні річного бюджету;
- проведення аудиту ефективності в рамках головного відомства;
- формування обзорів за результатами діяльності урядів;
- включення задекларованих цілей у стратегічні плани міністерств, департаментів, відомств;
- сприяння конкуренції між державними установами (а інколи й приватним сектором), що надають бюджетні послуги;
- збільшення повноважень при проведенні адміністративного контролю для державних менеджерів та підвищення їхньої відповідальності за отримані результати;
- впровадження механізму оцінювання економічної ефективності з огляду на досягнення відповідних результатів адміністраторами бюджетних видатків;
- надання урядами, що приходять до влади планів, орієнтованих на досягнення задекларованих результатів як стратегічних програм діяльності;
- реструктуризація бюджетних документів, підготовка та обговорення безпосередніх результатів та кінцевих ефектів [130].

Як видно, з проведеного аналізу передумов та організації реформування бюджетного процесу всі дії реформаторів підкорялися одній глобальній меті – уповільнити темпи зростання державних видатків. Узагальнюючи різні підходи

щодо впровадження результативного бюджетування, можна виділити три групи цілей, які:

- торкаються, головним чином, бюджетних пріоритетів і підвищення ефективності розподілу і використання бюджетних видатків;
- фокусуються на результатах діяльності державних органів влади та підвищенні якості надання суспільних послуг;
- зосереджені на організації аудиту ефективності та результативності бюджетних програм та обліку бюджетних видатків [126, с. 25-28].

Слід звернути увагу на те, що в одних країнах увага зосереджувалася на одній глобальній меті, в інших до пакету реформ включалася низка цілей. Наприклад у Великобританії дії уряду концентрувалися навколо ключової цілі – підвищення ефективності діяльності адміністраторів бюджетних послуг, при цьому оптимізувалася кількість бюджетних програм з метою виявлення зайвих видатків.

В Австралії у рамках реформ переслідувалося декілька цілей, які пов'язувалися: з підвищенням ефективності використання бюджетних ресурсів; вдосконаленням суспільного контролю; посиленням фінансової та адміністративної відповідальності.

Із плином реформ у деяких країнах цілі перетерплювали змін. Наприклад, якщо в середині 90-х роках у Канаді основна увага зосереджувалася навколо розв’язування проблем стосовно визначення пріоритетів фінансування та скорочення обсягів видатків, то після 2000 р. всі зусилля спрямовувалися на розробку показників ефективності діяльності органів влади і підзвітності перед парламентом і громадськістю. Після приходу до влади консервативного уряду у 2006 р. вектор був переведений знову убік вибору пріоритетів фінансування [131].

У світі існують різні моделі результативного бюджетування, але практика вказує на те, що досить успішними з них є австралійська, новозеландська, британська, нідерландська моделі. Тому є сенс зупинитися на здобутках кожної країни в цьому напрямку.

Управління видатками бюджету в Австралії здійснюється відповідно до визначених результатів згідно з Програмою вдосконалення фінансового менеджменту (Financial Management Improvement Program – FMIP, 1983 р.), яка увійшла до стратегії реформ публічних фінансів.

Особливість результативного бюджетування в Австралії полягає у тому, що на державному рівні специфічні показники ефективності не затверджуються. Більшість державних органів влади керуються цільовими показниками, що сформовані для планування їхньої діяльності на рівні штатів та територій. Складною проблемою в розробці показників ефективності на національному рівні є те, що більша частина державних послуг надається органами штатів та територіальними органами влади. Отже, австралійський уряд не контролює використання ресурсів і має обмежений вплив на управління державними видатками. Виключенням є спеціальні платежі австралійського уряду штатам і територіям, які піддаються звітності з огляду на ефективність використання

коштів і досягнення цільових показників. Наприклад, певні орієнтири ефективності встановлено для показників, пов'язаних із змінами у рівні грамотності, якості та кількості житлового фонду для малозабезпечених груп населення, забезпеченням медичними послугами тощо [126, с. 29].

У квітні 1997 року уряд Австралії схвалив впровадження технології обліку за нарахуваннями (або «накопичувального» обліку). Бюджет 1999-2000 років став першим документом, де видатки були оцінені за принципами накопичувального обліку в розрізі напрямків діяльності, що включають чітко зафіксовані показники результативності.

Слід відзначити, що австралійській підхід до результативного бюджетування фокусується на довгостроковій перспективі як ітераційний процес. Це надає багато переваг, і не в останню чергу, можливість вивчення минулого досвіду. Позитивність такого підходу полягає у взаємозв'язку між ефективністю та фінансовою, політичною і управлінською середою. Складність взаємодії та стимули важко осягнути у відриві від практичного досвіту, що робить реформаційні зміни потенційно високо ризиковими [126 с. 101]. Однак ітеративний процес у довгостроковій перспективі необхідно провадити з обережністю, здійснюючи коригування для запобігання непередбачених та небажаних ефектів.

Британська модель управління видатками бюджету фокусується на чотирьох «стовпах»:

- відповідності прозорому довгостроковому режиму управління бюджетними ресурсами;
- оцінюванні ефективності видатків бюджету з огляду на одержання кінцевого ефекту;
- забезпеченні координації роботи відомств у рамках багаторічного планування;
- оцінюванні вартості капітальних активів [126, с. 194-195].

Режим планування та контролю видатків у Великій Британії припускає поділ бюджетних коштів, що надходять у розпорядження департаментів, на два блоки: відомчі ліміти видатків (Departmental expenditure limit) і видатки на управління (Annually managed expenditure). Відомчі ліміти видатків (ВЛВ) поширюються на всі департаменти, агентства, які є одержувачами бюджетних коштів. ВЛВ охоплюють більшу частину видатків департаменту, фіксуються в абсолютному вираженні на трирічний період та контролюються кожні два роки.

Для здійснення ефективного використання бюджетних коштів затверджено спеціальний документ – Public Service Agreements, або Угода про надання державних послуг. В Угоді, що координується Департаментом Казначейства, викладено цілі та завдання, які уряд прагне досягти, а також відображається економія бюджетних ресурсів за рахунок підвищення ефективності видатків бюджету відповідно до досягнутих результатів. Цей документ вступив у дію після 1998 року й використовується у бюджетному процесі по теперішній час. Суть Угоди полягає у висвітленні досягнутих успіхів і аналізі отриманого досвіду щодо результативного бюджетування.

Об'єднане Королівство складає всебічний огляд за бюджетними видатками – Comprehensive Spending Review (CSR), який містить майже 600 цільових показників за 35 напрямками діяльності уряду. Якщо більшість завдань, що були поставлені у 1998 р. зосереджувалося на державних закупівлях та послугах, а не на наслідках фінансування, то з 2004 р. кількість цілей було обмежено приблизно до 110 [132, с. 7].

За допомогою всеосяжного огляду бюджетних видатків у 1998 році, уряд Великобританії розпочав реорганізацію з метою вдосконалення бюджетного середньострокового і довгострокового планування. Ця реорганізація була зосереджувалася на наступних напрямках:

- посилення стабільності трирічного плану за видатками бюджету для того, щоб дати можливість державним департаментам планувати та управляти процесом надання державних послуг;
- здійснення чіткого поділу між поточними і капітальними видатками з метою забезпечення короткострокових потреб без обліку інвестицій;
- введення накопичувального обліку ресурсів і посилення контролю за їхнім використанням;
- підвищення стимулів для ефективного управління активами;
- перехід на контрактну модель управління бюджетними видатками.

З 2002 року у Великобританії бюджетування здійснюється на основі оцінки повної вартості ресурсів. У витрати включаються амортизація основних коштів і зміна капітальної вартості активів. Разом з тим в управлінні активами та зобов'язаннями департаментам надана значна свобода. Незважаючи на трирічну базу формування видатків бюджету, існує заборона на додаткові запозичення для забезпечення раніше погоджених, але незабезпечених дохідною частиною видатків. Важливим фактором стримування політики орієнтації на короткострокові результати є поділ бюджету на поточний і капітальний, переміщення коштів між якими не допускаються [133, с. 15].

Тенденції щодо зниження державних видатків при підвищенні їхньої ефективності спостерігаються в Новій Зеландії. Держава за останні двадцять років значно скоротила державні видатки. Якщо в 1985 р. їхня доля у ВВП сягала 56,5%, то за останні роки вона знизилася у середньому на 15%,

Нова Зеландія визнається рядом авторів найбільш радикальною країною у проведенні реформ у галузі державних фінансів. Застосовувана модель передбачає існування «внутрішніх ринків», які функціонують на базі контрактів, що формалізують відносини між «відомчими» покупцями та постачальниками робіт, продукції і послуг [134, с. 16-17].

У центрі концепції бюджетної системи лежить поняття безпосередніх результатів. У зв’язку з чим формуються короткі офіційні заявки на надання послуг (безпосередніх результатів), які уряд має намір придбати в державних та інших організаціях. З 1992 року бюджетне фінансування відбувається згідно з цільовими показниками безпосередніх результатів у рамках відповідних планів, хоча раніше діяльність органів влади зосереджувалася на ресурсному забезпеченні бюджетних програм. Ідея полягала у тому, щоб розраховувати

вартість державних послуг так само, як це робиться у приватному секторі з метою отримання можливості порівнювати співвідношення ціни та якості за різними пропозиціями. Цільові показники безпосередніх результатів виражаються в термінах якості, кількості та своєчасності, а моніторинг організації надання цих послуг здійснюється відповідно до корпоративних планів, щорічних звітів та аудиту, що проводиться Офісом генерального аудитора, який представляє в парламент відповідні звіти [135, с. 121].

На ранніх етапах реформ у Новій Зеландії значенням кінцевих результатів у бюджетному процесі не надавалося. Вибраний підхід обумовлювався тим, що на кінцеві результати можуть впливати різні чинники поза рамками окремої державної програми. В той час як безпосередні результати повністю підлягають контролю з боку менеджменту, а, отже, відповідають контрактному підходу в управлінні видатками бюджету. Питанням формалізації кінцевих результатів та оцінки ефективності видатків бюджету стало приділятися більше уваги, починаючи з 2000 року. Передумови перегляду концепції бюджетування, виникли у зв’язку із побоюванням, що вузька зосередженість на безпосередніх результатах призведе до розпилення та дроблення відомчих натуг, у той час як багато питань вимагають об'єднаних зусиль усього уряду. На початку реформ передбачалося, що кінцеві результати мають формулюватися політичною владою. Певною мірою так і відбувалося на загальнодержавному рівні, коли в дев'яності роки було введене поняття стратегічних і ключових напрямків діяльності. Однак з 2001 року стала реалізовуватися ініціатива, яка спрямована на формалізацію стратегічного планування у рамках річних планів. І тепер, хоча безпосередні результати залишаються основою у здійсненні результативного бюджетування, агентства повинні вказувати у «деклараціях про наміри» свої наміри в досягненні довгострокових кінцевих результатів. Ця система отримала назву «бюджетування за безпосередніми результатами та управління за кінцевими результатами». Хоча формально система бюджетування у Новій Зеландії будується на безпосередніх результатах, вважається, що вони все-таки не є основним чинником підвищення ефективності бюджетних видатків. До таких висновків можна дійти тому, що впроваджене в Новій Зеландії бюджетування на базується виключно на сервісному підході, а застосовувана контрактна модель управління не є класичною. При цьому Угода про результати передбачає концентрацію зусиль адміністраторів бюджетних коштів виключно на результатах своєї діяльності, тобто кінцеві цілі лишаються поза увагою уряду. Тому є сенс стверджувати, що в системі управління видатками у Новій Зеландії задіяний механізм управління результатами діяльності, а не механізм бюджетування, орієнтованого на результат.

В Нідерландах важливою причиною для впровадження нових ініціатив, спрямованих на підвищення ефективності видатків бюджету стала, так звана «Голландська хвороба», яка спалахнула в 1970 році. Терміном «Голландська хвороба» описують економічні проблеми, які пов’язані із тимчасовим зростанням надходжень до бюджету від рентних платежів. Привалювання

одного сектору економіки над іншим спричинило збільшення потреб на ринку суспільних благ. Через нездатність ефективно освоїти доходи, оскільки на той момент чинна система управління бюджетними видатками базувалася на витратному механізмі стан державних фінансів був нестійким.

Недостатність інформації про діяльність уряду та неможливість оцінити вартість державних послуг спричинило розгорнення бюджетної реформ, ціль якої полягала в тому, щоб синхронізувати дії представницьких органів влади з виконавчими. Такий підхід припускав встановлення тісних зв'язків між політичними рішеннями, розміщенням фінансових ресурсів і ефективністю їхнього використання.

У 1980-х та 1990-х роках у Нідерландах проводяться дві основні реформи у бюджетній сфері. Ціллю першої реформи стала реорганізації системи бухгалтерського обліку операцій (Operatie Comptabel Bestel – OCB). Друга поширювалася на реформування діяльності виконавчих органів, яка пов’язана з розподілом і використанням коштів бюджету. Результатом реформування стало введення «бюджетів політиків» та організація підзвітності керівних структур. Проект отримав назву «від політики до політики бюджетної звітності» (Van Beleidsbegroting tot Beleids verantwoording – VBTB).

У 1993 році з ініціативи міністра фінансів із провідних керівників ключових міністерств створюється група для розробки нових принципів функціонування бюджетної системи. Рамкові умови, що були розроблені групою, стали основою для наступних коаліційних угод в області бюджетної політики, які передбачали, що:

- період дії коаліційної угоди в області бюджетної політики становить чотири роки;
- визначаються на цей період ліміти видатків за кожним напрямком фінансування;
- трансфертні платежі допускаються у визначених розмірах;
- застосовуються чіткі правила бюджетної політики в умовах того або іншого рівня дефіциту бюджету [136, с. 70].

У 1998 році в доповіді робочої групи стосовно якості фінансової документації, рекомендується включити в бюджетні документи, що подаються при затвердженні бюджету, загальний огляд з питань політики, бізнес-операцій і фінансових ресурсів. Реалізація цих рекомендацій зосередила увагу на проблемно-орієнтованому підході при визначенні цілей. Робочою групою розробляється нова схема бюджетування, що орієнтована на політичні пріоритети та цілі, які бажано досягти. Таким чином, окреслена програма радикально змінює традиційний підхід постатейного виконання бюджету за витратами, розкриваючи нові горизонти для розвитку бюджетування, орієнтованого на результат.

Для реалізації взаємозв’язку між представницькими і виконавчими органами влади запроваджується новий інструмент – бюджетна програма. В подальшому для зниження розпорошеності бюджетних видатків приймається норма, відповідно до якої кожному міністру дозволяється затверджувати не

більше 10 бюджетних програм. В результаті їхня кількість скоротилася до 140. Це є досить вражаючим досягненням, враховуючи той факт, що у попередні роки їхня кількість доходила до 800 [132, с. 32].

Структура та зміст щорічного докладу кожного міністра практично віддзеркалює бюджет і доводить, що політичний доклад є тільки формальним навантаженням. Бюджетні програми є більш змістовними, оскільки містять цілі, які мають бути досягнуті, заходи, що повинні здійснюватися у бюджетному періоді, систему показників, що відображають ефективність і результативність виконання програм.

Світовий досвід впровадження результативного бюджетування за програмно-цільовим методом такими країнами, Австралія, Великобританія, Нідерланди, Нова Зеландія, показує, що найбільшого успіху ці держави домоглися у періоди, коли розміри дефіциту бюджету набували загрозливих масштабів. Міжнародна економічна інтеграція, яка набуває за останні роки всезростаючого впливу на соціальні-економічні процеси в Україні, викликає необхідність адаптації держави до пріоритетів розвитку провідних країн світу. Проте, навряд чи міжнародний досвід впровадження бюджетування, орієнтованого на результат дозволить сформулювати конкретні рецепти того, яким чином застосовувані методи повинні впроваджуватися у бюджетний процес в Україні. Специфіка інституціональних умов, соціокультурного середовища накладає істотний відбиток на особливості використання тих або інших управлінських інструментів у різних країнах і обмежує можливості безумовного перенесення чужого досвіду. У той же час світова практика, яка має досить великий період розвитку програмно-цільового бюджетування, дає можливість накопичити інформацію щодо застосування методів результативного управління.

РОЗДІЛ 3.
ПРАКТИКА ТА ПРОБЛЕМАТИКА ЗАПРОВАЖЕННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО МЕТОДУ БЮДЖЕТУВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми застосування інструментарію програмно-цільового методу бюджетування

До прийняття Бюджетного Кодексу України методика планування та використання бюджетних видатків засновувалася на затратному механізмі управління видатками бюджету. При реалізації такого механізму увага концентрується на контролі за цільовим використанням бюджетних ресурсів та виконанні планових показників. Формування останніх здійснюється шляхом індексації фактичних видатків з їх розбивкою за напрямками використання бюджетних коштів та економічними операціями. При застосуванні означеної практики розпорядники бюджетних коштів прагнуть до збільшення вихідних параметрів фінансування (наприклад, збільшення штатних одиниць або штучне завищення споживачів у бюджетних послугах), переслідуючи єдину ціль, – одержання додаткових коштів з бюджету. Виникає ситуація, при якій обсяги видатків щорічно необґрунтовано прирощуються.

Не пов’язуючи видатки з очікуваними результатами, які мають бути досягнуті у наслідок прийняття бюджетних рішень, неможливо ідентифікувати їх відповідність цілям бюджетної політики, оскільки визначені цілі формалізуються у результати виконання заходів, які не вимірюються у вартісних одиницях. Відсутність формалізованих механізмів перерозподілу бюджетних ресурсів від менш ефективних до більш ефективних напрямків використання, у свою чергу, не дозволяє з’ясувати доцільність реалізації тієї або іншої бюджетної програми, визначити пріоритети фінансування та розробити програму діяльності виконавчих органів для досягнення окреслених цілей, а також не дає можливість оперативно реагувати на змінюваність потреб суспільства, які задовольняються за рахунок бюджетних ресурсів.

Планування бюджетних видатків «від здійснених витрат» породило три глобальні проблеми, яки можна сформулювати наступним:

- неможливість пов’язувати витрати з цілями бюджетної політики, що призводить до невизначеності у прийнятті управлінських рішень;
- відсутність фінансових важелів для забезпечення зацікавленості розпорядних структур в ефективному використанні бюджетних ресурсів, ;
- нівелювання впливу здійснених з бюджету витрат на стан соціально-економічного розвитку держави, що спричиняє зростання державних видатків.

Вирішення зазначених проблем в Україні розпочалося з прийняттям у 2001 р. Бюджетного кодексу, який закріпив норми бюджетної класифікації видатків відповідно до міжнародних стандартів. Відповідно до ст. 10 Кодексу

вони групуються за чотирма ознаками: а) функціональною; б) економічною в) відомчою; г) програмною [137]. Впровадження двох останніх класифікаційних груп, було пов’язане із застосуванням програмно-цільового методу бюджетування.

Після прийнятих змін у 2010 р. Бюджетним кодексом вводиться поняття програмно-цільового методу (ПЦМ) у правову норму. За Кодексом ПЦМ визначається як метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу. При цьому під бюджетними коштами (стаття 2, п. 11) розуміються «належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету» [130]. Таким чином, бюджетні кошти включають як надходження, які відповідно до ст. 2 п. 37 визначаються як «доходи бюджету, повернення кредитів до бюджету, кошти від державних (місцевих) запозичень, кошти від приватизації державного майна (щодо державного бюджету), повернення бюджетних коштів з депозитів, надходження внаслідок продажу/пред'явлення цінних паперів», так й витрати або «видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів» (ст. 2 п.14) [137]. Як було доведено у підрозділі 1.1 ці категорії мають різну економічну природу, а відтак й предмет оцінювання ефективності бюджетних коштів для кожного відмінного із вказаних елементів буде відрізнятися специфікою фінансових відносин

Проведене теоретичне дослідження сутності бюджетування (див. підрозділ 1.3) дає підстави стверджувати, що програмно-цільовий метод застосовується виключно як метод управління видатками бюджету, чим обумовлюється формування бюджетних програм відповідно до встановлених цілей.

Виходячи із положень Кодексу, під управлінням бюджетними коштами слід розуміти «сукупність дій учасника бюджетного процесу відповідно до його повноважень, пов'язаних з формуванням та використанням бюджетних коштів, здійсненням контролю за дотриманням бюджетного законодавства, які спрямовані на досягнення цілей, завдань і конкретних результатів своєї діяльності та забезпечення ефективного, результативного і цільового використання бюджетних коштів» (ст. 2, п.49). Отже, дії учасників бюджетного процесу підкріплені визначеними повноваженнями, які трактуються Кодексом як «бюджетні призначення» та «бюджетні асигнування» (ст., пп. 8; 6) [137].

В економічних словниках автори сходяться на тому, що повноваження – це права юридичних та фізичних осіб на здійснення господарських операцій, які можуть бути передані (делеговані) іншій особі (органу влади) у законодавчому порядку, що дає підстави останнім для здійснення дії від імені перших [138-140].

За нормами права, призначення визначають права головних розпорядників бюджетних коштів, а асигнування – це передані права іншому суб’єкту розпорядно-виконавчої влади.

Тлумачення терміну «асигнування», яке наведено у великому юридичному словнику як «суми грошових коштів, що виділяються з централізованих та децентралізованих джерел для покриття затрат на визначені цілі» не входить у супереч із трактування аналогічного поняття в економічних та фінансових словниках [141].

Аналіз економічних джерел показав, що бюджетними асигнуваннями можна вважати граничні обсяги грошових коштів, якими визначаються повноваження розпорядників цими коштами, що закріплюються Законом про державний бюджет або рішеннями про місцеві бюджети.

Для уникнення невизначеності у з'ясуванні повноважень головних розпорядників та розпорядників бюджетних коштів виникає необхідність в обґрунтуванні терміну «бюджетні повноваження». Виходячи із імперативності фінансових відносин, бюджетними повноваження можна вважати законодавчо закріплені правовідносини, які регулюють діяльність учасників бюджетного процесу на всіх стадіях, встановлюючи їх права та обов'язки у ході управління бюджетними видатками.

Для підтвердження вищезазначеного є сенс привести положення ст. 19, п. 3, де вказано, що «учасниками бюджетного процесу є органи, установи та посадові особи, наділені бюджетними повноваженнями (правами та обов'язками з управління бюджетними коштами)» [137].

Нормами статті 23, п. 12 зазначається, що «усі бюджетні призначення втрачають чинність після закінчення бюджетного періоду, крім випадків, передбачених цим Кодексом», тому можна стверджувати, що бюджетні призначення – це повноваження, які надаються головним розпорядникам на відповідний фінансовий рік (бюджетний період) для використання законодавчо встановлених граничних обсягів бюджетних коштів (асигнувань). Таким чином, повноваження головних розпорядників бюджетних коштів є їх «провообов'язками», які визначені статтею 22, п. 5 Бюджетного кодексу України.

Для встановлення цілей та основних завдань головні розпорядники бюджетних коштів розробляють плани діяльності на плановий та наступні за плановим два бюджетні періоди. Ці плани погоджуються з показниками державного бюджету на середньостроковий період, тобто плани діяльності є теоретичним обґрунтуванням прогнозованих показників й виступають інструментом щодо пов'язування визначених цілей та завдань з обсягами видатків бюджету.

Проекти порядків використання коштів державного бюджету за бюджетними програмами дають можливість простежити розподіл бюджетних видатків у ході реалізації програми. Ця процедура мала місце й до прийняття змін у Кодексі, однак не була законодавчо закріплена, а регулювалася за допомогою відповідних методичних рекомендацій [142].

Іншим інструментом у системі програмно-цільового бюджетування є паспорт бюджетної програми. В цьому документі визначаються усі параметри програми, у тому числі, результативні показники, які розробляються відповідно

до цілей програми. Затверджений паспорт – це підстава для надання асигнувань. Виходячи з аналізу результативних показників бюджетних програм, а також іншої інформації, що надається у бюджетних запитах, кошторисах, паспортах бюджетних програм, звітах про виконання кошторисів здійснюється оцінка ефективності бюджетних програм (ст. 20, п. 6) [137].

Запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес викликало необхідність до введення у фахову термінологію такого поняття, як «відповідальний виконавець бюджетних програм». Виділення в керуючій системі такого суб'єкту спричинило необхідність розмежувати повноваження між головними розпорядниками бюджетних коштів та відповідальними виконавцями бюджетних програм. Частиною 4 статті 20 БК України, а також Інструкцією про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 14.12.2001 року №574 встановлено, що відповідальний виконавець визначається головним розпорядником бюджетних коштів за погодженням з Міністерством фінансів України. Виходячи з норм бюджетного права відповідальні виконавці у встановленому головним розпорядником порядку забезпечують складання бюджетних запитів за кожною бюджетною програмою, за виконання якої вони відповідають [143]. Отже, можна стверджувати, що складання бюджетного запиту входить до повноважень відповідальних виконавців бюджетних програм. У випадку, коли головний розпорядник виконує функції відповідального виконавця така норма є узгодженою. Проте розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня, які, у свою чергу, є відповідальними виконавцями за мережею певного головного розпорядника, при складанні бюджетного запиту такими повноваженнями законодавчо не наділені, але повинні забезпечувати надання пропозицій до бюджетного запиту з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для їх діяльності на наступні бюджетні періоди. Проте процедура обговорення цих пропозицій з огляду на права і обов'язки розпорядників бюджетних коштів законодавчими нормами не прописана. Таке положення входить у протиріччя з зі статтею 19 частини 2 Конституції України, якою закріплено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти дише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [144].

Невпорядкованість зазначеної вище процедури у законодавчому порядку після запровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес на місцевому рівні відповідно до положень Концепції реформування місцевих бюджетів та Програми економічних реформ на 2010-2014 роки: щодо переходу усіх місцевих бюджетів на програмно-цільовий метод бюджетування до 2014 році, [145-146] вносить елемент невизначеності у розмежування повноважень між суб'єктами управління бюджетними видатками різних рівнів бюджетної системи.

Взаємозв’язок відомчої класифікації видатків бюджету з програмною виражається через залежність, закріплену такою нормою: за кожною бюджетною програмою закріплюється єдиний головний розпорядник бюджетних коштів. Ця норма є виправданою з огляду на здійснення контролю та проведення моніторингу за виконанням бюджетних програм.

Не дивлячись на тісний взаємозв’язок між відомчою та програмною класифікацією, їх розмежування здійснюється за об’єктами групування, які визначаються цілями інформації. Якщо групування видатків за відомствами має на меті отримати інформацію про стан керуючої системи відповідно до ієрархічної структури вертикалі влади, то програмна класифікація відображає результати впливу суб’єктів управління на об’єкт (див. підрозділ 1.2).

Для з’ясування сутності механізму управління видатками бюджету в Україні доцільно звернутися до ключових інструментів програмно-цільового методу бюджетування. Наразі це стосується поняття «програма». У правовому полі зустрічаються різні тлумачення дефініції «програма», що пояснюється специфікою їх реалізації. Це, зокрема, програми соціально-економічного розвитку держави, які є документом стратегічного характеру. У межах програм соціально-економічного розвитку держави реалізуються місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку певної території, під якими розуміється комплекс цілей, завдань, показників соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці, запланованих заходів для їх досягнення і реалізації [147]. Правовий статус названих програм є аналогічним з програмами соціально-економічного розвитку держави.

Іншу специфіку мають програми діяльності уряду, які за своєю суттю представляють комплекс заходів, що має здійснювати уряд для вирішення завдань окреслених програмами соціально-економічного розвитку держави у середньостроковій перспективі.

Орієнтація бюджетного процесу в Україні на досягнення цільових показників, що задекларовані у програмних документах спричинила необхідність врегулювати правовідносини процесу формування державних цільових програм. Відповідно до Закону України від 18 березня 2004 №1621-IV «Про державні цільові програми» під останніми розуміється «комплекс взаємопов’язаних завдань та заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць, здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України та узгоджені за строками виконання, складом виконавців, ресурсним забезпеченням» (ст. 1) [148].

У свою чергу, бюджетні програми відповідно до ст. 2 Бюджетного кодексу України визначаються як сукупність заходів спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює головний розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій. Термін дії бюджетної програми встановлюється в один рік, але заходи, які мають реалізовуватися через

бюджетні програми прогнозуються на два за плановим бюджетних періоди (ст. 21 Бюджетного Кодексу України) [137].

Як видно з наведеного, усі програми мають свої визначальні елементи. Особливою відмінністю зазначених програм від бюджетних програм є масштабність заходів, якими вони визначаються. Бюджетна програма – це документ, що містить завдання, які реалізуються у межах функцій головного розпорядника бюджетних коштів.

Не дивлячись на різні характеристики, між зазначеними програмами існує тісний взаємозв'язок, який простежується на рис. 3.1.

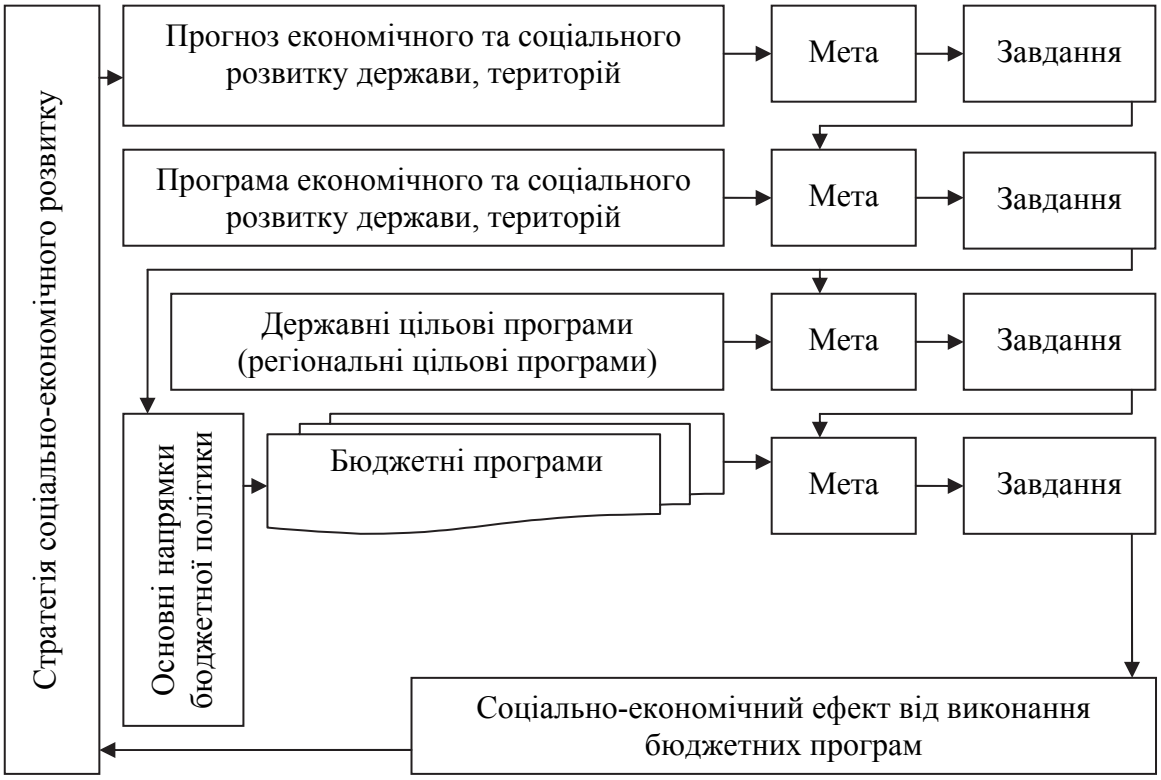

Рис. 3.1. Взаємозв'язок стратегічних документів, програм соціально-економічного розвитку, цільових та бюджетних програм

Розглядаючи схему на рис. 3.1, необхідно зазначити, що стратегічним документом, що визначає пріоритетні напрямки економічного та соціального в Україні у сучасний період є Програма економічних реформ на 2010-2014 роки [146]. Відповідно до визначених пріоритетів соціально-економічного розвитку розробляється прогноз на середньострокову перспективу держави, котрий. Цей прогноз є основою для складання аналогічних прогнозів адміністративно-територіальних одиниць. Для досягнення мети, визначеної у стратегічному документі розробляються завдання, які стають базою для встановлення цілей у програмах соціально-економічного розвитку, що приймаються на

короткостроковий термін. Наступним штабелем за ієрархією можна визначити цільові державні, національні, регіональні програми [147]. Взаємозв'язок державних цільових і бюджетних програм, визначений Законом «Про державні цільові програми» (ст. 4) виражається у тому, що «заходи, завдання та показники державних цільових програм враховуються під час складення проекту Державного бюджету України на відповідний рік шляхом визначення головними розпорядниками бюджетних коштів обсягів видатків на їх реалізацію у складі бюджетних програм та включення центральним органом виконавчої влади з питань фінансів відповідних бюджетних запитів до пропозицій проекту Державного бюджету України» [148].

В контексті зазначеного, слід звернути увагу на те, що взаємозв'язок бюджетних програм із стратегічними документами здійснюється через завдання державних цільових програм. У разі, якщо головний розпорядник стає виконавцем цільової програми, то фінансування останньої має забезпечуватися бюджетними коштами, а відтак її завдання формулюють мету певної бюджетної програми. Проте не дивлячись на очевидний взаємозв'язок цільових і бюджетних програм, вони мають суттєві відмінності, які надані у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Порівняльна характеристика ознак державної цільової та бюджетної програм

Державна цільова програма	Бюджетна програма
1	2
Передумови виникнення	
Вирішення завдань, обумовлених стратегічними цілями соціально-економічного розвитку держави, які не можуть бути вирішеними без прямого державного фінансового впливу	Необхідність пов'язати обсяги виділених асигнувань з очікуваними результатами для забезпечення потреб суспільства у благах, які не можуть бути надані іншим суб'єктом, ніж держава
Цілепокладання	
Спрямовані на реалізацію пріоритетів соціально-економічного розвитку держави, галузей економіки, регіонів, забезпечення інноваційного розвитку та утворення науково-технічного потенціалу	Забезпечуються поточні потреби суспільства у благах шляхом надання бюджетних послуг відповідно до плану діяльності розпорядника бюджетних коштів
Термін виконання	
Програма виконується у термін, встановлений для вирішення конкретної проблеми, тобто строк життєдіяльності програми не обмежується бюджетним періодом	Обмежуються термінами фінансового року для виконання.

Продовження таблиці 3.1

1	2
Ресурсне забезпечення	
Крім бюджетних ресурсів, залучаються ресурси суб'єктів господарювання (інвестиції, кредити, гранти тощо).	Кошти державного, місцевих бюджетів.
Процедура визначення виконавців	
Державний замовник здійснює конкурсний відбір виконавців заходів та завдань програми, а також координує їх діяльність.	Відповідно до бюджетних призначень головний розпорядник одержує повноваження щодо реалізації програми та призначає відповідальних виконавців.
Виконавці	
Підприємства, установи та організації незалежно від форм власності залучаються до виконання програми на конкурсних засадах, а також головні розпорядники бюджетних коштів.	Органи виконавчої влади в особі головних розпорядників, розпорядників й одержувачів бюджетних коштів.
Визначальні особливості процесу формування програми	
У складі однієї державної цільової програми можуть співіснувати різні за напрямками розпорядно-виконавчої системи бюджетні програми.	Одній бюджетній програмі відповідає один функціонально визначений головний розпорядник бюджетних коштів

Зазначені у таблиці 3.1 особливості організації виконання державних цільових та бюджетних програм, перш за все, обумовлені джерелами їх фінансування. Саме ця ознака є визначальною для трактування поняття «державна цільова програма». Для виконання державних цільових програм залучаються кошти не тільки Держаного бюджету, а й надходження від зацікавлених у реалізації програми державних, недержавних підприємств та організацій за рахунок відшкодування від прибутку, благодійного внеску, створеного фонду тощо. Крім цього, фінансування державних цільових програм може здійснювати за пайовою участю іноземних та вітчизняних інвесторів.

Тлумачення поняття «державна цільова програма» у Законі є неточним у тій частині, що торкається джерел фінансування. Тому доцільно замість «здійснюються з використанням коштів Державного бюджету України» конкретизувати, в якій частині здійснюється це фінансування. Крім того, не визначена норма щодо фінансування державних цільових програм за рахунок коштів регіональних бюджетів, що призводить до ініціювання окремих регіональних програм, які вирішують причетні цілі.

Виходячи з того, що єдина державна цільова програма може поєднувати декілька напрямків використання бюджетних коштів, а відтак мати відповідну кількість головних розпорядників, вважається за доцільне законодавчо закріпи статус таких бюджетних програм та ввести у правову термінологію дефініцію «підпрограма», яка формується відповідно до однорідних за своєю змістовністю функцій і повноважень головних розпорядників та конкретизує напрямки використання бюджетних коштів при виконанні державної цільової програми, а також має причетні показники результату. Введення такого поняття у бюджетну термінологію забезпечить упорядкування та систематизацію програмних заходів за виконавцями програми, що дозволить проводити моніторинг бюджетних програм, які реалізуються як частина цільової програми.

Проблема оптимізації бюджетних програм в Україні стоїть досить гостро. Вона обумовлена тим, що програми фактично перетворюються на інструмент лобістської боротьби за додаткові ресурси бюджету.

Зважаючи на обмеженість бюджетного фінансування Міністерством економіки було запропоновано у 2009-2010 рр. довести кількість державних програм до 95, що за підрахунками фахівців спричинить зменшення видатків на фінансування програм до 3,8 млрд. грн. Однак, на 1 січня 2008 р. із діючих було затверджено 28 програм Верховною Радою, а 13 – Указами Президента. З 1 січня 2008 по червень 2009 рр. Міністерством економіки України розглянуто близько 220 проектів концепцій і проектів державних цільових програм, у тому числі підготовлено понад 80 узагальнених висновків [149].

Динаміку кількості цільових програм, на реалізацію яких залучаються кошти державного бюджету, кількості бюджетних програм та кількості головних розпорядників бюджетних коштів можна простежити на рис. 3.2.

З рис. 3.2 видно, що загалом спостерігається тенденція до зниження кількості бюджетних програм та кількості головних розпорядників бюджетних коштів. Таке положення викликано тим, що розпорошення бюджетних коштів за великою кількістю програм з огляду на бюджетні обмеження унеможливлює їх повне фінансування, при цьому контроль за рухом бюджетних ресурсів значно послаблюється. У свою чергу, виникнення додаткових фінансових потоків потребує відповідного фінансового забезпечення щодо їхнього обслуговування.

За програмою економічних реформ на 2010-2014 роки міністерство фінансів зменшило кількість бюджетних програм у плані на 2012 р. до 581 од., а кількість головних розпорядників – до 82. При цьому кількість. цільових програм, що фінансуються з державного бюджету, за проектом у 2011 р. становило 89, що більше від затверджених у 2010 р. на 16 од.

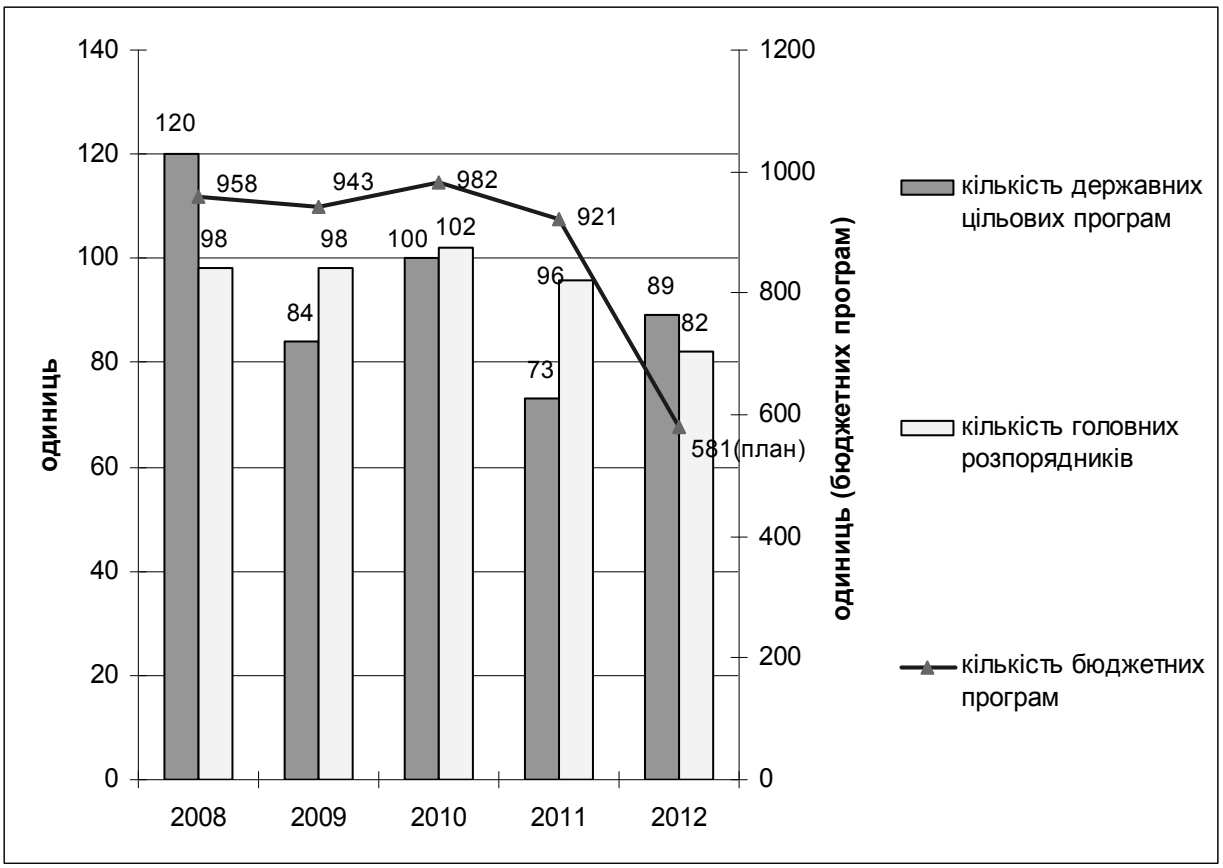

Рис. 3.2. Динаміка кількості цільових, бюджетних програм та головних розпорядників бюджетних коштів

Примітка: джерело: [149].

Як видно з наведеного аналізу, не дивлячись на суттєві зрушення, проблеми фінансування бюджетних програм лишаються невирішеними. Практика бюджетної роботи у розвинених країнах показує, що ефективне управління бюджетними видатками можливе за наявністю 10-20 головних розпорядників бюджетних коштів [150, с. 34]. В Україні їх кількість суттєво не змінюється з огляду на зміни у кількості бюджетних програм.

У висновках Рахункової палати України, про стан виконання державного бюджету за 2010 р. зазначалося, що виконання загального фонду без врахування видатків на обслуговування державного боргу, резервного фонду та міжбюджетних трансфертів передбачалося за 744 бюджетними програмами, з них у повному обсязі проведено видатки за 314 програмами з виконанням плану на 79,2%. Видатки за 411 програмами проведені з виконання плану на 19,6%, а за 19 затвердженими програмами не розпочато фінансування [151].

У 2011 р. проведення видатків передбачалося за 894 бюджетними програмами (без урахування міжбюджетних трансфертів, видатків з обслуговування державного боргу і резервного фонду), з яких проведено у

видатки за 331 програмою, що складає 37% від запланованого. За 492 програмами видатки проведено в сумі, що на 6,774 млрд. грн. менше передбачених планом. Не розпочато використання коштів за 51 програмою [152].

Для вирішення окреслених проблем в зарубіжній практиці здійснюється реорганізація державного фінансового контролю. При цьому з впровадженням ПЦМ акцент в контрольній діяльності зміщується від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до контролю за ефективністю їх використання. Не слід розуміти висунуту тезу в буквальному сенсі. Ці напрямки контрою не є взаємовиключними. Вони мають застосовуватися комплексно. Проте мова йде про формування нової форми контролю у системі державного управління – аудиту ефективності.

Аудит ефективності має недовгу історію розвитку в Україні, але у країнах світу застосування цієї форми контрольної діяльності стало результатом багаторічної еволюції державного фінансового контролю. Прийнятою у 1977 р. IX Конгресом Міжнародної організації керівних органів фінансового контролю (The International Organisation of Supreme Audit Institutions – INTOSAI) [1] декларацією (Лімська декларація керівних принципів контролю) визначені основні підходи щодо функціонування державної контрольної діяльності. Зокрема, у статті 4 задекларовано, що аудит ефективності «спрямований на перевірку того, наскільки ефективно та економно витрачаються державні кошти. Цей контроль включає у себе не тільки специфічні аспекти управління, але й усю управлінську діяльність, у тому числі, організаційну й адміністративну системи» [153]. Слід зазначити, що Європейський Союз висуває високі вимоги до країн-учасниць щодо оцінювання ефективності державних видатків. У ряді країн частка аудиту ефективності досягає 50-60%% у сукупному обсязі перевірок вищих органів державного фінансового контролю [154, с. 205].

Переходячи на нові форми державного контролю в Україні, контролюючі органи не мали достатньої методичної та законодавчої бази. Це обумовлювалося низкою причин, основна з яких полягає у тому, що застосування аудиту ефективності, як свідчать матеріали Рахункової палати, здійснювалося одночасно із створенням державних контролюючих органів [155]. Тільки через десять років була підготовлена відповідна методична база [156]. Зокрема, постановами Колегії Рахункової палати затверджені «Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України» та «Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів» [157-158].

Наступним кроком розвитку аудиту ефективності стало прийняття Постанови КМУ від 10 серпня 2004 р. № 1017 «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм» та Наказу Головного

[1] Міжнародна організація вищих керівних органів фінансового контролю є структурою ООН

контрольно-ревізійного управління від 15.12.2005 р. № 444 «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [159-160].

Виходячи із зазначеного можна виділити три види аудиту ефективності у системі державного фінансового контролю: аудит ефективності використання державних коштів, аудит ефективності бюджетних програм та аудит ефективності виконання місцевого бюджету.

Відповідно до норм Закону України «Про Рахункову палату» (ст. 16) визначено об'єкти на, які поширюються її повноваження – це Верховна Рада України, органи виконавчої влади, в тому числі їх апарати, Національний банк України, Антимонопольний комітет України, Фонд державного майна України та інші організації, які використовують кошти державного бюджету [161].

Суб'єктами аудиту ефективності використання державних коштів є посадові особи Рахункової палати та особи, що залучаються для здійснення перевірки. Таким чином, Рахункова палата – це контролюючий суб'єкт, а визначені об'єкти контролю водночас є підконтрольними суб'єктами. Як видно, простежується протиріччя між суб'єктами та об'єктами аудиту ефективності використання державних коштів.

Предметом названого вище аудиту відповідно до правових норм є діяльність державних органів та розпорядників бюджетних коштів з приводу використання коштів державного бюджету України, отриманих для виконання покладених на них завдань та функцій, чи реалізації програм [158]. Відповідно до Загальних рекомендацій, де окреслено завдання проведення аудиту ефективності, його мета полягає в оцінюванні економічності, продуктивності та результативності використання коштів державного бюджету.

Виходячи з положень нормативних актів щодо проведення аудиту ефективності бюджетних програм, до суб'єктів цієї контрольної діяльності слід віднести Державні фінансові інспекції, їх територіальних відділення та залучених консультантів й спеціалістів. Відповідно до вищевказаного Наказу (п.1.2.5) об'єктом аудиту ефективності бюджетних програм є бюджетні кошти, спрямовані на виконання бюджетної (державної) програми, ефективність якої необхідно оцінити у процесі аудиту, а метою (п. 2.1) – здійснення оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави [160]. Предмет аудиту ефективності бюджетних програм нормативними актами не визначається.

Аналізуючи норми наведені у Наказі, необхідно звернути увагу на протиріччя між визначеним видом аудиту ефективності – «аудит бюджетних програм» і його об'єктом – «бюджетні кошти». З постулатів філософії виходить, що об'єкт пізнання – це те, на що направлена практична й пізнавальна діяльність суб'єкта [162-163]. Виходячи з положень Наказу, складно дійти однозначності у цьому питанні. Повертаючись до ст. 2 п. 4 Бюджетного кодексу України (див. вище), де вказується, що бюджетна

програма – це «сукупність заходів…», то логічно припустити, що у ході перевірок здійснюється оцінка ефективності виконання визначених у програмі заходів, тобто перевіряється діяльність виконавців бюджетних програм. Саме з таких позицій обґрунтовує об'єкт аудиту ефективності Одинцова Т. М. [164, с. 119], яка до цієї категорії відносить органи влади, бюджетні установи, одержувачів бюджетних коштів та соціальні групи споживачів державних благ. Про віднесення до об'єкту аудиту ефективності підконтрольних суб'єктів згадувалося вище. Крім того, «групи споживачів державних благ» не можуть виступати підконтрольними суб'єктами державного фінансового контролю, оскільки не одержують асигнування, а відтак не наділені повноваженнями щодо використання коштів бюджету.

Існує інша думка, яка вкладає у поняття «об'єкт аудиту ефективності» інший зміст, визначаючи його як «ефективність управління державними ресурсами та адміністративна діяльність» [165, с. 68]. Ефективність управління не може розглядатися як об'єкт аудиту ефективності, оскільки є показником, що визначається для прийняття управлінських рішень. Адміністративну діяльність також не можна відносити до об'єкту аудиту ефективності, оскільки вона має чітко визначені межі, які обумовлюють предмет аудиту, об'єктом виступають суспільні послуги або блага.

Як видно з наведених трактувань, у розумінні об'єкту аудиту ефективності присутня неоднозначність суджень. Причини окресленої проблеми полягають у тому, що оцінювання ефективності видатків бюджету здійснюється опираючись не тільки на фінансові показники. У ході аудиту ефективності перевіряється та аналізується діяльність виконавців бюджетних програм для того, щоб визначити ступень ефективності використання бюджетних коштів й розробити пропозиції для вдосконалення цієї діяльності. Резюмуючи вищезазначене, можна дійти висновку, що мова йде про оцінювання ефективності діяльності виконавчих органів. При цьому слід звернути увагу на те, що в нормативних документах, які регламентують проведення аудиту ефективності застосовується інший термін – ефективність управління бюджетними коштами. Слід зауважити, що управління бюджетними коштами є більш широким поняттям. Тому вважається за доцільне під об'єктом аудиту ефективності розуміти бюджетні видатки, оскільки у ході реалізації бюджетних програм здійснюється управління саме ними. Використання коштів бюджету – це лише один із напрямків в діяльності виконавчих органів влади, що підтверджується нормами Наказу КРУ, де у пункті 3.7.6 вказується, що гіпотези аудиту можуть стосуватись кожної стадії проходження бюджетних коштів: а) планування; б) розподіл; в) використання; г) контроль [160].

Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що незалежно від підконтрольного суб'єкта перевірка здійснюється за ефективністю використання державних коштів. Тому під аудитом ефективності використання державних коштів розуміється контрольна діяльність, яка спрямована на оцінювання ефективності використання державних коштів. З чого виходить, що

об’єктом названого аудиту є саме останні, а предметом – діяльність державних органів влади.

Аудит ефективності передбачає оцінювання ефективності виконання програмних заходів, тобто оцінюється діяльність виконавчих органів влади, які задіяні виконанні програмних заходів. Логічно стверджувати, що об’єктом зазначеного аудиту ефективності є бюджетні програми, а предметом діяльність їх виконавців. Аналогічно об’єктом аудиту ефективності виконання місцевих бюджетів є місцеві бюджети, а предметом діяльність органів місцевого самоврядування.

У трактуванні мети аудиту ефективності також простежується неоднозначність у поглядах. За нормами Наказу КРУ (п. 2.1) мета аудиту ефективності полягає у здійсненні оцінки досягнення запланованих показників (продукту, ефективності, якості), виявленні проблем у виконанні бюджетної програми та розробці пропозицій щодо підвищення ефективності використання ресурсів держави [160]. Це підтверджується Постановою КМУ (пункт 2.2.4), виходячи із тези, що «підготовка обґрунтованих пропозицій щодо шляхів (форм, засобів) більш раціонального та ефективного використання ресурсів держави поліпшення організації виконання бюджетної програми з наголосом на можливостях зменшення витрат, підвищення продуктивності програми та якості послуг, її подальшої реалізації із залученням оптимального (або додаткового) обсягу бюджетних коштів чи її припинення» [159].

У цьому ж ракурсі обґрунтовує мету аудиту ефективності Н. В. Хомяк, визначаючи останню, як «аналіз стану виконання бюджетної програми, рівень досягнення запланованих цілей та підготовку пропозицій щодо подальшого вдосконалення функціонування програми, продовження її реалізації» [166, с. 1].

Наведені трактування дещо звужують функції аудиту ефективності, обмежуючи їх тільки оціночною діяльністю, пов’язаною із контролем за досягненням запланованих показників. Слід зауважити, що в результаті аудиту ефективності мають бути докази для обґрунтування висновків щодо економності, продуктивності, результативності використання бюджетних ресурсів. Таким чином, оцінюванню і діагностиці підлягають не самі показники, а їх економічна (соціальна) обґрунтованість та очікувані економічні (соціальні) наслідки.

У проекті методичних рекомендацій щодо використання ключових національних показників при організації і проведенні аудиту ефективності, підготовлений експертною групою Ради керівників вищих органів державного контролю країн-учасників СНД, зазначено, що аудит ефективності – це сукупність методів оцінювання економічності, продуктивності (економічної ефективності) та результативності діяльності по досягненню цілей в означений термін і з заданою якістю [167]. Таке трактування відображає унікальність й особливість аудиту ефективності, яка визначається методичною базою.

У загальних рекомендаціях Рахункової палати з проведення аудиту ефективності відмічається, що при визначенні критеріїв оцінювання ефективності слід враховувати той факт, що ефективність діяльності, яка

перевіряється, й ефективність використання державних коштів у результаті цієї діяльності є близькими, але не рівнозначними поняттями. Критерії оцінювання ефективності кінцевих соціальних результатів діяльності характеризують наслідки для суспільства або якоїсь частини населення, або певної групи людей виконання органами державної влади, іншими організаціями, що перевіряються, покладених на них функцій, реалізації програм або вирішення поставлених завдань [158].

Резюмуючи вищевикладену тезу, необхідно звернути увагу на те, що ефективність діяльності (продуктивність) передбачає співвідношення результату до затрат (видатків бюджету), а під ефективністю використання коштів слід розуміти соціально-економічну ефективність, тобто таку, що вимірює соціально-економічний ефект (кінцевий результат) від реалізації програм, які виконуються за бюджетні кошти.

Підсумовуючи вищезазначене, пропонується виділити в системі державного аудиту як один із його видів аудит ефективності використання коштів бюджету, під яким слід розуміти контрольну діяльність, що спрямована на оцінювання ефективності видатків бюджету за результатами, задекларованими у паспортах бюджетних програм, з метою виявлення проблем у ході реалізації програмних заходів та формування пропозицій відповідно до одержаних оцінок.

Конкретизуючи ціль аудиту ефективності використання бюджетних коштів слід виходити з того, що оцінювання здійснюється з огляду на одержання соціально-економічного ефекту від проведених за програмою видатків з ціллю підвищення дієвості програми. Тільки з таких позицій можна оцінити, наскільки ефективно використовувалися кошти бюджету.

Для підтвердження висунутої тези є сенс привести приклад, коли бюджетні послуги (програми) виконані у повному обсязі й відповідають визначеній якості, а кінцеві результати можуть бути незадовільними. Наприклад, виконуючи бюджетну програму по зниженню рівня безробіття з боку виконавців програми здійсненні усі необхідні заходи щодо надання інформації про вакансії безробітному населенню, однак рівень безробіття лишається на попередньому рівні. З чого виходить: висока продуктивність діяльності не гарантує досягнення задекларованого кінцевого результату.

Оцінювання кінцевого результату є найскладнішим у проведенні аудиту ефективності, оскільки результати охоплюють усі довгострокові наслідки фінансового забезпечення цільових програм. У зв’язку з чим складно виділити вплив вихідних чинників на результат, оскільки останній може виявитися й пізніше.

Оцінювання ефективності використання коштів бюджету виходить за рамки компетенції суб’єктів контролю, а відтак для якісного проведення аудиту ефективності, повинні залучатися й інші фахівці. Відповідно до методичних рекомендацій щодо проведення органами контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетної програми у п. 3.2. зазначено, що «у разі

необхідності до проведення аудиту ефективності можуть залучатися фахівці підприємств, установ та організацій» [159].

Для якісного проведення аудиту ефективності використання коштів бюджету з огляду на широке коло питань виникає необхідність у створенні спеціальної ради експертів, яка повинна формуватися із фахівців – спеціалістів галузі, що контролюється. Такі ради мають утворюватися на етапі попереднього вивчення предмету аудиту ефективності і діяти до завершення підготовки звіту з метою розробки відповідних методичних рекомендацій щодо формулювань цілей і питань даного аудиту ефективності, вибору критеріїв оцінки ефективності, визначення методів проведення перевірки та збору інформації, обґрунтування висновків, висновків і рекомендацій за результатами аудиту ефективності.

Дослідження положень Постанови показало, що за закріпленими нормами проведення державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм, останній розуміється як аудит ефективності (п.1). Крім того, в Указі Президента України від 23.04.2011 № 499/2011 «Про положення про Державну фінансову інспекцію України» вказується на право Держфінінспекції щодо проведення саме фінансового аудиту [168].

Підміна названих понять викликає необхідність в обґрунтуванні їхніх характерних рис, таблиця 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика ознак фінансового аудиту і аудиту ефективності

Фінансовий аудит	Аудит ефективності
1	2
Ціль	
Визначення законності та цільового використання бюджетних коштів.	Визначення ступеню досягнення задекларованих результатів.
Зміст контрольної діяльності	
Документальна перевірка фінансових операцій, рахунків, звітності щодо використання бюджетних коштів.	Аналіз виконання бюджетних програм з огляду на економність, ефективність, результативність видатків, проведених за програмою.
Документи, що підлягають аудиту	
Бухгалтерська звітність, рахунки, фінансові операції.	Паспорти бюджетних програм, бюджетні запити, кошториси статистична інформація, анкети тощо
Оформлення результатів аудиту	
Як, правило, стандартизовані форми звітності, складені на базі фінансових документів. Висновки здійснюються	Звіт складається у порядку та за формою, визначеною Держфінін-спекцією. На підставі підтверджених

Продовження таблиці 3.2

1	2
у відповідності до документів, що регламентують порядок використання коштів бюджету й бюджетного законодавства.	гіпотез здійснюються висновки щодо причин недосягнення визначених очікуваних результатів.

Аналіз визначальних ознак аудиту ефективності бюджетних програм і фінансового аудиту, який наведено у табл. 3.2, показав, що організація аудиту ефективності за всіма основними параметрами контрольних заходів має суттєві відмінності від фінансового аудиту, що обумовлюється більш складними методичними підходами щодо його проведення, починаючи від вивчення предмету до оформлення звіту про результати аудиту. Крім того, для підтвердження гіпотез застосовується значна кількість методів і процедур, вивчається багато документів і матеріалів. Однак, зв'язок між названими формами аудиту є очевидним, оскільки неефективне використання коштів бюджету часто є наслідком їх нецільового, незаконного використання. Відповідно до стандартів ІНТОСАІ аудит ефективності здійснюється паралельно з фінансовим аудитом шляхом оцінювання ефективності та результативності бюджетних програм та їх впливу на соціально-економічні процеси у державі [169, с. 17].

За своєю сутністю бюджетні видатки являють собою цільові призначення, оскільки використовуються для фінансового забезпечення програм, що підтверджується ст. 7, п. 8, де зазначається: «бюджетні кошти використовуються тільки на цілі, визначені бюджетними призначеннями та бюджетними асигнуваннями» [137], тобто розпорядники бюджетних коштів повинні проводити видатки тільки на ті цілі, які встановлюються та затверджуються кошторисом. Таким чином, порушення принципу цільового призначення призводить до того, що кошти використовуються неефективно. Тенденція проведення фінансового аудиту та аудиту ефективності у вітчизняній практиці простежується на рис. 3.3.

Аналізуючи рис. 3.3, можна дійти висновку, що обсяги виявлених порушень неефективного та незаконного, у т.ч. нецільового використання бюджетних коштів, зростали до 2011 р. Така тенденція не є підставою для тверджень ані про підвищення ефективності державної контрольної діяльності, ані про зниження ефективності діяльності розпорядників бюджетних коштів. Крім того, як зазначається у звіті Рахункової палати України за 2011 рік зменшення обсягів виявлених порушень бюджетного законодавства та неефективного використання бюджетних коштів, порівняно з 2010 роком пов’язане з позбавленням Рахункової палати повноважень щодо контролю за надходженнями коштів до державного бюджету.

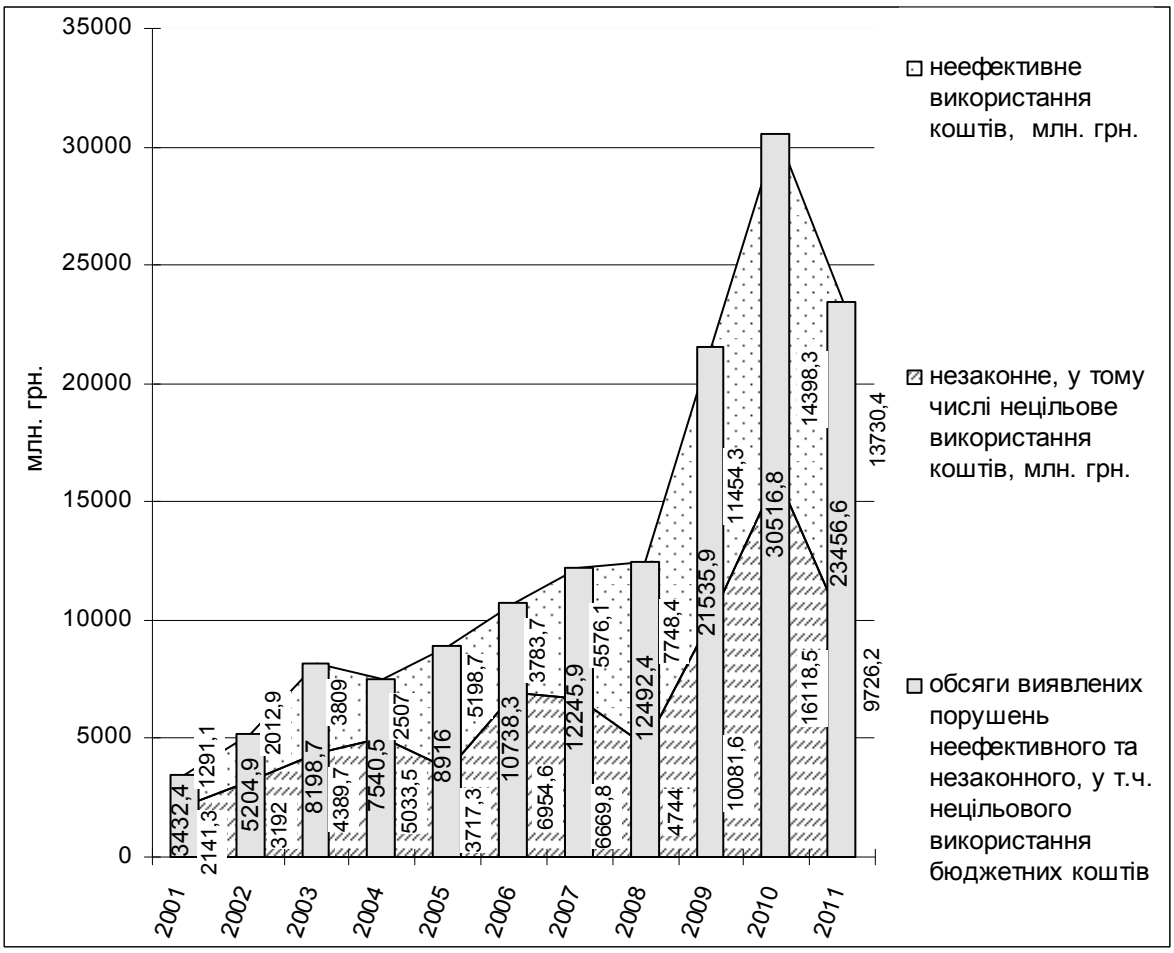

Рис. 3.3. Обсяги виявлених порушень неефективного та незаконного, у тому числі нецільового використання бюджетних коштів у 2001-2011 роки

Примітка: джерело: [162, 170].

При здійсненні контрольних заходів насамперед приділялась увага тим державним цільовим програмам, в яких має місце значна соціально-економічна складова [162].

Здійснення аудиту ефективності не має сталої структури при проведенні перевірок. Остання з року у рік змінюється, що унеможливлює порівняння її структурних елементів у динаміці.

У ході аудиту ефективності визначаються обсяги неефективно використаних коштів та встановлюються причини невідповідності задекларованих результатів фактично одержаним. Проте, відповідно до положень Лімської декларації про здійснення державного фінансового контролю, встановлення факту неефективно використаних бюджетних коштів не відповідає цілям аудиту ефективності, оскільки контрольна діяльність при його здійсненні має бути спрямована на те, щоб визначити, «наскільки ефективно та економно витрачаються державні кошти» [171]. Вирішення цієї проблеми, як вбачається, полягає у розробці методичних підходів до

оцінювання ефективності видатків бюджету за програмами. Слід зазначити, що ця проблема в сучасний період є досить актуальною з огляду на реалізацію пілотних проектів на місцевому рівні та виокремлення інвестиційних програм, які фінансуються за рахунок коштів бюджету.

Підводячи підсумок аналізу існуючих проблем при проведенні аудиту ефективності, слід звернути увагу на те, що останній не принесе відповідних результатів, якщо не буде чітко визначена його ціль, яка, у свою чергу, обумовлює призначення аудиту ефективності.

У науковій літературі існує думка, що у ході аудиту ефективності здійснюється поточний та наступний контроль [172, с. 32-34]. Проте, досить складно обґрунтувати функції аудиту ефективності з точки зору попереднього та поточного контролю, виходячи з того, що у ході перевірок визначається результативність програми, тобто порівнюються цільові показники, які є запланованими із фактично досягнутими, або результатами, які одержано, а відтак виявляється якість планування бюджетних коштів. За вказаних причин аудит ефективності не виконує превентивну функцію, як на те зазначає Кондаурова Н. Є. [173, с. 49-51] та не виконує функції наступного контролю.

Наступна гіпотеза, яку необхідно підтвердити або відхилити, полягає у тому, що аудит ефективності не проводиться з ціллю встановлення доцільності й обґрунтованості бюджетних програм, як на те вказується у роботах деяких авторів [174]. Оцінювати програми, які фінансуються з бюджету, на предмет доцільності й обґрунтованості необхідно, але така процедура виконується на стадії складання паспорту програми у контексті експертно-аналітичного оцінювання, а не контрольної діяльності. Тому оцінювання доцільності та обґрунтованості програми не є предметом контрольної діяльності при здійсненні аудиту ефективності.

Інший аспект який висвітлюється у роботах деяких авторів, полягає у поширеності аудиту ефективності на оцінювання ефективності організації бюджетного процесу [175-176]. Таке твердження не має підстав, оскільки виконання бюджету здійснюється не тільки за видатками.

Аудиту ефективності підлягають усі бюджетні програми, але не варто забувати, що ці програми є лише документальним відображенням результатів діяльності виконавців бюджетних програм. Тому вважається за доцільне об’єктом перевірки при проведенні аудиту ефективності визнавати органи влади та бюджетні установи і організації, а предметом – їх діяльність, яка спрямована на виробництво та наданням бюджетних послуг.

3.2. Моніторинг ефективності та результативності видатків бюджету

Запровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес актуалізувало проблему здійснення моніторингу результативності та ефективності використання коштів бюджету. Імплементація такої системи

спостереження є необхідною для того, щоб забезпечити зацікавлених суб'єктів (парламент, уряд, суспільство) інформацією, яка відображає ефективність діяльності органів влади у досягненні цілей бюджетної політики.

За твердженням М. Гаранжи, моніторинг результативності бюджетних видатків – це метод, що допомагає оцінити й підвищити результативність діяльності адміністрації, зокрема, у наданні послуг або виконанні програм [177, с. 8-9]. Наведене тлумачення дає можливість встановити призначення моніторингу результативності. Проте твердження щодо визначення останнього як методу є безпідставним. У підтвердження висунутої тези є сенс звернути увагу на те, що для проведення моніторингу використовуються різні методи спостереження.

На думку С. Хортон, моніторинг – це неперервна функція, яка визначає систематичну сукупність даних щодо значущих індикаторів з метою забезпечення управлінського персоналу і зацікавлених груп даними, які характеризують ступінь прогресу виробництва і досягнення поставлених цілей, а також ступінь підвищення ефективності використання розподілених фондів [178, с. 533-542]. У наведеному твердженні автор звертає увагу на функціональну залежність моніторингу, який обумовлюється вибором індикаторів, необхідних для оцінювання певних подій. З чого виходить, що моніторинг характеризує процес кількісно через відповідні показники, тобто за суттю – це процес, спрямований на формування інформаційного поля для функціонування бюджетного механізму.

У своїй книзі «Моніторинг результативності у суспільному секторі» Хатри Г. П. зауважує, що «моніторинг результативності у суспільному секторі – це процес регулярного вимірювання результатів та ефективності надання послуг або виконання програм, де визначним елементом є регулярність». Конкретизуючи призначення моніторингу автор стверджує, що «моніторинг результативності дозволяє визначати та застосовувати на практиці конкретні індикатори для вимірювання ефекту й ефективності програм на регулярній основі» [179, с. 11]. Як видно, автор акцентує увагу на регулярності як функції моніторингу, але обходить не менш важливі – систематичність та безперервність.

Підводячи підсумок науковій дискусії, можна дійти висновку, що під моніторингом результативності та ефективності видатків бюджету слід розуміти систематичний та безперервний процес відстеження результатів функціонування системи видатків бюджету з метою виявлення причинно-наслідкових зв'язків між елементами цієї системи та зовнішнім середовищем для аналізу та оцінюванням наслідків від діяльності розпорядників бюджетних коштів.

Особливість моніторингу ефективності та результативності видатків бюджету за програмами полягає у тому, що відстежуються фінансові, економічні й соціальні показники соціально-економічного розвитку. Крім цього, здійснюється систематичне відстеження результатів виконання повноважень, покладених на розпорядників бюджетних коштів, з ціллю формування

інформаційної бази для здійснення оперативного управління видатками бюджету та державного контролю за використаними бюджетними коштами.

Впровадження моніторингу результативності у країнах ОЕСР було пов'язано з вирішенням проблем стосовно забезпечення прозорості бюджетного процесу та організації підзвітності уряду перед суспільством як платником податків та споживачем благ.

Виходячи з того, що бюджетна прозорість є ключовим елементом підвищення ефективності управління видатками та має велике значення для досягнення макроекономічної стабільності й забезпечення високої якості економічного зростання [180], МВФ у 1998 р.[2] розробив Кодекс належної практики, де визначено принципи забезпечення прозорості в бюджетно-податковій сфері, а саме [181]:

1) визначеність функцій й обов'язків органів влади, що передбачає формування відповідної нормативно-правової та інституційної бази;

2) відкритість бюджетного процесу з метою полегшити аналіз бюджетно-податкової політики й сприяти підзвітності уряду (при цьому процедури проведення моніторингу затверджених видатків повинні бути чітко встановлені відповідними правовими актами);

3) доступність інформації (як поточної так й прогнозної), тобто діяльність уряду в бюджетно-податковій сфері має забезпечувати потреби громадськості в інформації;

4) гарантії достовірності, що реалізується шляхом встановлення відповідних стандартів якості, які мають піддаватися незалежній перевірці.

Процедура проведення бюджетного моніторингу в Україні не закріплена у законодавчому порядку, але немає підстави стверджувати, що здійснюючи аналіз виконання бюджетних програм, цей інструмент спостереження не використовується. Однак проведення моніторингу без визначених критеріїв оцінювання не дає можливість зробити обґрунтовані висновки стосовно доцільності або пріоритетності фінансування тих або інших бюджетних програм. В українській практиці у ході оцінювання результатів за бюджетними програмами відбувається співставлення планових і фактичних показників, що за суттю описує процес виконання бюджету, але не дає можливості визначити причини відхилень за результативними показниками. За твердженнями Г. П. Хантрі, моніторинг повинен охоплювати усі важливі результати, що піддаються відстеженню, навіть, якщо на них прямо не вказується у документах [182]. З таким твердженням є сенс погодитися, виходячи з наявності причинно-наслідкових взаємозв'язків між елементами системи видатків бюджету і зовнішнім середовищем, які якісно впливають на функціонування соціально-економічної системи.

У зв'язку із зазначеним слід відмітити, що багатоаспектність фінансового плану держави, який формується відповідно до принципів бюджетування (за цілями, завданнями, функціями), передбачає й велику кількість варіантів

[2] Кодекс було оновлено у 2007 році.

результатів. Отже, виникає питання, які результати повинні бути взяті за основу при проведенні моніторингу соціально-економічної ефективності та результативності видатків бюджету. Слід звернути увагу на те, що результати згідно етапів планування та виконання бюджетних програм є різними, а саме: а) очікувані результати; б) безпосередні результати; в) кінцеві результати. При цьому очікувані результати не завжди є адекватними кінцевим результатам, оскільки апріорі важко оцінити вплив зовнішніх чинників на задекларований у програмі результат, виходячи з того, що життєвий цикл програм, які фінансуються за рахунок коштів бюджету, є різним.

Якщо безпосередні результати можуть бути оцінені кількісно, то кінцевий результат завжди містить якісну складову. Тому моніторинг за безпосередніми результатами має здійснюватися шляхом спостереження за виконанням планових показників, а моніторинг кінцевих результатів повинен проводитися з огляду на досягнення запланованого соціально-економічного ефекту від проведених програмних заходів. Таким чином, основна проблема у відстеженні результатів виконання бюджетних програм полягає у формулюванні цих результатів.

Виходячи з того, що програмно-цільовий метод бюджетування, як зазначає Ц. Г. Огонь, спрямований на розробку бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат [183, с. 20-21], то здійснення моніторингу результативності та ефективності системи видатків бюджету є сенс розпочинати із визначення умов її функціонування, що надасть можливість оцінити спроможність цієї системи виконувати свої функції відповідно до заданих цілей.

Як зазначалося у розділі 1, державне втручання в економіку залежить від ступеню перерозподілу ВВП через бюджет. У свою чергу, частка видатків бюджету у ВВП характеризує ступень впливу держави на соціально-економічні процеси. За нормами ст. 33 Бюджетного кодексу України [130] рівень перерозподілу ВВП через бюджет визначається Основними напрямками бюджетної політики. Отже, при оцінюванні соціально-економічної ефективності функціонування системи видатків бюджету цей критерій має використовуватися. За допомогою методу порівняння, індикатор оцінки соціально-економічної ефективності можна представити як коефіцієнт відставання (3.1):

$$E_{Vp} = \frac{\text{частка видатків зведеного бюджету у ВВП}}{\text{рівень перерозподілу ВВП через бюджет}} < 1, \qquad (3.1)$$

де E_{Vp} – коефіцієнт соціально-економічної ефективності перерозподілу ВВП через видатки зведеного бюджету.

Отже, для обчислення E_{Vp} слід застосовувати нормативне співвідношення показників. При цьому рівень перерозподілу через бюджет є базою для порівняння.

Виходячи з того, що Основними напрямками бюджетної політики визначаються умови функціонування системи видатків бюджету, які за суттю є бюджетними обмеженнями, то вважається за доцільне при оцінюванні соціально-економічної результативності видатків бюджету використовувати критерій умови (R_{ef}), який вимірюється шляхом порівняння фактичного рівня перерозподілу ВВП через систему видатків бюджету із запланованим (3.2):

$$R_{ef} = R_{факт} - R_{план} \ , \qquad (3.2)$$

де $R_{факт}$ – фактичний рівень перерозподілу ВВП через систему видатків бюджету;
$R_{план}$ – плановий рівень перерозподілу ВВП через систему видатків бюджету.

За умови, якщо: 1) $R_{ef} = 1$, то результативність досягається, тобто умова дотримується; 2) $R_{ef} > 1$, то виникає необхідність пошуку більш ефективних шляхів використання бюджетних коштів; 3) $R_{ef} < 1$, слід переглянути бюджетні обмеження до призначених видатків. Взявши за основу показники, які є нормативними, можна оцінити соціально-економічну результативність та ефективність видатків бюджету (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Моніторинг результативності бюджетних видатків за рівнем перерозподілу ВВП через бюджет за період 2000-2011 роки

Рік	Рівень перерозподілу ВВП через бюджет у відповідності до Основних напрямків бюджетної політики (план), %	Частка видатків бюджету у ВВП (факт), %	(R_{ef}) Відхилення факту від:	
			плану	порогового рівня бюджетної безпеки
1	2	3	4	5
2000	20-30	28,3	8,3 – (–1,7)	8,3 – (– 1,7)
2001	30	27,2	-2,8	0
2002	≤ 30	26,7	- 3,3	- 3,3
2003	Цільовий показник не визначений	28,4	-	- 1,6
2004	Визначений з урахуванням державних цільових фондів (суперечить нормам ст. 33 БКУ)	29,7	-	- 0,3

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5
2005	≤ 29,7	32,2		2,2
2006	Цільовий показник не визначений	32,3	-	2,3
2007	≤ 30	31,4	1,4	1,4
2008	≤ 32	32,6	0,6	2,6
2009	≤ 32	33,7	1,7	3,7
2010	≤ 32	34,5	2,5	4,5
2011	≤ 30,5	31,7	1,2	1,7

Примітка: розроблено за [184-196].

Дані таблиці 3.3 свідчать, що норми статті 33 Кодексу [130] не додержувались у 2003 р.; 2004 р.; 2006 р. Таким чином встановити рівень соціально-економічної результативності за критерієм умови не представляється можливим, хоча рівень бюджетної безпеки у 2006 р. було перевищено. Як видно, з таблиці 3.3, починаючи з 2005 р. простежується перевищення фактичних показників над плановими (рівень результативності перевищує нормативні показники у 2005-2011 роках на 2,2 %; 2,3 %; 1.4 %; 2,6 %; 3,7 %; 4,5 %; 1,7 % відповідно).

Використовуючи метод регресійного аналізу, є сенс дослідити характер взаємозв'язку між ВПП та видатками бюджету, а також оцінити ступень його сили. При цьому за факторну ознаку приймається обсяг номінального ВВП (х), а за результативну – обсяг видатків зведеного бюджету (у).

Побудована регресійна залежність виражена рівнянням 3.3:

$$y = 0{,}3394x - 12037, \qquad (3.3)$$

де у – обсяг видатків зведеного бюджету, млн. грн.;
х – обсяг номінального ВВП, млн. грн.

Оскільки коефіцієнт детермінації ($R^2 = 0{,}99556$), то модель описує 99,6% наявних даних. Отже, є підстави для твердження. що зміни величини обсягу видатків пояснюються змінами обсягу ВВП. Аналіз рівняння показав, що через систему видатків перерозподіляється 0,34 грн. з 1 грн. ВВП.

Взаємозв'язок та взаємозалежність ВВП та видатків бюджету дає підстави здійснювати оцінювання їх соціально-економічної ефективності з огляду на динаміку цих показників шляхом порівняння темпів зростання (рис. 3.4).

Як видно з рис. 3.4, спостерігається загальна тенденція зростання фактичних показників ВВП й видатків бюджету. Причому зростання у різні періоди часу здійснюються з різними темпами. Так, якщо у 2001-2002 роки,

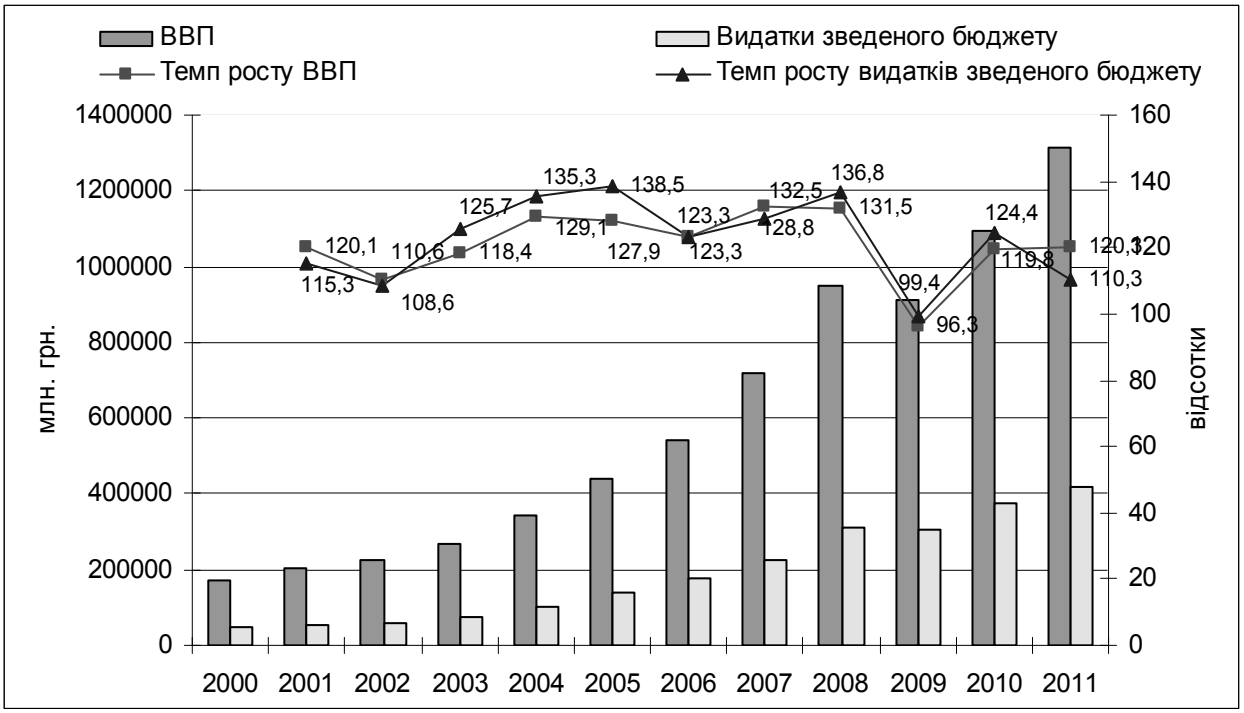

Рис. 3.4. Динаміка темпів зростання ВВП, видатків зведеного бюджету та їх обсягів у 2000-2011 рр.

Примітка: джерело: [197-201]

2007 р., 2011р. ВВП тенденція зростання ВВП над видатками зведеного бюджету є переважаючою, то в інші періоди вона – зворотна.

Перевищення темпів зростання видатків зведеного бюджету над темпами зростання ВВП свідчить про те, що виникає необхідність або у залученні додаткових фінансових ресурсів у бюджетну сферу, або у постійному секвеструванні незахищених статей. Однак такі процедури, якщо й загальмують тимчасово зростання обсягу видаткового фонду, то не вирішать проблеми з нестатком бюджетних ресурсів.

Порівнюючи зміни у динаміці двох зазначених вище величин, можна стверджувати, що ефективним буде такий стан, якщо темп зростання видатків зведеного бюджету буде нижчим за темп зростання ВВП.

Коефіцієнт соціально-економічної ефективності видатків бюджету дорівнює співвідношенню ланцюгових темпів зростання видатків зведеного бюджету до ланцюгових темпів росту ВВП відповідно до методу оцінювання ефективності через нормативне співвідношення темпів зростання показників (3.4):

$$E_{Vt} = \frac{\text{темп зростання видатків зведеного бюджету}}{\text{темп зростання ВВП}} < 1, \qquad (3.4)$$

де E_{Vt} – соціально-економічна ефективність видатків бюджету за критерієм умови.

За період, що досліджується:

$E_{Vt} > 1$ або $E_{Vt_{(2001-2011)}} = \frac{8,74}{7,72} = 1,13\ 2 > 1$, отже, умова ефективності не додержується.

Для оцінювання взаємозв'язку між структурними елементами видатків бюджету та обсягом ВВП є сенс здійснити регресійних аналіз, який надасть можливість охарактеризувати ступінь впливу показників структури видатків зведеного бюджету на ВВП. При здійсненні аналізу до уваги приймалися такі напрямки фінансування, які мають вагому частку у структурі видатків зведеного бюджету. Визначено чотири факторні ознаки (x_1; x_2; x_3: x_4), до яких віднесено видатки: на загальне держане управління, на утримання соціально-культурної сфери, соціальний захист і соціальне забезпечення та економічну діяльність відповідно. За період 2002-2011 рр. побудована регресійна залежність між зазначеними чинниками, яка виражена рівнянням (3.5).

$$y = 61447,42 + 4,8302\ x_1 + 11,38512\ x_2 + 0,966835\ x_3 + 2,634733\ x_4, \qquad (3.5)$$

де y – обсяг ВВП (номінальний) (млн. грн.);
x_1 – видатки зведеного бюджету на державне управління (млн. грн.);
x_2 – видатки зведеного бюджету на економічну діяльність (млн. грн.);
x_3 – видатки зведеного бюджету на утримання соціально-культурної сфери (млн. грн.);
x_4 – видатки зведеного бюджету на соціальній захист та соціальне забезпечення (млн. грн.).

З огляду на коефіцієнт множинної кореляції (r=0,997819) можна стверджувати про існування тісного прямого взаємозв'язку між результативним чинником та обраними факторними ознаками. За вагомістю впливову на ВВП ці змінні можна представити так: зростання видатків на економічну діяльність на 1 гривню спричиняє зростання ВВП на 11,38 грн.; приріст видатків на державне управління на 1 гривню спричиняє приріст ВВП на 4,83 грн.; прирощення видатків на утримання соціально-культурної сфери на 1 грн. спричиняє приріст ВВП на 0,96 грн.; приріст видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення спричиняє при ріст ВВП на 2,63 грн.

Проведений аналіз дає можливість стверджувати, що при виборі альтернатив та формулюванні кінцевих результатів, необхідно враховувати ступінь впливовості зазначених факторів. Проте не слід ігнорувати той факт, що, будучи соціальною державою, у першу чергу, мають задовольнятися соціальні гарантії суспільства.

Формування видаткового фонду за тією або іншою соціальною функцією залежить, перш за все, від пріоритетів бюджетної політики та чинників

зовнішнього середовища, які впливають на бюджетні обмеження. Тому фінансування програм соціального захисту і соціального забезпечення населення є найбільш вагомим напрямком (рис. 3.5).

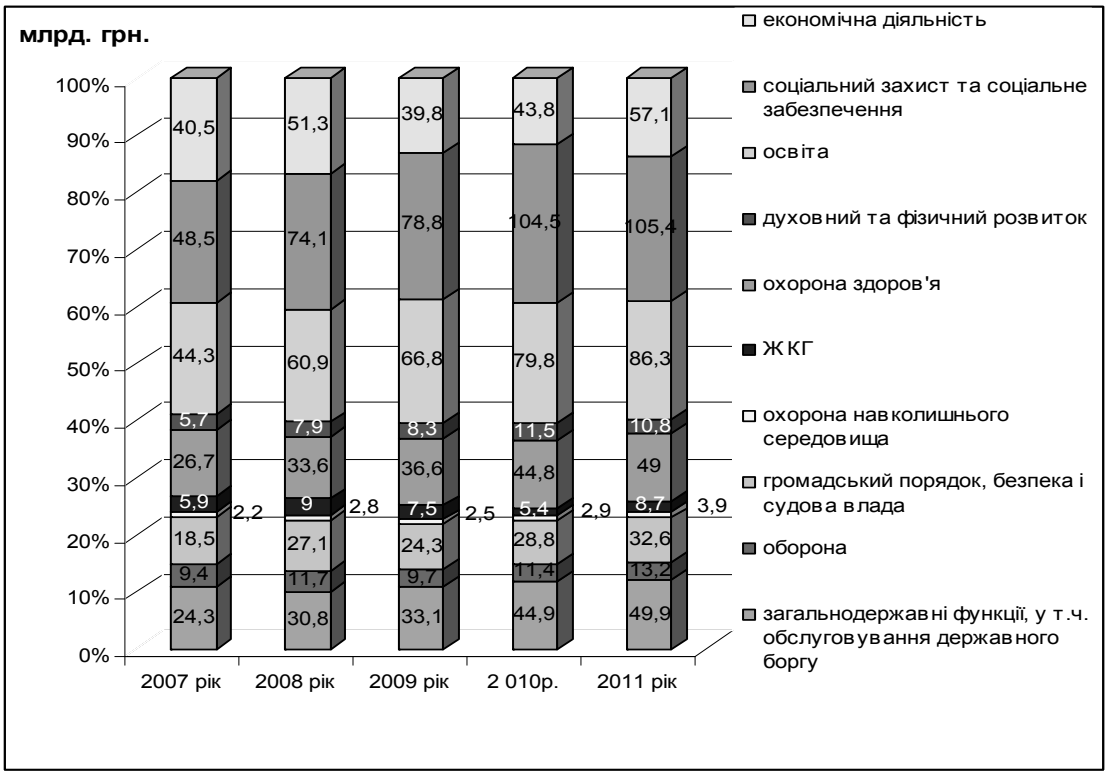

Рис. 3.5. Структура видатків зведеного бюджету України за функціональною класифікацією у 2007-2011 рр.

Примітка: джерело: [198-201].

Як видно, з рис 3.5 на соціально-культурну сферу приходиться основна частка видатків бюджету України. За період з 2007-2011 рр. частка видатків на реалізацію програм у цій області склала відповідно за роками – 57,9%; 59,9%; 64,4%; 65,1%; 62,5%. Формування фонду грошових коштів за тією або іншою соціальною функцією залежить, перш за все, від пріоритетів бюджетної політики та чинників зовнішнього середовища, які впливають на бюджетні обмеження. Виходячи з того, що у загальному обсязі видатків зведеного бюджету, соціальний захист і соціальне забезпечення населення посідають найвище місце, то можна дійти висновку, що бюджет України є соціально-направленим. Проте у світовій практиці – це скоріше тенденція, ніж виключення, яка є традиційною для соціальних держав. Так, наприклад, частка видатків на соціальне забезпечення та безробіття у середньому в Німеччині, Люксембурзі та Швейцарії доходить до 50% від загальної кількості видатків. Тому проблемою щодо здійснення таких витрат переймаються чи не усі

розвинені країни, переслідуючи при цьому єдину ціль – справедливого та неупередженого розподілу коштів серед верств населення.

У світі існують різні технології оцінювання ефективності видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення. При цьому індикатори оцінювання результатів за таким напрямом діяльності не обмежуються обсягом цільової групи споживачів таких послуг. Для виявлення якісної складової при оцінюванні діяльності виконавчих органів влади застосовують показники, на кшталт, кількість наданих адресних допомог і виплат, частка останніх у загальному обсязі видатків на забезпечення гарантованих послуг або коефіцієнт випередження кількості наданих адресних допомог і виплат по відношенню до кількості наданих безадресних допомог.

Виходячи із структури видатків бюджету (рис. 3.5), показовою є динаміка видатків на економічну діяльність. До 2011 р. тенденція останніх є низхідною. Тому виникає необхідність визначити причинно-наслідкові зв'язки факторів, що впливають на їх формування. При цьому слід звернути увагу на закономірності, які простежуються у структурі між видатками на соціальний захист і соціальне забезпечення і видатками на економічну діяльність. Якщо питома вага видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення підвищується, то частка видатків на економічну діяльність знижується.

Тенденція динаміки названих вище видатків відображена на рис. 3.6.

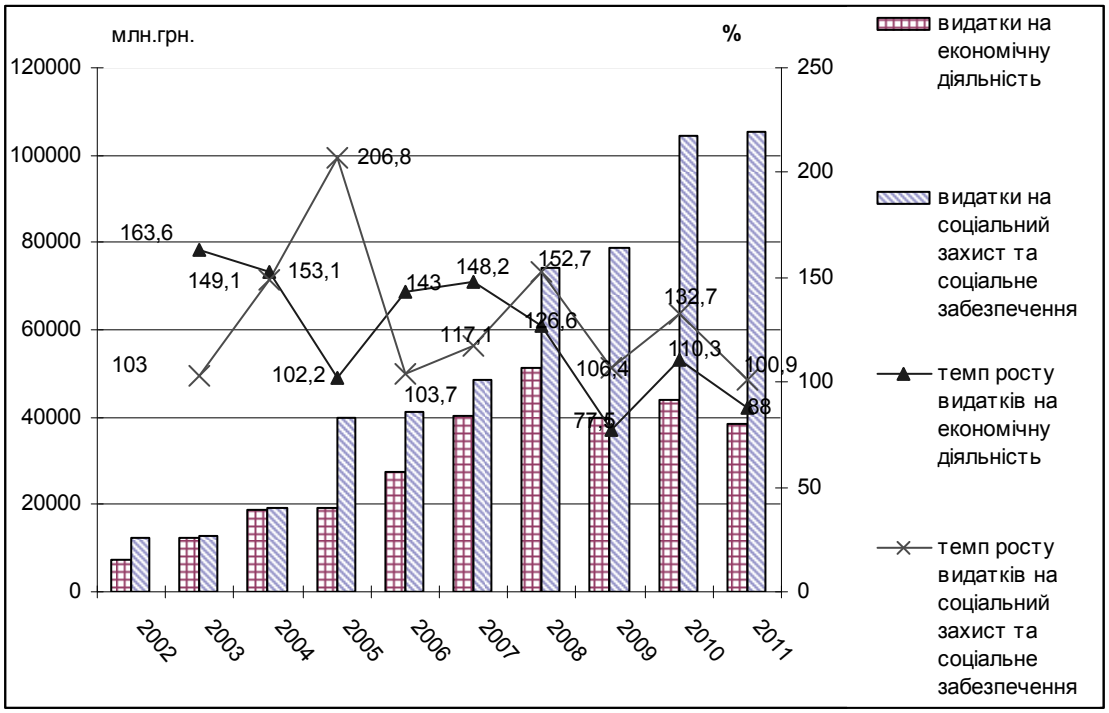

Рис. 3.6. Динаміка видатків на соціальний захист та соціальне забезпечення та видатків на економічну діяльність та їх темпи зростання у 2002-2011 рр.

Примітка: джерело: [178-181].

З огляду на рис 3.6 можна констатувати, що тенденція видатків на соціальний захист і соціальне забезпечення є зростаючою, проте як тенденція видатків на економічну діяльність не відображає сталості. Виходячи із темпів зростання аналізованих показників, простежується досить стабільна динаміка, починаючи з 2008 р., яка демонструє випередження темпів зростання видатків бюджету на соціальний захист і соціальне забезпечення у порівнянні з темпами зростання видатків на економічну діяльність. Як видно з рис. 3.6, у 2003, 2006 і 2007 роках така тенденція була зворотною.

Порівнюючи аналізовані показники можна стверджувати, що соціально-економічна ефективність буде підвищуватися, якщо темп зростання частки видатків бюджету на соціальний захист буде менший від темпу зростання частки видатків бюджету на економічну діяльність. Відповідно до методу нормативного співвідношення темпів зростання показників можна оцінити рівень соціально-економічної ефективності (3.6):

$$E_{Vs} = \frac{\text{темп зростання частки видатків зведеного бюджету на соціальних захист та соціальне забезпечення}}{\text{темп зростання частки видатків на економічну діяльність}} < 1, \qquad (3.6)$$

де E_{Vs} – соціально-економічна ефективність видатків бюджету за коефіцієнтом відставання темпу росту частки видатків зведеного бюджету на соціальний захист і соціальне забезпечення від темпу росту видатків на економічну діяльність.

Розрахунки показали, що за аналізований період:

$$E_{Vs(2002-2011)} = \frac{8,55}{3,35} = 2,55 > 1,$$

Висновок: умова ефективності не додержується.

За допомогою економіко-математичного моделювання, виходячи з гіпотези, що зростання частки видатків на економічну діяльність спричинить збільшення кількості робочих місць, а відтак й кількості зайнятих, можна оцінити ступінь причинно-наслідкового зв'язку між визначеними чинниками. Для оцінювання зв'язку між рівнем безробіття та часткою видатків у ВВП на соціальний захист і соціальне забезпечення, а також часткою видатків у ВВП на економічну діяльність побудована економічна модель за допомогою вбудованого пакету «Регресія» програмного забезпечення XL. Для аналізу використовувалися дані за період з 2002-2012 рр. Математичний вираз відображено рівнянням (3.7):

$$y = 15,67771 - 0,3588\ x_1 - 0,99869\ x_2, \qquad (3.7)$$

де y – рівень безробіття;
x_1 – частка видатків у ВВП на соціальний захист та соціальне забезпечення;
x_2 – частка видатків у ВВП на економічну діяльність.

Коефіцієнт множинної кореляції (r=0,77013), отже зв'язок між факторами простежується, а його зворотний характер відображає негативний вплив факторних ознак на результативний чинник (у). Таким чином, збільшення частки видатків у ВВП на соціальний захист та соціальне забезпечення на 1 % спричиняє зменшення рівня безробіття на 0,36 %, а зростання частки видатків на економічну діяльність спричиняє зменшення рівня безробіття на 1%. Як видно з проведеного аналізу, зростання частки видатків у ВВП на економічну діяльність майже у 2,8 рази збільшить соціально-економічний ефект від використання коштів бюджету, ніж фінансування соціальних програм.

Підсумовуючи вище визначене, можна констатувати, що структура видатків бюджету впливає на соціально-економічний розвиток держави. Тому при формулюванні кінцевих результатів слід виходити не тільки із бюджетних показників, але й з показників, які відображають соціально-економічний ефект, уособлюючи у собі ступінь державного регулювання.

Для здійснення моніторингу соціально-економічної ефективності та результативності видатків бюджету доцільно проаналізувати структуру видатків бюджету за економічною класифікацією, рис. 3.7.

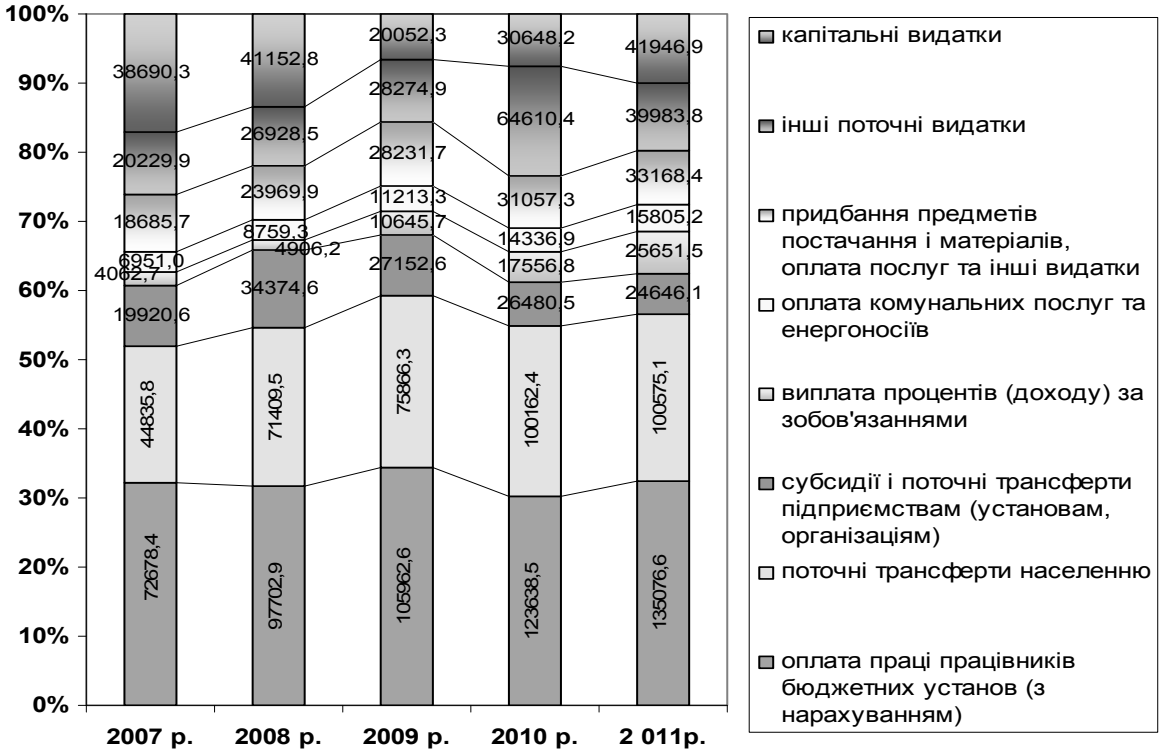

Рис. 3.7. Структура видатків зведеного бюджету України за економічними операціями у 2007-20011 р. (млн. грн.)

Примітка: джерело: [202].

Як проілюстровано на рис. 3.7, найбільш вагому частку у структурі видатків за економічною класифікацією складають видатки на оплату праці робітників у бюджетній сфері та поточні трансферти населенню. Питома вага видатків на оплату праці з нарахуванням відповідно до аналізованих років складала – 32,2 %; 36,5 %; 34,5 %; 35,5 %; 35,8 %, а частка поточних трансфертів населенню – 19,8 %; 23,1 %; 24,7 %; 26,5 %; 24,1 %.

З погляду на наведену структуру видатків бюджету за економічною класифікацією можна стверджувати, що у більшій своїй частині бюджетні кошти спрямовуються на утримання бюджетних установ та фінансове забезпечення соціальних потреб суспільства. Таким чином, частка захищених статей у структурі видатків є досить вагомою. За офіційними джерелами вона складала у 2008 р. – 65,6 % на рівні державного бюджету та 82,2 % на рівні місцевих бюджетів; у 2009 р. – 73 % та 86,9 %; у 2010 р. – 73,5 % та 81,3%; 2011 р. – 71,7% та 78,8% відповідно [182]. Досить значна питома вага захищених статей у структурі видатків бюджету говорить про відсутність їх гнучкості. Таке положення досить суттєво відбивається капітальних видатках, оскільки секвестрування бюджету здійснюється саме за групою таких видатків.

Як видно, з рис. 3.7, питома вага капітальних видатків у загальному обсязі має тенденцію до зниження. Так, у 2007 р. їх частка становила 17,1 %; 2008 р. – 13,3 %; у 2009 р. – 6,5 %; у 2010 р. – 7,5 %; у 2011 – 10,1 %. Обсяг названих видатків у зведеному бюджеті лише у 2011 р. досяг рівня докризового стану (2008 р.). В Основних напрямках бюджетної політики на 2012 рік у переліку основних завдань зазначається про необхідність підвищення ефективності капітальних видатків та встановлення частки інвестиційних витрат зведеного бюджету на рівні не менш, ніж 5 відсотків від валового внутрішнього продукт [183]. Визначення граничного рівня частки капітальних видатків у ВВП є підставою для твердження, що ефективним буде такий стан, якщо частка фактичних капітальних видатків зведеного бюджету у ВВП $\geq$ 5 %.

Динаміка частки капітальних видатків у ВВП простежується на рис. 3.8.

Аналізуючи відображену на рис. 3.8 динаміку, варто звернути увагу на нестійку тенденцію змін частки капітальних видатків у ВВП та зауважити на тому, що вона є спадною.

Проведений аналіз показав, що формалізація взаємозв’язків між бюджетними та економічними показниками дає можливість проводити моніторинг соціально-економічної ефективності та результативності видатків бюджету відповідно до визначених індикаторів, які можна групувати за критеріями умови, структури та ефекту.

Переходячи до оцінювання результативності процесу розподілу та використання видатків бюджету відповідно до цільових показників (планових), слід зауважити, що завдання кількісного виразу цілей бюджетної політики є ключовими при формуванні фінансового плану держави. Бюджет формується у вартісних показниках, а самі показники групуються за бюджетною класифікацією.

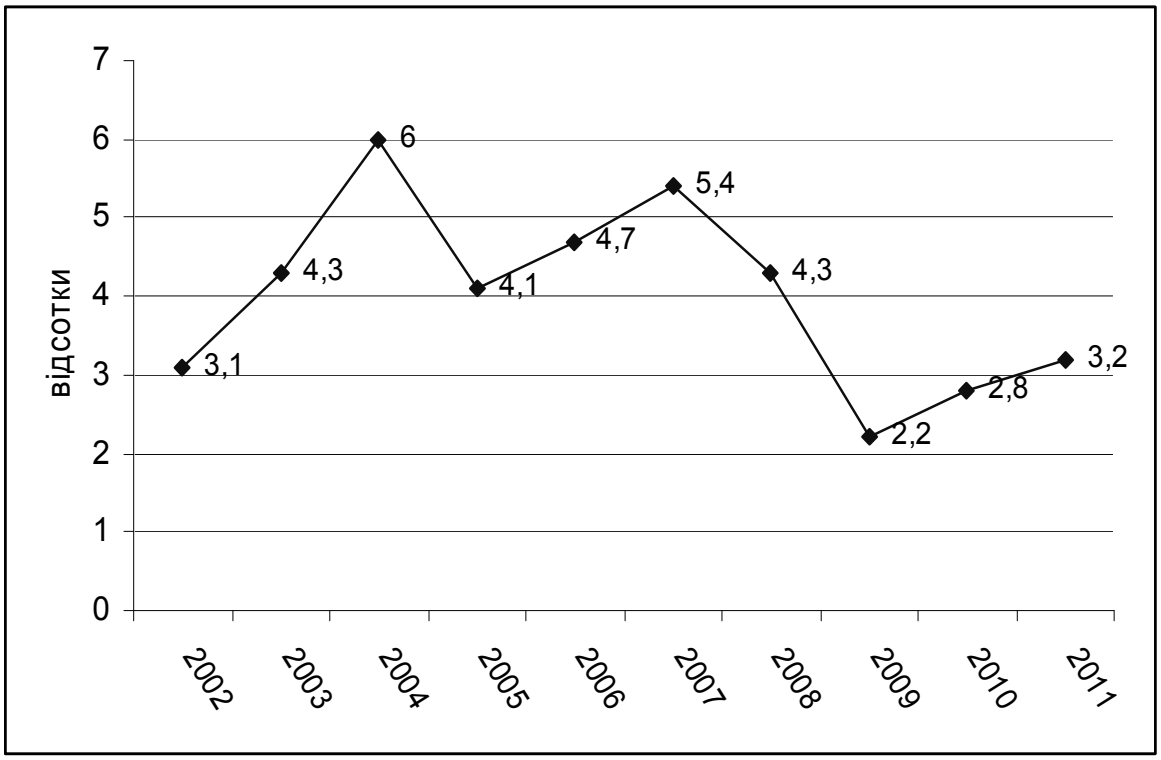

Рис. 3.8. Динаміка частки капітальних видатків у ВВП
за 2002-2011 роки

Примітка: джерело [182].

Формуванню бюджету передує аналіз запитів головних розпорядників бюджетних коштів. Встановлені бюджетні обмеження є мірилом для визначення обсягів видатків бюджету. Проте, якщо планування зорієнтовано тільки на додержання бюджетних обмежень, то ціль одна – забезпечити збалансування бюджету, а відтак діяльність органів влади зосереджується виключно на перерозподілі ресурсів. Безумовно, перерозподіл є одним із засобів досягнення цілей, але при такому підході увага концентрується на вхідних ресурсах. Однак через вхідні канали не забезпечується зворотний зв'язок ресурсів та результатів, а відтак принцип ефективності та результативності не реалізується. Підходом до формування бюджету, застосовуючи який можна вирішити це завдання є планування видатків з огляду на потреби. Для реалізації цього підходу необхідно визначити, скільки ресурсів потрібно для задоволення визначених потреб.

Ієрархія планування «від потреб» (видатків) та «від доходів» представлена на рис. 3.9.

Розглядаючи у ретроспективі розвиток бюджетних відносин в Україні, слід зазначити, що при формуванні бюджету у різні періоди застосовувалися обидва підходи.

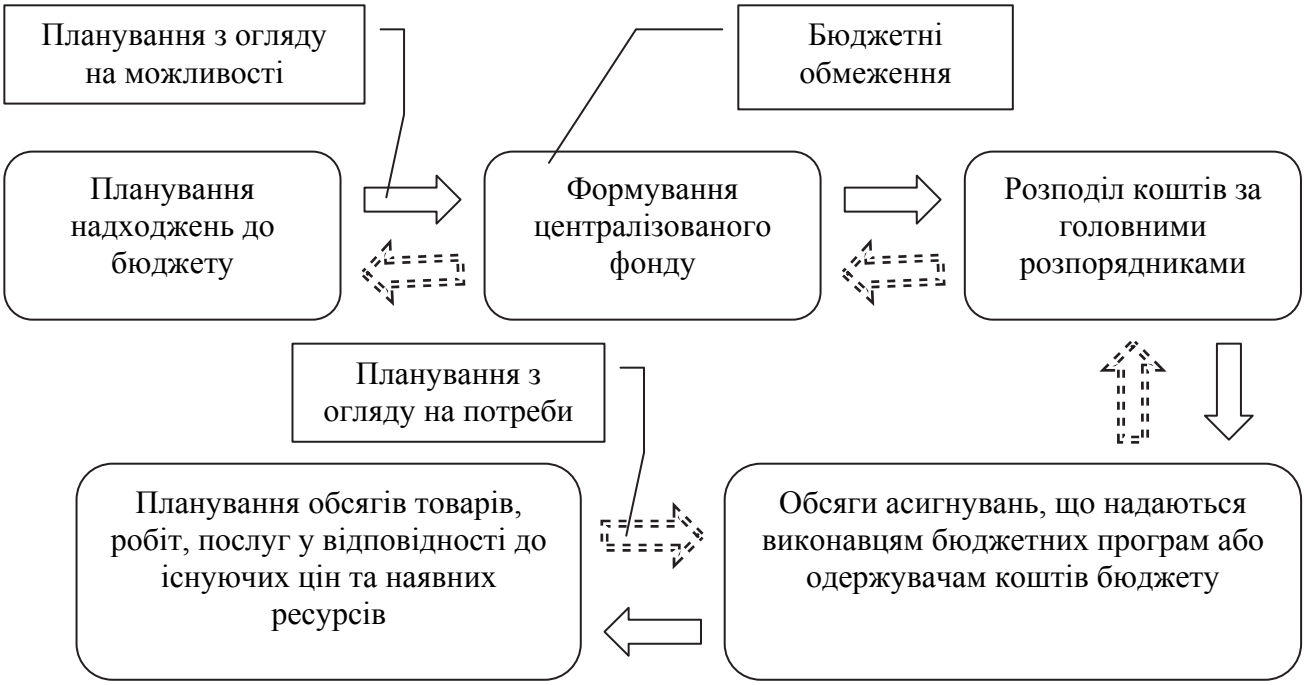

Рис. 3.9. Ієрархія бюджетного планування у відповідності до підходів формування бюджету

Формування бюджету «від доходів» мало місце до впровадження програмно-цільового методу бюджетування, оскільки єдиною ціллю було досягти рівноваги між доходами та видатками. Дійти такого висновку дозволив аналіз Основних напрямків бюджетної політики, де, зокрема, зустрічаються такі гасла як «всебічна економія бюджетних коштів» або «проголошення політики бездефіцитності бюджету» [186-198; 203-206].

Після введення програмної класифікації підходи змінилися, але в реаліях важко однозначно стверджувати, наскільки переважає один підхід на іншим. Наприклад, зростання зовнішнього боргу є результатом бюджетного планування «від потреб» або таке становище викликано завищенням функцій, які на себе бере держава. Наведені аргументи вказують на те, що однозначності у цьому питанні складно досягти, оскільки обидва підходи формування бюджету мають свої недоліки та переваги. Суть полягає у тому, що недоліки одного підходу, як правило, є перевагами іншого. Так формування бюджету «від доходів» дозволяє пов’язати можливості з потребами, але при цьому не враховуються результати, які стоять в основі застосування іншого підходу. При формуванні бюджету з огляду на потреби виникають більші ризики щодо розбалансування бюджету і збільшення зовнішнього боргу, тягар якого відбивається на майбутніх поколіннях й спричиняє зниження добробуту населення. Проте цей підхід дає можливість здійснювати повне фінансування пріоритетних програм та підвищувати якість наданих послуг, а відтак дозволяє ефективніше використовувати кошти бюджету.

Аналіз переваг та недоліків методів формування бюджету показав, що бюджетне планування «від потреб» є найбільш прийнятним при застосуванні програмно-цільового методу бюджетування. Однак, безперечно, потреби суспільства мають задовольнятися відповідно до можливостей бюджету, які визначаються бюджетними обмеженнями. При цьому залежність між можливостями й потребами повинна врівноважуватися на етапі формування цілей, а не у ході реалізації бюджетних програм. Цілі визначають бюджетні обмеженнями й встановлюються до початку фінансового року, тобто у процесі складання проекту бюджету. Корегування бюджету після прийняття закону про державний бюджет або рішень про місцеві бюджету відповідно до норм Кодексу (ст. 52) може здійснюватися у разі відхилення оцінки основних прогнозних макропоказників та надходжень бюджету від прогнозу, врахованого при затвердженні Державного бюджету України на відповідний бюджетний період. При цьому Кабінет Міністрів України здійснює щоквартальну оцінку відповідності основних прогнозних макропоказників економічного і соціального розвитку України показникам, врахованим при затвердженні державного бюджету України на відповідний бюджетний період [130]. Згідно з закріпленими нормами таких змін має бути не більше чотирьох.

Характеристика поправок у Законі України «Про державний бюджету України» за період з 2007по 2011 роки наведена у таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Характеристика поправок видаткової частини у законі про державний бюджет за 2007-2011 роки

Параметри	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010	2011
1	2	3	4	5	6
Затверджено Законом про Державний бюджет (без змін), млн. грн.	161819,0	232372,0	267320,4	324016,5	321920,9
Затверджено законом про державний бюджет (зі змінами), млн. грн.	174631,5	253207,9	274156,4	307748,2	342690,3
Відхилення від затвердженого законом про державний бюджет з врахуванням змін: - у млн. грн.	+12812,5	+20835,9	+6836	-16268,3	+20769,5
- у відсотках	+7,9	+9,0	2,6	-5,0	+ 6,5
Кількість поправок при корегуванні видаткової частини у Законі, од.	3	5	10	8	19

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6
Фактичне виконання за видатками, млн. грн.	174254,3	241490,1	242437, 2	303588,5	333459, 5
Виконання бюджету, у відсотках до затвердженого плану	107,7	103,9	90,7	93,7	103,6
Виконання бюджету, у відсотках до прийнятого плану	99,8	95,4	88,4	98,6	97,3

Примітка: розраховано за [193, 206-209].

Аналізуючи дані таблиці 3.4 можна дійти висновку, що планові показники видатків бюджету мають тенденцію до систематичних змін. За фактом виконання відповідно до останніх змін у законі про державний бюджет видатки бюджету не виконуються. При цьому планові показники систематично коригуються. Корегування закону про державний бюджет має далекосяжні наслідки, оскільки спричиняє зміни у бюджетному плануванні на місцевому рівні. Поправки, що приймаються на місцях за часом здійснюються пізніше, а відтак не відповідають поточному стану соціально-економічного розвитку.

Практика корегування планових показників бюджету виходить з того, що планування здійснюється «від минулої бази», а відтак до уваги не приймається вплив зовнішніх факторів, тому планові показники у процесі фактичної реалізації постійно корегуються з огляду на поточні соціально-економічні процеси. Виходячи з того, що моніторинг результативності видатків бюджету має відображати ступень досягнення планових показників, то пристосування останніх до фактичного виконання зводить нанівець застосування програмно-цільового методу бюджетування. Тому вважається за доцільне при проведенні моніторингу соціально-економічної ефективності та результативності видатків бюджету запровадити критерій, що визначає якість бюджетного планування з огляду на коефіцієнт поправок, що визначається з огляду на нормативне співвідношення кількості існуючих поправок до визначених у Бюджетному кодексі обмежень.

Отже, діагностуючи процес бюджетного планування, можна стверджувати, що ефективним буде такий стан, якщо кількість поправок у законі про державний бюджет буде прагнути до нуля та не перевищувати нормативно встановлену Бюджетним кодексом (стаття 52) величину.

Проведений аналіз дає підстави стверджувати, що управління видатками бюджету в Україні здійснюється в «ручному режимі». Крім того, такий режим управління має законодавчі підстави. Так, наприклад, у законі про державний

бюджет на 2010 рік. зокрема, у розділі 7 прикінцевих положень, пункт 7 йдеться про надання права «Кабінету Міністрів України за погодженням з Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету приймати рішення щодо перегляду деяких розмірів виплат, визначених законодавством, та по інших законодавчих актах, які передбачають додаткові видатки з державного та місцевих бюджетів» [209]. У законі про державний бюджет на 2011 р. відповідно до прийнятих змін від 12.05.2011 р. прописана норма, за якою Міністерству фінансів дозволяється корегування показників розпису державного бюджету (ст. 27) [209].

Застосування «ручного режиму» управління бюджетом призводить до суб'єктивних обмежень при прийнятті бюджетних рішень, тобто причинно-наслідкові зв'язки не оцінюються, а об'єктивні фактори впливу випускаються з виду. З іншої сторони, всеосяжна регламентація всіх можливих кроків і рішень, однаковість підходів до виконання бюджету за видатками робить керовану систему нездатною адаптуватися до змін у зовнішньому середовищі.

Моніторинг соціально-економічної ефективності та результативності видатків бюджету показав, що основна увага учасників бюджетного процесу приділяється економічній (грошовій) складовій бюджету. Такий підхід спричиняє такі недоліки:

- бюджетні програми не забезпечуються необхідними грошовими ресурсами, а відтак не виконуються у повній мірі або зовсім не виконуються;
- систематичні поправки у законі про державний бюджет, фактично пристосовують останній під касове виконання;
- при плануванні у «ручному режимі» ризики минулих періодів переносяться на наступний, спричиняючи накопичення проблем, що ускладнює досягнення встановлених цілей;
- розпорядники бюджетних коштів прагнуть використати ресурси до кінця бюджетного року, щоб у наступному періоді не виникло причин щодо зниження асигнувань, що унеможливлює середньострокове бюджетування.

Проведений моніторинг соціально-економічної ефективності і результативності видатків бюджету в Україні дозволив дійти висновку, що не дивлячись на прагнення уряду запровадити в механізм управління бюджетними видатками інструменти програмно-цільового методу бюджетування, відстежити динаміку позитивних змін не вдається. Причини проблем криються у недосконалості методичного забезпечення бюджетного процесу щодо оцінювання соціально-економічних наслідків від використаних бюджетних коштів. Складність вирішення цих проблем полягає у тому, що існуюча практика аналізу ефективності бюджетних програм не дозволяє формалізувати зазначений зв'язок між витратами та суспільними вигодами, виходячи із системи результативних показників, які визначаються у паспорті програми.

3.3. Аналітичні підходи до оцінювання ефективності видатків бюджету

На практиці широкого застосування набули підходи до оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету, що базуються на методах експертного аналізу, які застосовуються при визначенні інтегральної комплексної оцінки. Остання представляє собою результат врахування сукупності критеріїв, показників багатобічної характеристики об'єкту управління або альтернатив щодо прийняття управлінських рішень та зовнішніх факторів, які на них впливають.

У зв'язку зі своєю транспарентністю інтегральна комплексна оцінка дає можливість встановити, які саме характеристики, в яких пропорціях та за якими правилами акумулюються в ній. Слід зазначити, що методичні підходи до аналізу ефективності видатків бюджету з огляду на визначення інтегрального показника також розрізняються. Наразі маються на увазі різні методи, що формують механізм оцінювання, серед який варто звернути увагу на: метод сум, метод сум місць, метод відстаней, методі балів [209-213].

Комплексна оцінка за методом сум, визначається шляхом підсумовування фактичних значень показників або їх темпів зростання по відношенню до бази порівняння (3.8)

$$R_j = \sum_{i=1}^{n} x_{ij} \ , \qquad (3.8)$$

де R_j – комплексна оцінка за мережею j головного розпорядника бюджетних коштів; x_{ij} – значення i показника для j об'єкта.

Найліпший результат за певним об'єктом визначається за максимальною сумою показників стимуляторів або за мінімальною сумою показників-дестимуляторів. Наприклад, показник «кількість малих підприємств на 10 тис. населення» є стимулюючим показником при зростанні. Отже, результати будуть характеризувати підвищення ефективності при зростаючому значенні, а відтак чим вище сума, тим вище місце у системі рейтингу. Навпаки, зниження захворюваності – це показник-дестимулятор. Він характеризує підвищення ефективності при зниженні значення показника.

Зазначений метод є простим, але містить суттєвий недолік – можливість отримання високої оцінки за підсумковим показником при відставанні частини інших, оскільки відбувається згладжування або вирівнювання загального результату. Використання методу можливо тільки при однобічному впливі досліджуваних показників на ефективність діяльності.

Інший метод, який використовується при оцінюванні ефективності видатків бюджету – це метод суми місць. Він передбачає попереднє ранжування кожного об'єкту аналізу залежно від рівня досліджуваних показників. Всі показники попередньо диференціюються на стимулятори і дестимулятори. Певні підрозділи, що входять до мережі головного

розпорядника ранжуються за стимуляторами у порядку зростання, а за дестимуляторами – у порядку убування показників. Для кожного підрозділу підсумовуються зайняті ним місця при розгляді кожного показника. Згідно з сумою місць проводиться ранжирування. Число місць (рангів) дорівнює кількості досліджуваних об'єктів. Чим менша сума місць, тим більш високий ранг присвоюється аналізованому об'єкту. Алгоритм названого методу можна представити формулою (3.9):

$$R_{ij} = \sum_{i=1}^{n} p_{ij} \ , \qquad (3.9)$$

де p_{ij} – місце j підрозділу (об'єкту) за i показником.

Даний метод не враховує абсолютні значення показників, тому оцінка може істотно спотворити реальну картину досягнень кожного об'єкту, якщо варіаційна шкала оцінок, що задається розподілом об'єктів відповідно до їх місця за кожним показником, може виявитися надто грубою.

За умови, коли оціночні показники мають різне значення, їм може бути присвоєний коефіцієнт значущості (вагомості), визначений експертним шляхом. У цьому випадку алгоритм розрахунку комплексної оцінки приймає вигляд (3.10):

$$R_{ij} = \sum_{i=1}^{n} p_{ij} k_i \ , \qquad (3.10)$$

де k_i – коефіцієнт значимості i показника у системі оціночних показників.

При використанні методу відстаней, за яким також здійснюється комплексна оцінка ефективності видатків бюджету, встановлюється близькість об'єктів аналізу до об'єкта-еталону за кожним з порівнюваних показників. За об'єкт-еталон може бути прийнятий умовний об'єкт з максимальними значеннями за показниками-стимуляторами і з мінімальними значеннями за показниками-дестимуляторами. Іноді за еталон приймається типовий об'єкт, значення показників якого відповідає середнім арифметичним рівням показників у аналізованої сукупності, або пропонується використовувати в якості еталону 100-процентне виконання плану за всіма показниками, акцентуючи увагу, що небажано як недовиконання, так й перевиконання плану.

Згідно зазначеного методу, спочатку визначаються коефіцієнти за кожним показником як співвідношення його значення до показника еталону (наприклад, з максимальним значенням). Потім розраховується сума квадратів відхилення коефіцієнтів від одиниці. Якщо можливо визначити значення показників в системі, то кожен квадрат множиться на відповідний ваговий коефіцієнт. Після цього з суми квадратів витягується квадратний корінь: (3.11):

$$R_{ij} = \sqrt{\sum_{i=1}^{n} k_1 \left(1 - \frac{x_{ij}}{x_{i,m+1}}\right)} \ , \qquad (3.11)$$

де $x_{i,m+1}$ – еталонне значення.

Впорядковуючи значення R_j за зростанням, проводиться комплексне ранжування об'єктів, причому найменшого значення оцінки, тобто найменш віддаленому від еталона об'єкту присвоюється перше місце.

Коефіцієнт значущості оціночних показників, як правило виражається цілим числом. Ці величини істотно відрізняються одна від одної, оскільки чутливість методу до змін коефіцієнтів є незначною.

Метод відстаней має другий різновид. При цьому відстань між значеннями показників *j*-го об'єкта *i* еталона визначається як квадрат їх різниці або квадратним коренем з квадрата цієї різниці (3.12):

$$R_{ij} = \sqrt{\sum_{i=1}^{n} k_1 (x_{i,m+1} - x_{ij})^2}\ , \qquad (3.12)$$

Мінімальне значення R_j відповідає оцінці найліпшого об’єкта.

При побудові бальних оцінок, крім вихідних даних про значення показників, задаються шкали для оцінки кожного показника. Найбільш поширеними є безперервні й дискретні шкали, які характеризуються мінімальною і максимальною кількістю балів, що оцінюють показник. Границі шкали можуть мати як позитивне, так і негативне значення. Дискретна шкала задає певне число рівнів оцінок (балів), за допомогою яких оцінюється показник. Зазвичай вибирають цілочисельні бальні оцінки. За безперервною шкалою оцінки можуть приймати будь-які чисельні значення показника: а) безперервне відображення відрізка, в межах якого змінюється даний показник на задану шкалу; б) за допомогою завдання інтервалів зміни показника і відповідних бальних оцінок. Алгоритм розрахунку рейтингової (бальною) оцінки для *j*-го об'єкта не відрізняється від алгоритму методу суми місць (3.13):

$$R_{ij} = \sum_{i=1}^{n} b_{ij}\ , \qquad (3.13)$$

де b_{ij} - бальна оцінка *i*-го показника за *j*-тим об’єктом.

Важливо пам'ятати, що границі бальних оцінок для кожного показника повинні бути продуманими, при цьому всі шкали оцінок повинні узгоджуватись між собою.

Слід зазначити, що вказані вище методи оцінювання при формуванні різних методик мають свої специфічні модифікації. Проте єдиним при цьому підході лишається формування системи індикаторів, які об’єднуються у групи за оціночними критеріями. Розрахунок ефективності починається з присвоєння кожному індикатору бального коефіцієнта. Кількість балів залежить від відхилення фактичної величини від цільового показника. Задається максимальне число балів, яке відповідає досягненню цільового показника та його перевищенню й мінімальне, яке дорівнює нулю. Відповідно до бальних значень кожного індикатора ефективності, розраховується бальне значення коефіцієнта ефективності групи (3.14):

$$R_{ij} = \sum_{j=1}^{n} w_{ij} b_{ij}\,, \qquad (3.14)$$

де w – питома вага показника j у групі;
n – кількість показників.

У застосовуваних методиках питома вага індикатора у загальному значенні коефіцієнта групи визначається або експертним методом, або виходячи із його релевантності. Проте можуть бути використані й статистичні методи, які дозволяють оцінити вплив індикатора на групу.

Розрахунок ступеню ефективності бюджетних видатків групи здійснюється шляхом порівняння бального значення коефіцієнта ефективності групи (*ЕРк*) та його максимального значення (3.15):

$$E_к = \frac{R_{ij}}{R_{ij\,\max}}\,, \qquad (3.15)$$

де $E_к$ – економічна ефективність видатків
$R_{ij\,\max}$ – максимальне бальне значення коефіцієнта ефективності групи (*к*).

Розглянуті підходи при порівнянні є досить схожими. В основі їх застосування лежить збалансована система індикаторів, яка об'єднується за певними критеріями. При цьому оцінювання носить суб'єктивний характер і залежить від кваліфікації і неупередженості експертів. Проте суб'єктивність рішень експертів не впливає на формування груп критеріальних оцінок, оскільки система показників розробляється на початковому етапі інтегрального аналізу, а відтак залежить від пропозицій розробників. Адекватність факторів, за якими формуються оціночні показники має перевірятися за допомогою статистичних методів шляхом оцінювання взаємозв'язку між обраними чинниками відповідно до кожного критерію. Крім того, при формуванні системи індикаторів необхідно дотримуватися функціональної залежності:

$$F(y_i) = x_{i1} + x_{i2} + \ldots + x_{in}\,, \qquad (3.16)$$

де *y*і – показник, що використовується для характеристики діяльності виконавчих органів влади;
x_i – діяльність (заходи, послуги тощо).

Наприклад, до показників діяльності не можна відносити показник «тривалість життя мешканців певної території» або «кількість лікарняних листів, одержаних у зв'язку з непрацездатністю», оскільки на останні впливає безліч факторів, які не залежать від діяльності розпорядників бюджетних коштів, а відтак не знаходяться у прямій функціональній залежності з одержаними результатами.

Більшість зарубіжних методик оцінки результатів діяльності виконавчих органів влади націлені на максимально повне відображення всіх компонентів якості життя населення, виходячи з того, що якість життя обумовлює витрати

держави. Такі методики, як правило, перевантажені індикаторами, не пов'язаними з функціями, що виконують органи влади у межах визначених повноважень. Крім того, звіти за даними індикаторами, є масштабним аналітичним дослідженням, що не тільки уповільнює процес оцінювання або спостереження, але й призводить до залучення додаткових матеріальних, грошових та людських ресурсів. Саме такого підходу дотримуються розробники методик оцінки ефективності діяльності органів влади у Росії. Прикладом щодо цього слугує розробка Центром дослідження бюджетних відносин у рамках проекту Міністерства міжнародного розвитку Великобританії DFID [3] «Технічна допомога для підвищення ефективності бюджетних видатків». Так, методика оцінки ефективності бюджетних видатків у галузі освіти формується з 85 оціночних індикаторів [214].

В український практиці не застосовуються методики комплексного оцінювання бюджетних програм, які пов'язані із визначенням критеріальних оцінок за групами факторів. Оціночна діяльність передбачає здійснення аналізу динаміки результативних показників, на базі якого формуються висновки щодо ефективності бюджетної програми. Однак у Наказі Міністерства фінансів України від 20 грудня 2010 р. № 1536 «Про результативні показники бюджетної програми» (п. 3) зазначається, що названі показники використовуються для проведення оцінки ефективності бюджетної програми, тобто у законодавчому порядку закріплюється норма, яка однозначно вказує на кількісні вимірники при оцінюванні ефективності бюджетних програм [215].

Проте затверджені результативні показники, як на те небезпідставно вказує Т. З. Бабич, коректніше назвати «показниками виконання». Виходячи з того, що показники результативності мають вказувати ступінь досягнення визначеної цілі з огляду на соціально-економічні наслідки від використаних ресурсів, така думка є виправданою. Крім того, досить переконливим є висновок автора відносно характеристики показників «затрат», «продукту» та «економічної ефективності», які не дають можливість визначити оцінку ефективності бюджетної програми, а показник «якості» не обґрунтовує загальний соціальний ефект від одержання бюджетної послуги як суспільного блага [216].

Підтверджує вищезазначений факт аналіз результативних показників, здійснений Науково-дослідним економічним інститутом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України стосовно бюджетних програм з керівництва і управління у різних сферах діяльності. У ході аналізу виявлено, що серед 243 результативних показників ефективності і 214 показників якості за ста бюджетними програмами, узятими для аналізу, тільки 7 і 20 показників відповідно можна характеризувати як такі, що спрямовані на кінцевий соціально-економічний результат [217].

Причини такої невідповідності, як зазначає Ц. Г. Огонь, полягають у тому, що бюджетні програми найчастіше затверджуються без реальних розрахунків і

[3] The Department For International Development

ґрунтовних вимірів, за допомогою яких формалізується визначена мета. Ці програми не мають чітко визначених результатів їх реалізації й однозначних обґрунтованих обсягів і джерел фінансування, а тому рівень показників за результатами прийнятих управлінських рішень є досить низьким [183, с. 20-29].

Виходячи із наведеного, як кінцеві, так й безпосередні результати не є тим, що під ними розуміє суб'єкт діяльності, яка оцінюється, оскільки ці особи зацікавлені у «роботі на показник». Тому нерелевантність результативних показників може бути обумовлена вибором таких значень, які без труднощів можна досягти. Іншими словами, здійснюється імітація результату. Наприклад, показник «кількість відвідувань бібліотек» або «кількість штрафів за порушення правил дорожнього руху». Іншою проблемою при оцінюванні ефективності і результативності видатків бюджету є фабрикування результатів. Наприклад, штрафи, що не оформлені квитанцією, неприйняті заяви від потерпілих. Отже, окреслюється проблема, яка пов'язана з формуванням такої системи результативних показників, яка у повній мірі дозволить здійснювати об'єктивне оцінювання ефективності використання бюджетних коштів.

Виходячи з того, що проблеми оцінювання різних за напрямками, цілями і показниками результатів діяльності, як вказує Т. В. Федченко, не можуть вирішуватися за допомогою впровадження універсальної системи результативних показників. Тому є сенс здійснювати комплексне оцінювання шляхом визначення інтегрального показника. Аргументуючи перевагу названого методу, автор акцентує увагу на його уніфікованості [218].

Проведений аналіз методів оцінювання, які орієнтовані на визначення інтегрального показника, дає підстави стверджувати про виправданість щодо їхнього застосування при оцінюванні ефективності діяльності виконавців бюджетних програм, тобто мова йде про оцінку економічної ефективності (див. розділ 2). Однак, експертні оцінки при аналізі соціально-економічної ефективності видатків бюджету не можуть бути адекватними, враховуючи об'єктивність соціально-економічного розвитку.

Підсумовуючи вищевикладене можна дійти висновку, що аналіз ефективності видатків бюджету за допомогою розглянутих методів може здійснюватися ex-post та використовується при оцінюванні безпосередніх результатів. Однак здійснювати максимізацію соціально-економічного ефекту, застосовуючи, наведені вище методи оцінювання, не представляється можливим.

Формалізація економічної доцільності комплексу заходів з огляду на максимізацію ефекту *(F)* описується формулою (3.17):

$$F = \sum_{i=1}^{n} f_i x_i \rightarrow max , \qquad (3.17)$$

де x_i – захід серед множини можливих N заходів;

f_i - ефект i-го заходу.

З огляду на ресурсні обмеження *(S)* одержується формула (3.18):

$$S = \sum_{i=1}^{n} S_i x_i \le R \ , \qquad (3.18)$$

де S_i – видатки на здійснення i-го заходу,
R – рівень допустимого ресурсного забезпечення [219].

Вирішення завдань на максимізацію ефекту при обмеженому ресурсному забезпеченні програм є необхідним при одержанні оцінок за програмами, які мають термін виконання більш, ніж один рік. У зв'язку з чим актуалізується проблема щодо оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за бюджетними програм, які реалізуються у рамках державних (регіональних) цільових програм. Методи оцінювання таких програм мають розглядатися з позицій оцінки соціально-економічних наслідків та фінансового ефекту від використаних за програмою коштів.

В Україні Наказом Міністерства економіки України від 24.06.2010 № 742 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм» запроваджено такі індикатори оцінки: інтегрований показник фінансування програмних заходів та індикатор співфінансування. Відповідно до п. 2.3.1 інтегрований показник фінансування заходів цільової програми за t-й рік ($К^t$), або за період з початку реалізації ($\overline{K^l}$, включаючи l-й рік) визначається як середньозважена величина індикаторів фактичного рівня фінансування за рахунок коштів державного бюджету та інших джерел (місцевих бюджетів і позабюджетних коштів), обчислених окремо для кожного року за умов, коли сума вагових значень показників фактичного рівня фінансування з різних джерел впродовж періоду реалізації програми дорівнює 1, а вага індикатора фінансування з інших джерел перевищує відповідний коефіцієнт бюджетних коштів [220].

Як видно з наведеного, при аналізі ефективності використовуються індикативні оцінки. Враховуючи інвестиційно-інноваційну складову реалізації державних цільових програм, у Методичних рекомендаціях приводиться алгоритм розрахунку показників економічної ефективності. Алгоритм розроблено відповідно до методів порівняння дисконтованих грошових витрат і доходів, які мають бути одержані у період експлуатації. Ці методи є досить поширеними у світовій практиці, але їх застосування пов'язано з визначенням або чистого дисконтного доходу, або індексу дохідності, або окупності інвестицій у реалізацію проектів, або внутрішньої норми доходності. Отже, показник ефектності у такому випадку визначається з огляду на одержання прибутку, а тому не може бути застосованим при визначенні соціально-економічної ефективності видатків бюджету за цільовою державною (регіональною) програмою.

У п. 2.6, 2.7 Методичних рекомендацій зазначається, що критеріальні кількісні показники мають відображати специфічний характер суспільних послуг при виконанні окремої програми і формуватися залежно від мети

програми, сфери її реалізації. Причому показники соціальної ефективності державної цільової програми повинні підпорядковуватися 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» [220]. Вказані критерії можуть бути заснованими при оцінюванні ефективності бюджетних програм лише у тій мірі, в який торкаються діяльності їх виконавців. Проте, як зазначалося вище, досить складно визначити ступінь впливу діяльності розпорядників бюджетних коштів на зміни в якості життя населення.

Методичні рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм не дають відповіді, яким чином здійснювати оцінювання, виходячи з максимізації соціально-економічного ефекту. У п. 5.1 зазначається, що при оцінюванні соціальної та економічної ефективності цільових програм у разі наявності множини індикаторів різновекторної спрямованості, різних за змістом, одиницями виміру, які можуть приймати як кількісний, так й якісний вираз, доцільно проводити за допомогою експертного аналізу, тобто шляхом застосування вищезазначених методів з визначення інтегральних оцінок [220].

Проведений аналіз показав, що в Україні рекомендуються до застосування методики, які пов'язані виключно з розробкою інтегрованих оцінок. Такий підхід є виправданим, оскільки складність оцінювання у бюджетній сфері (як ефективності бюджетних видатків, так й ефективності діяльності органів виконавчої влади) полягає у тому, що результати вимірюються показниками нефінансового характеру, а відтак виникає проблема у монетизації одержаних результатів. Вирішення цієї проблеми дозволить застосовувати методи оцінювання, які базуються на порівнянні вигід і витрат.

Методичні підходи, в основі яких лежать методи порівняння витрат і вигід набули широкого застосування при проведенні бюджетних реформ у провідних країнах світу. Про переваги використання названих методів неодноразово вказувалося у різних вітчизняних джерелах. Зокрема, Т. В. Жибер, зазначає, що метод «витрати-вигоди», методологія якого в останні роки вбирала в себе різноманітні надбання економічної думки, а також розробки видатних економістів та Нобелевських лауреатів, є досить актуальним для застосування у бюджетній сфері [221, с. 78].

До безперечних переваг методів аналізу витрат і вигід (Cost-Benefit Analysis або CBA) відноситься те, що вони застосовуються на будь якій стадії програмування: при складанні програми, у ході її реалізації, а також після її реалізації.

Метод CBA дозволяє порівнювати монетизовані вигоди, які одержані від використання коштів бюджету за певним напрямком фінансування або за певною програмою з проведеними за програмою видатками (витратами).

Підсумковий показник – чисті поточні вигоди – розраховують за формулою (3.19):

$$NB = \sum_{t=0}^{n} \frac{B_t - C_t}{(1 + SDR)^t}, \qquad (3.19)$$

де NB – чисті поточні вигоди (net present benefit); B_t – вигоди в момент часу t; C_t – витрати в момент часу t; SDR –- соціальна ставка дисконтування; n – життєвий цикл програми.

При застосуванні наведеного математичного апарату слід мати на увазі, що ідентифікація витрат й вигід є важливим моментом, оскільки і витрати, і вигоди можуть бути як реальними, так й грошовими. При цьому реальні витрати й вигоди бувають прямими або непрямими, матеріальними або нематеріальними, кінцевими або проміжними, внутрішніми або зовнішніми [222]. Види витрат, які беруться за основу мають визначатися відповідно до цілей певної програми або проекту. Наприклад, при реалізації програм Міністерства освіти прямими матеріальними вигодами можуть бути вигоди щодо підвищення майбутніх доходів населення при витратах на заробітну плату викладацького персоналу. Прямі нематеріальні вигоди обумовлюватимуться поліпшенням якості життя. Непрямі матеріальні вигоди при цьому можуть виражатися через зниження витрат на вирівнювання доходів населення, а непрямі нематеріальні вигоди реалізуються через підвищення рівня освіти.

Загальною метою аналізу витрати-вигоди є визначення максимального ефекту від реалізації програмних заходів з огляду на те, щоб максимізувати чисті соціальні вигоди та довести, що використання обмежених ресурсів, сприяє досягненню максимально можливого соціального ефекту.

При традиційному аналізі витрат-вигід передбачається, що й ті, й інші є однаковими для кожного члена суспільства. Проте це не зовсім так, оскільки члени суспільства мають різний дохід. У цьому випадку, на думку Д. Фугуіт і С. Вилкокса, є доцільним застосувати систему ваг для кожної групи відповідно до доходу, виходячи з того, що чиста вигода на одну грошову одиницю для незаможних є найбільш вагомою, ніж при тих самих умовах для заможних громадян [223, с. 165-177].

Програми або проекти не реалізуються відразу. Вони мають досить тривалий період життєдіяльності. З чого виходить, що всі фінансові вкладення включають витрати впродовж певного періоду часу, в той час, як й вигоди можуть одержуватися також протягом певного періоду від початку впровадження програми або проекту. Тому при оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету необхідно різночасові витрати і вигоди приводити до витрат й вигід початкового або кінцевого періоду. Для цього використовують метод дисконтування. Питання вибору ставки дисконтування для бюджетних витрат є важливим аспектом при проведенні аналізу СВА. Тут необхідно мати на увазі, що вигоди має одержувати суспільство, а не індивід. Отже, підхід до визначення ставки дисконтування за витратами у сфері суспільних фінансів має іншу економічну природу, ніж у приватному секторі. Це обумовлено різними цілями одержувачів вигід від реалізації проекту або програми.

У суспільному секторі визначити ставку дисконтування через дохідність альтернативних вкладень держави не представляється можливим, оскільки в основному державні програми та проекти мають соціальну направленість. Отже, оцінити соціальну ставку дисконтування як доходність за альтернативними проектами в умовах їх фінансування державою неможливо з огляду на те, що альтернативна доходність цих проектів є неспостереженою.

Необхідність застосування концепції дисконтування для оцінювання програм, які мають тривалий термін виконання викликана як зниженням цінності грошей у часі, так й зниженням корисності благ, які будуть одержані після закінчення періоду життєдіяльності програми. Ідея, яка покладена в основу дисконтування середньо- та довгострокових бюджетних програм, полягає у тому, що для їх фінансування частина ресурсів відволікається з поточного бюджету, а користь суспільство одержить тільки після закінчення терміну реалізації програми.

Слід зазначити, що при проведені аналізу СВА у суспільній сфері найбільш дискусійним питанням лишається питання щодо визначення параметрів ставки дисконтування. Необхідно також звернути увагу на те, що при оцінюванні державних проектів або програм методи, які використовуються для оцінювання параметрів ставки дисконтування піддаються суттєвій критиці й викликають наукові суперечки. Як результат неузгодженості теоретичних підходів, на практиці ставка дисконтування розраховується з використанням різних методик. Вони успішно реалізуються у США, Великобританії, Новій Зеландії, Австралії та ін. [224-226].

При всій успішності впровадження аналізу СВА у сферу державних фінансів існує неузгодженість підходів щодо визначення параметрів ставки дисконтування, що є досить вагомим аргументом для країн, які застосовують такі ставки, оскільки завищений або занижений їх розмір призводить до спотворення чистої вартості програм. Тому виникає необхідність вирішувати проблеми відносно встановлення або єдиної ставки дисконтування, або диференційованої [227, с. 343-355].

У своїх працях Д. Пирс й А. Ховард вважають, що за різними проектами слід розраховувати й різні ставки дисконту у зв’язку з наявністю різних цілей та різних одержувачів вигід [228]. У дослідженнях Баумоля, Дж. Стігліца та ін. наголошується на неможливості коректно визначити єдину ставку для всіх проектів у суспільному секторі. Відповідно до позиції, викладеної в роботах цих авторів, має бути розглянутий повний економічний контекст реалізації програми, включаючи такі фактори, як вплив на рівень зайнятості, заміщення приватного капіталу, характер виникнення вигод та ін. Саме цим й пояснюється необхідність застосування різних ставок дисконтування при оцінюванні ефективності видатків бюджету. Такого ж висновку додержується М. Марченд, що знайшло відображення у праці «Ставки дисконтування і тіньові ціни для інвестування у суспільному секторі». Автор зазначає, що застосування ставок дисконтування для окремих відомств суспільного сектора економіки є більш прийнятним, ніж використання єдиного параметру. Крім того, наголошується

на необхідності перегляду диференційованих соціальних ставок дисконтування з плином часу [229, с. 153-169].

Вирішенням даної проблеми переймаються уряди країн, які застосовують інструменти інвестиційного аналізу в бюджетній практиці. З цього приводу В. Вайцман підкреслює, що використання постійної ставки дисконтування є неприйнятним допущенням. Тому при оцінюванні має застосовуватися ставка, яка є нижчою за ставки, що визначаються у приватному секторі та с плином часу систематично зменшуватися від 4% річних для одно- п'ятирічних проектів до 0% для віддаленого майбутнього, яке встановлено у 300 років [230, с. 265]. У керівництві казначейства Великобританії зазначається, що соціальні ставки дисконтування у довгостроковій перспективі на протязі трьохсот років мають знизитися від 3,5% до 1,0% [225, с. 99].

Найбільш поширеним методом, який використовується при визначенні ставки дисконтування у сфері державних фінансів є метод часових переваг у споживанні (social rate of time preference SRTP).

У класичному варіанті SRTP представлена рівнянням Рамсея [231, с. 550]:

$$SRTP = \rho + \mu g , \qquad (3.20)$$

де ρ – ставка часових переваг; μ – еластичність граничної суспільної корисності споживання; g – темп зростання споживання на душу населення.

В кінці XX ст. в розвинених країнах актуалізація проблеми зниження державних видатків підштовхнула до запровадження ставки часових переваг. Д. Пірсом і Д. Ульфом введено новий параметр, який пов'язаний зі змінами життєвих ризиків. Необхідність включення зазначеного параметру пояснюється тим, що при визначенні SRTP слід враховувати ймовірність того, що індивід може не дожити до часу, коли відкладене споживання стане можливим [232-234]. Таким чином, індивідуальна ставка часових переваг набуває вигляду (3.21):

$$\rho = \delta + L , \qquad (3.21)$$

де δ – «чиста ставка» часових переваг; L – рівень ризику для життя або ризик катастрофи (Catastrophe risk).

Отже, виразивши (ρ) через (3.21), вираз (3.20.) набуде вигляду (3.22):

$$SRTP = \delta + L + \mu g , \qquad (3.22)$$

Перший компонент (δ), що входить до рівняння 3.22 відображає індивідуальні переваги для поточного споживання.

Параметр «чиста ставка» у багатьох методиках прирівнюється до нуля, виходячи з етичних міркувань, щоб не занижувати добробут майбутніх

поколінь. Проте, як стверджують М. Олсен і М. Бейлі, при встановленні нульової ставки дисконтування з'являється ймовірність зміщення часових переваг на користь майбутніх поколінь, тобто відбувається підвищення бідності одного покоління заради збільшення добробуту наступних [235, с. 1-25]. Вважається, що цей параметр соціальної ставки часових переваг не піддається емпіричному аналізу. За різними джерелами діапазон цієї ставки встановлюється від 0% до 0,5% [236].

При розрахунку параметру (L) слід звернути увагу на те, що його величина сильно варіює. Тому зазвичай у методиках використовується показник співвідношення загальної кількості смертей до чисельності населення. Параметр (L) інтерпретується як ризик катастрофи. При цьому мається на увазі, що існує ймовірність подій, які усі здобутки державної політики, програми або проекту зведуть нанівець або радикально й непередбачено змінять. Оцінка ризику життя у керівництві казначейства Великобританії визначається 1,1 %, у США– 1 % [233; 237-238].

Еластичність граничної суспільної корисності споживання або (μ), на думку деяких науковців, вважається неспостереженою [239]. Тим не менш, цей параметр визначається за деякими методиками з огляду на середню норму заощаджень. Базуючись на дослідженнях, проведених у 70-х роках у Великобританії, була встановлена величина μ, яка знаходиться у діапазоні – 2-2,8 [240]. Проте дослідження проведені у 90-х роках показали, що однозначної думки не існує. М. Пірс і М. Ульф, зауважують, що μ=0,8. Ковель і Гардінер також дійшли висновку, що прийнятним може вважатися еластичність не більше одиниці [241]. В керівництві Казначейства Великобританії [225] зазначено, що еластичність граничної корисності має встановлюватися приблизно 1,4.

Оскільки соціальна ставка дисконтування призначена для виявлення вигід у майбутньому, то вважається за доцільне при розрахунках використовувати прогнозні значення темпів зростання споживання на душу населення (g). При цьому необхідно з'ясувати, який горизонт прогнозування має бути застосований при розрахунках. Проте варто нагадати, що прогнози є більш достовірними у короткостроковому періоді.

Оцінки соціальної ставки дисконтування (часових переваг) у реальному вираженні для розвинених країн Європи та США коливаються в межах від 2,5% до 6 %. Спеціалісти Всесвітнього Банку рекомендують для країн Західної Європи встановлювати соціальну ставку дисконтування у діапазоні 2 %-4 % [242, с. 16].

Країною, де соціальна ставка дисконтування використовується на постійній основі протягом багатьох років, є Великобританія. Офіційно визначена соціальна ставка дисконтування в Італії. Причому, рекомендації уряду Італії щодо її величини відрізняється від оцінок незалежних експертів. Так останні настоюють на значеннях у діапазоні від 3,7% до 3,8 %, тоді як її офіційно затверджена величина перевищує експертну оцінку на 1,2%-1,3 % [243, с. 73-77].

У Франції, Генеральним Комісаріатом планування соціальна ставка дисконтування визначена на рівні 8%. Ця величина не змінювалася з 1984 р., хоча на думку Еванса, для країн-членів ЄС, вона повинна бути набагато нижчою [244, с. 47-59].

Найбільш низькі ставки дисконтування демонструють країни Латинської Америки, економіка яких не є стабільною. Це пояснюється тим, що для таких країн значення параметру (L) є досить низьким у наслідок високого рівня народжуваності. Проте темп приросту споживання у порівнянні з іншими країнами залишається невисоким [245].

Запровадження методики, яка заснована на використанні методу SRTP у Росії набуває актуальності в останні роки. Однією з недоліків запровадження цього методу є різні методичні підходи щодо оцінювання соціальної ставки дисконтування. Зокрема, це стосується параметру еластичності граничної корисності. На відміну від існуючої практики розвинених країн, яка накопичувалася досить тривалий період, в російськими дослідниками використовувався досить короткий часовий ряд для оцінювання параметрів SRTP. Тому одержані оцінки рекомендовано використовувати у короткостроковій перспективі. Слід також відмітити, що найбільш значні розбіжності в параметрах, що визначають соціальну ставку дисконтування, пов'язані з більш високою величиною темпу приросту споживання на душу населення [246, с.718].

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що у кожному конкретному випадку значення ставки дисконтування визначається за різними методиками. Тому отримані результати мають деякі похибки при порівняні.

В основі підходу, що базується на визначенні ставки дисконтування за методом Social opportunity cost of capital (SOC) лежить концепція упущених вигід від альтернативного інвестування [247, с. 1-37]. З огляду на зазначене соціальною ставкою буде така ставка, при якій чиста гранична вартість найліпшого альтернативного варіанту використання коштів у приватному секторі дорівнює нулю. Даний підхід є затребуваним, якщо інвестиції можуть бути задіяні у двох секторах економіки. Отже, використовуючи названий метод дисконтування, можна встановити в якому секторі програма або проект дасть найвищу віддачу.

На практиці підхід соціальної альтернативної вартості капіталу використовується для визначення соціальної ставки дисконтування в США. Адміністративно-бюджетне управління (Office of Management and Budget) рекомендує значення 2,5-3% (2008 р.). У керівництві «Зелена книга» для Великобританії представлено значення 3,5% (2003 р.) для соціальної ставки, яке було отримано з урахуванням підходу SOC [233; 237-238].

Основним проблемним питанням при застосуванні підходу, що базується на визначенні соціальної альтернативної вартості капіталу є відсутність загальноприйнятої формули розрахунку. Проте не дивлячись на складність методології SOC, на думку декотрих авторів при визначенні параметрів цієї ставки дисконтування, вважається за доцільне використовувати оцінку дохідності довгострокових державних облігацій.

Відмінність між методами SRTP і SOC полягає у тому, що у першому випадку оцінюються можливість участі домогосподарств у фінансуванні суспільних проектів за рахунок отриманих доходів, то у другому – ставка дисконтування розглядається як альтернативна доходність для індивідуальних інвесторів, які вкладають свої капітали у розвиток економіки.

Ставка дисконтування SOC може бути застосовуватися у випадку здійснення інвестиційних вкладень, наприклад, будівництво дороги або школи тощо за умов, що ці проекти мають фінансуватися за рахунок залучених коштів від розміщення державних облігацій. Таким чином, дохідність за державними цінними паперами визначатиме мінімальну границю ставки дисконтування.

Однак цей метод не знайшов свого широкого застосування в бюджетній практиці. Це можна пояснити тим, що в розвинених країнах величини ставок за моделями SOC і SRTP суттєво не відрізняються, а відтак не виникає необхідності визначати їх середньозваженість.

Проблема виміру витрат-вигід не була б ускладненою, якби усі витрати і вигоди можна було монетизувати, тобто розглядати у грошовому вираженні. Проте, як правило, здійснити це не завжди можливо, оскільки й витрати, й вигоди мають матеріального вираження. Навіть, якщо їх переводити у ринкові ціни, необхідно здійснювати певні коригування. Можна виділити щодо цього два проблемні питання.

По-перше, оцінювання матеріальних вигід і витрат при здійсненні державних закупівель не є складним, оскільки матеріальна вигода визначається, виходячи із ціни, що встановлюється на суспільну послугу на ринку, або ціни, яку має аналогічна послуга у приватному секторі. Таким же чином вимірюються й витрати, тобто їх оцінювання здійснюється також за допомогою ціни, яку держава має заплатити при закупівлі товару (послуги) приватній фірмі. У випадку, коли держава є виробником сама, то витрати вимірюються відповідно до затрат на фактори виробництва. Однак на ринкові ціни мають суттєвий вплив податки та субсидії, тобто при підвищенні податкового тягаря ціна має зростати, а виплати субсидій спричиняють збільшення обсягу грошової маси, що, у свою чергу, призводить до розвитку інфляційних процесів, а в кінцевому сенсі до зростання цін на ринку. Як наслідок, грошові вигоди знижуються. Вплив державної інтервенції на ринкові ціни, в кінцевому рахунку спричиняє їх зміни й, таким чином спотворює останні.

По-друге, ринкові ціни взагалі можуть не впливати на оцінку витрат і вигід. Наприклад, на зниження злочинності або захворюваності напряму ринкові ціни не впливають, а відтак виникає необхідність встановлювати інші оціночні критерії для виміру витрат й вигід.

Таким чином, для коригування ринкових цін, а також для врахування цінності благ, які не є ринковими, потрібні певні «розрахункові ціни» (або тіньові), які адекватно відображали б переваги суспільства й альтернативну вартість використаних ресурсів. Іншими словами, так звані, тіньові ціни призначені для моделювання цін, які б могли бути, якщо всі елементи витрат й результатів реалізовувались на досконалих ринках.

Підхід, заснований на визначенні тіньової ціни капіталу (Shadow price of capital – SPC) передбачає визначення такої ціни, яка б заміщала існуючу ринкову ціну на товари та послуги. Даний підхід пов'язаний з конвертуванням витрат і вигод в одиниці споживання.

Як відомо, реалізація суспільних проектів характеризується витісненням споживання і приватних інвестицій. Якщо підхід SRTP акцентує увагу тільки на заміщеному споживанні, то підхід, заснований на визначенні тіньової ціни капіталу (SPC), розширює концепцію часових переваг. Його сутність можна представити наступними кроками:

1) всі грошові потоки розбиваються на: інвестиційні та споживчі й переводяться у споживчі еквіваленти за допомогою використання тіньової ціни капіталу;

2) використовуючи соціальну ставку часових переваг, грошові потоки дисконтуються відповідно до теперішнього часу;

3) ставку з відповідними вагами включаються розрахункова ставка SRTP та скоригована на тіньову ціну капіталу ставка SRTP.

Таким чином, для визначення ставки дисконтування, використовуючи аналізований підхід, визначається не тільки тіньова ціна капіталу, але, й соціальна ставка часових переваг і альтернативна вартість капіталу. Як видно, наведений підхід достатньо трудомісткий, але безперечною його перевагою є те, що він акумулює у собі усі підходи встановлення соціальної ставки дисконтування. У зв'язку з цим, у розробках закордонних економістів наголошується, що даний підхід існує, але на практиці не застосовується. Це можна пояснити тим, що у розвинених країнах, які застосовують соціальну ставку дисконтування для оцінювання суспільних програм/проектів, сформована досить об’ємна база даних, яка дозволяє використовувати більш доступні та необтяжливі методики. При цьому варто відзначити, що при проведенні оцінювання в рамках кожного підходу необхідно допускати певні припущення. Проте, чим більше таких припущень, тим більше ймовірність похибок у результатах. Аналіз зарубіжних методичних підходів дозволяє дійти висновку, що метод SPC при оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмами на практиці не використовується.

Переваги і недоліки розглянутих методів відображено у таблиці 3.5.

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що методологія СВА має багато переваг, які пов’язані з можливістю: здійснювати вибір за програмами або проектами як у часі, так й між собою; оцінювати ефективність бюджетних видатків у перспективі з огляду приведення показника чистих вигід за ставкою дисконтування до поточного моменту часу. Проте не слід забувати, що на практиці застосування визначених методів пов’язано зі складністю вираження вигід в одиницях вартості. Проте при наявності зазначеної складності застосовують аналіз витрати-результативність (Cost-effectiveness analysis – CEA):

$$\text{CEA}=\frac{\text{витрати}}{\text{результат (ефект)}}\ . \qquad (3.23)$$

Таблиця 3.5

Порівняльний аналіз методичних підходів щодо застосування методу «витрати-вигоди» у системі державних фінансів

Методи	Переваги	Недоліки
Метод оцінювання часових переваг суспільства відносно споживання SRTP – (social rate of time preferences).	Дозволяє оцінити соціально-економічний ефект від реалізації програм проектів приведений за часом їх реалізації	Необхідність формування великої бази статистичних даних за певними параметрами потребує додаткових затрат.
Метод порівняльних оцінок інвестування й альтернативної дохідності суспільного сектору як інвестора – SOC (social opportunity cost of capital)	Дозволяє оцінити соціально-економічний ефект, програм або проектів з урахуванням соціальних вигід від вкладених коштів за секторами економіки.	Великий ступень узагальненості та припущень при розрахунках у зв'язку з відсутністю загальноприйнятого математичного апарату.
Метод споживчого еквіваленту або тіньової вартості капіталу – SPC (shadow price of capital)	Дозволяє враховувати фінансовий потік у наслідок споживання благ й потік інвестиційний, тобто синтезує підходи методу SRTP і SOC	У зв'язку з використанням великого масиву даних виникає складність у практичному застосуванні. Оскільки застосовуються при обчисленнях одночасно усі методи, то ймовірність похибок зростає.

При використанні методу аналізу витрати-результативність вигоди оцінюються не у вартісному вираженні, як це вимагає метод CBA, а у фізичних одиницях.

Безперечно аналіз CBA є ширшим, ніж аналіз витрати-результативність, оскільки при першому усі вигоди розглядаються у вартісному вираженні, а відтак порівняними є програми, що реалізуються у різних галузях, а застосування другого методу можливо лише при порівнянні в одній галузі або у межах однієї програми.

При використанні класичного варіанту метода CEA одержаний результат виражається у приростах. Тому метод одержав назву як покроковий – incremental cost-effectiveness analysis (ICEA), при цьому коефіцієнт приросту CER визначається за формулою [248, с. 9-11]:

$$\text{CER} = \frac{\Delta C}{\Delta E} \quad , \tag{3.24}$$

де CER (cost-effectiveness ratio) – показник приросту;
ΔC – приріст затрат у результаті;
ΔE – приріст результативності.

Інтерпретуючи названий показник, можна зазначити, що чим нижче значення показнику приросту (CER), тим менше видатків здійснює держава на досягнення визначеного рівня результативності, а відтак тим ефективніше є програма. В якості верхнього обмеження на даний показник може бути показник WTP (willingness-to-pay), який відображає готовність суб'єкту сплачувати гроші за надані послуги. Наприклад, у системі охорони здоров'я певний обсяг послуг може задовольнятися за рахунок пацієнтів, а відтак держава не повинна їх фінансувати [249, с. 157].

Безперечною перевагою CEA є можливість уникнути складності, які виникають при оцінюванні важко вимірюваних вигід. Наприклад, здійснюючи оцінювання медичних послуг, замість розрахунків щодо встановлення вигід у наслідок збереження людського життя за певним захворюванням, можливо вирахувати кількість тих, що одужали або знаходяться у стадії стійкої ремісії. Співвіднесення останніх до обсягу здійснених витрат дасть розрахунок вартості одного людського життя.

Таким чином, метод CEA доцільніше використовувати, якщо необхідно оцінити альтернативи, виходячи з максимізації результатів з огляду на визначені витрати, або, навпаки, потрібно мінімізувати витрати на досягнення визначеної цілі. Однак, оскільки цілі не можуть бути приведені до єдиних стандартів, то метод CEA не застосовується для оцінювання ефективності видатків бюджету за різними програмами. Не дивлячись на це, методичний підхід за методом CEA використовується успішно для відбору програм, де очікувані результати визначені як однорідні або можуть вимірюватися у термінах ключових результатів (наприклад, кількість утворених робочих місць). Метод CEA також може використовуватися при аналізі ex-ante й ex-post. Так, якщо розглядається питання щодо реалізації програми підтримки малого бізнесу, то проводиться оцінювання ex-ante для виявлення можливих вигід і витрат. Результати такого оцінювання дозволять одержати інформацію до початку реалізації програми, або при перегляді пропозицій ініціаторів цієї програми.

Серед альтернативних варіантів методу CEA виокремлюється підхід, заснований на аналізі витрат через корисність, що одержує певна цільова група споживачів благ від реалізації програм. У зарубіжних методиках цей підхід спочатку визначався як узагальнений метод CEA [250-251]. Згодом у працях Дж. Торранса, де досліджується аналіз CEA, з'являється поняття «максимізація корисності» [252, с. 33-118]. Часом пізніше цей метод одержав власну назву – метод аналізу «витрати-корисність» – CUA (cost-utility analysis). Він став застосовуватися як незалежний метод, що має специфічну сферу використання.

Метод аналізу витрати-корисність при визначенні економічної оцінки поєднує у собі як витрати, так й наслідки, але ці наслідки виражаються у термінах корисності (3.25):

$$\text{CUA}=\frac{\text{витрати}}{\text{корисність}}. \qquad (3.25)$$

Привабливість методу CUA, пов'язана з тим, що він надає можливість зосередити увагу на якості результатів від проведених за програмами видатків. При застосуванні названого методу у методиках під корисністю розуміють якість. Специфічність використання показника якості при реалізації методу CUA надало можливість успішно застосовувати цей метод при оцінюванні ефективності та результативності бюджетних видатків за програмами, що виконуються у галузі охорони здоров'я [253-255].

Підсумовуючи вищевикладене, можна констатувати, що, по-перше, метод аналізу витрати-корисність надає можливість узагальнити результати (ефекти) від реалізації програм. На противагу від методу CUA метод аналіз витрати-результативність визначає єдині, специфічні результати (ефекти), які встановлені відповідно до конкретної програми. По-друге, метод CEA висуває на перший план споживчі переваги, а не суспільні ефекти. По-третє, при оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету проявляються побічні ефекти, які неможливо виміряти, не прибігаючи до методу CUA. По-четверте, метод аналізу витрати-результативність не дає можливість визначити найбільш вагомі результати, а тому не дозволяє їх порівнювати між собою. В той час як, використання інструментарію методу CUA дозволяє здійснювати порівняння серед широкого кола програм та узагальнити усі ефекти, що виникають, визначаючи сумарний результат. Таким чином, метод CUA доцільно використовувати у тих випадках, коли: 1) необхідно виміряти результат, який включає побічні ефекти у ході реалізації програми; 2) програма акумулює різні результати й необхідно визначити єдиний критерій, щоб здійснювати порівняння вигід і витрат; 3) виникає потреба проранжувати результати за ступеням вагомості у межах програми; 4) вирішуються питання розподілу ресурсів при існуючих бюджетних обмеженнях між альтернативними програмами.

Інколи програмні документи декларують декілька результатів. У таких ситуаціях оцінюється кожний результат у контексті визначеної цілі. Наприклад, програма по профілактиці ВІЛ може передбачати ціль, що включає у себе як зниження захворюваності на ВІЛ, так й зниження смертності.

Математичний інструментарій дозволяє за допомогою вагових коефіцієнтів одержати єдину композитну оцінку й надає можливість здійснити комплексне оцінювання соціально-економічної ефективності бюджетних видатків при розгляданні безлічі ефектів, які не можуть бути монетизованими. Згідно наведеного прикладу для визначення кінцевого ефекту, який, як правило, вимірюється в одиницях подовжених років життя, необхідно присвоювати певні ваги показникам, що у сукупності формалізують ціль. У таких випадках застосовується метод аналізу витрати-зважена результативність або wCEA (3.26):

$$\text{wCE} = \frac{\text{витрати}}{\sum_{i=1}^{n} w_i \times E_i}, \qquad (3.26)$$

де w_j - вага i-того ефекту; E_i - і–ий ефект.

Спеціалісти Світового Банку рекомендують при визначенні вагових коефіцієнтів покладатися на думку експертів й осіб, що приймають рішення, а також споживачів суспільних благ, використовуючи відповідний інструментарій [256].

Методу wCEA притаманні недоліки експертного аналізу, тобто залежність від суб'єктивної думки. Однак цей метод широко застосовується при оцінюванні ефективності освітніх програм та програм у сфері охорони здоров'я, оскільки вигоди, які одержує суспільство у наслідок реалізації таких програм, неможливо оцінювати у грошових одиницях.

Розглянуті методи оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмами не є взаємовиключними. Вони можуть доповнювати один одного й застосовуватися залежно від поставлених цілей. Так, наприклад, при оцінюванні соціально-економічної ефективності або соціального ефекту є сенс застосовувати методи CBA, а при оцінюванні безпосередніх результатів (економічної ефективності) – методи аналізу CEA або wCEA. Оцінюючи ефективність видатків бюджету у рамках одної програми доречним буде використання методів витрати-корисність та витрати результативність. При оцінюванні інвестиційних програм, які реалізуються у рамках державних (регіональних) цільових програм, є сенс застосовувати методи SRTP і SOC.

РОЗДІЛ 4.
ВЕКТОРИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО УПРАВЛІННЯ

4.1. Адаптація наукових підходів щодо запровадження методології дисконтування в механізм програмно-цільового управління

Зміна концептуальних підходів в організації бюджетного процесу викликала необхідність у розробці нових методичних підходів до оцінювання ефективності видатків бюджету за програмами, які реалізуються за програмно-цільовим методом та мають середньо- та довгостроковий термін виконання. Такі програми направлені на задоволення довготривалих потреб суспільства. Їх реалізація направлена на утворення майнових та людських цінностей. Виходячи з обмеженості бюджетних ресурсів й обсягу завдань, які визначаються напрямками бюджетної політики, виникає необхідність у виборі таких програм, що приносять найвищу користь для суспільства. При виборі альтернатив за таким програмами застосовується певний інструментарій, який дозволяє одержувати кількісні оцінки. Іншими словами, відповідно до визначених критеріїв оцінюється соціально-економічна ефективність видатків бюджету за бюджетними програмами.

Найбільш широкого впровадження при оцінюванні ефективності видатків бюджету за бюджетними програмами здобули методи СВА, які визнані найбільш прийнятними для оцінювання ефективності видатків бюджету в багатьох країнах світу.

На необхідність запровадження методу «витрати-вигоди» для оцінювання ефективності видатків бюджету вказується у багатьох працях вітчизняних науковців, зокрема, це роботи Т. В. Жибер, О. М. Сукач, З. М. Бурик та ін. [221; 257-258].

Крім того, статтею 35 Бюджетного кодексу закріплено, що при складанні бюджетного запиту головні розпорядники бюджетних коштів забезпечують включення до бюджетних запитів показників за бюджетними програмами, які забезпечують протягом декількох років виконання інвестиційних програм (проектів) на підставі розрахунків обсягу витрат і вигод щодо реалізації таких інвестиційних програм (проектів) [138].

У свою чергу, Стратегією оптимізації кількості бюджетних програм передбачається, що за відповідальним виконавцем закріплюється не більше п’яти бюджетних програм, крім програм, закріплених за апаратом головного розпорядника, за яким може бути закріплено 15 бюджетних програм без врахування тих, що розробляються протягом року за рахунок бюджетних призначень, які підлягають розподілу згідно із законодавством [259]. Зазначені норми вказують на виникнення гострої потреби у застосуванні таких механізмів

оцінювання, які нададуть можливість здійснювати порівняння ініційованих проектів або програм з огляду на ефекти, що будуть одержані від їх реалізації. Отже, мають бути одержані попередні оцінки, а відтак оцінювання повинно базуватися на аналізі ex-ante.

Не дивлячись на те, що у методології аналізу «витрати-вигоди» лишається низка дискусійних питань, що стосуються проблеми вираження майбутніх суспільних вигід у грошових одиницях, застосування концепції дисконтування за методом SRTP у світовій практиці набуло досить широкого поширення при оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету за довгостроковими бюджетними програмами.

Дослідження методології СВА (див. підрозділ 3.3) показало, що у зарубіжній практиці не існує єдиного підходу щодо визначення соціальної ставки дисконтування, а відтак немає універсального порядку її визначення, який можна було б використати, не змінюючи параметри при встановленні такої ставки.

У методичних рекомендаціях, що застосовуються в Україні для оцінювання ефективності програм, які реалізуються за рахунок коштів бюджету, а також Порядком складання паспорту програми, соціальна-економічна ефективність видатків бюджету не визначається. Вартість програми, кінцеві результати та вихідні параметри декларуються у програмних документах, але складно судити про корисність виконання останньої для суспільства, якщо не оцінено соціально-економічний ефект. Наявність такого показника в особливості є необхідним для прийняття управлінських рішень щодо визначення альтернатив при реалізації інвестиційних бюджетних програм.

В основу дисконтування грошових потоків за інвестиційними програмами відповідно до вітчизняних методик покладено теорію інвестицій. Проте слід враховувати той факт, що бюджетна сфера є неприбутковою, а відтак параметри для визначення ставки дисконтування мають бути принципово іншими.

Інший довід, який можна навести про неприйнятність вищезазначених підходів полягає у тому, що ставка дисконтування корпоративних проектів залежить від індивідуальної цінності (вартості) ресурсів для власників капіталу та від «вартості втрачених можливостей» – фінансових очікувань від альтернативних проектів. Таким чином, при визначенні ставки дисконтування для програм або проектів, які реалізуються у суспільному секторі стандартний підхід, не може застосовуватися, оскільки у чистому вигляді порівнювати ринкову вартість капіталу не представляється можливим.

В основу дисконтування суспільних проектів за методом SRTP покладено такий постулат: чим довший термін реалізації програми або проекту, тим нижче цінність його результатів для теперішнього споживача благ. Крім того, проекти громадського сектора, характеризуються для споживачів благ високим рівнем невизначеності і ризику у зв’язку із невпевненістю у майбутньому отримати блага у повному обсязі для конкретним споживачем.

Підсумовуючи вищевикладене та враховуючи надбання зарубіжної практики, вважається за доцільне при оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету застосовувати концепцію дисконтування за методом SRTP.

Інший не менш важливий аспект, який необхідно прийняти до уваги, при визначенні соціальної ставки дисконтування для оцінювання програм або проектів, що реалізуються у суспільному секторі, полягає у тому, що у ході розробки такої ставки в розвинених країнах застосовувалися довгі часові ряди статистичних даних (порядку п'ятдесяти років, як наприклад, США і Великобританія). Крім того, ці країни впродовж значного терміну демонструють стійке економічне зростання. Економічну ситуацію в Україні не можна назвати стабільною. Разом з тим, незалежною держава є нетривалий час й відповідно статистичні дані доступні за невеликий період. Зважаючи на вищевикладене, можна зауважити, що алгоритм визначення ставки дисконтування у суспільному секторі для розвинених країн, не може бути повністю адаптованим при розробці методичних рекомендацій щодо застосування концепції дисконтування за методом SRTP в Україні.

Ще одне проблемне питання, яке потребує уваги при розробці методичних підходів до оцінювання програм та проектів, що реалізуються за кошти бюджету, це питання, яке стосується підбору потрібних параметрів. Слід зазначити, що у зарубіжних методичних рекомендаціях алгоритм оцінювання не наводиться. Проте аналіз параметрів (див підрозділ 2.3), які входять до формули Рамсея, показав, що при визначенні ставки дисконтування необхідно вирішити такі завдання:

- оцінити темп приросту споживання на душу населення (g);
- виявити ризик, що визначаються параметром (L) та інтерпретується як ризик для життя;
- обґрунтувати вибір чистої ставки часових переваг - (δ);
- визначити підхід щодо оцінювання еластичності граничної корисності споживання (μ).

При оцінюванні параметру (g), що відображає темп приросту споживання на душу населення має певні труднощі, слід враховувати той факт, що у світовій практиці використовувався досить великий часовий період, як правило, не менш, ніж тридцять років.

Ще один аспект, який потребує на увагу при здійсненні оцінювання цього параметру. Він торкається інтервалів його встановлення. У багатьох зарубіжних джерелах вказується на найбільш прийнятний діапазон для цього показника, який встановлюється у межах від 1 % до 3 % [260-261]. Слід зазначити, що для України визначений інтервал повинен бути іншим, зважаючи на темпи зростання реального ВВП, який із встановленням державності є значно вищими, ніж у розвинених країнах.

Припущення російських вчених щодо накладання обмежень на максимальне значення цього параметру, виходячи з того, що темпи приросту споживання на душу населення неповинні перевищувати темпи приросту

валового регіонального продукту [262-263], є дискусійними, оскільки частка споживання домогосподарств змінюється у структурі ВВП залежно від споживання інших суб'єктів фінансових відносин.

Для оцінювання темпу приросту (g) в умовах України пропонується розрахунки здійснювати відповідно до статистичного показника, який відображає фактичне кінцеве споживання домашніх господарств й показника чисельності населення. Для оцінки цього параметру може бути використана доступна інформація, яка відображена у статистичних щорічниках. Виходячи з того, що до 2000 року економіка України піддається доволі частим кризам й це позначається на динаміці макропоказників, вважається за доцільне верхню часову межу визначати 2000 роком. Співставлення величини «кінцеве споживання на душу населення» є сенс здійснювати у порівняних цінах. Для індексації цін застосовувалися методичні підходи, розроблені І. Я. Чугуновим [264, с. 23-27].

Відповідно до одержаних результатів визначається середньорічний темп приросту показника «споживання на душу населення у порівняних цінах». Для цього використовувалися методи аналізу рядів динаміки та методи середніх величин.

Параметр (L) або оцінка ризику життя зустрічається в різних джерелах й трактується як ризик катастрофи чи ризик для життя суспільства (див. підрозділ 3.3). При оцінці параметру (L) за основу взятий ризик недоотримання суспільством майбутніх вигід за проектом або програмою, пов'язаний з ймовірністю не дожити до кінцевого терміну виконання програмних заходів. Адаптуючи досвід російської практики та використовуючи напрацювання зарубіжних дослідників, [262; 232] показник «рівень ризику для життя» розраховується як середня частка померлих у певному році до чисельності наявного населення.

Для знаходження параметру (μ) функції суспільної корисності необхідно оцінити еластичність граничної корисності споживання (*e*). Переходячи до визначення параметру еластичності граничної корисності суспільного споживання, слід звернути увагу на те, що на даний час існує два методичних підходи до оцінювання цього параметру. Перший базується на припущенні, що (*e*) розраховується, виходячи із спостережень за індивідуальними збереженнями. В іншому випадку здійснюється спостереження за переміщенням доходу від більш забезпечених членів суспільства до менш забезпечених. Останній є досить складним для тестування, оскільки потребує широкого спектру даних. В той час як перший успішно реалізується в світовій практиці.

Однією із запропонованих формул, яка базується на припущенні, що дохід населення зростає з часом, Х. Стерн [232 с.13] за допомогою спостережень за стратегіями довгострокових збережень населення побудував функцію корисності, яка виражена формулою (4.1):

$$e = (1 - \frac{\delta}{r}) \cdot \frac{Y}{S}, \quad (4.1)$$

де r – альтернативна вартість капіталу; δ – чиста ставка часових переваг;
S/Y – середня норма збережень.

Пізніше формула Н. Стерна була скоригована М. Скоттом [232; 240], враховуючи очікувані темпи росту доходів населення (4.2):

$$\frac{S}{Y} = \left(\frac{r-\delta}{e} - y \right) \cdot \left(\frac{1}{r - y} \right), \quad (4.2)$$

де y – очікуваний темп приросту доходів населення.

Здійснивши відповідні математичні перетворення еластичність суспільної корисності (*e*) виражається через (4.3):

$$e = \frac{r-\delta}{\frac{S}{Y}(r - y) + y}. \quad (4.3)$$

Зазначений вище підхід був застосований при визначенні еластичності граничної корисності для Великобританії. Слід зазначити, що еластичність суспільної корисності (*e)* та параметр функції еластичності суспільної корисності (μ) мають таку залежність: e = | μ |.

Використовуючи концепцію улітаристів, яка базується на припущенні, що для суспільства значимість добробуту усіх суб'єктів є однаковою, а відтак чиста ставка часових переваг прирівнюється до нуля. Іншими словами, теперішнє покоління не відмовляється від своїх переваг на користь майбутніх поколінь. Такий підхід є виправданим, якщо розробка соціальної ставки дисконтування здійснюється на короткострокову або середньострокову перспективу. В умовах економічної нестабільності та обмеженості часового періоду для дослідження доцільно дотримуватися зазначених умов, а відтак для України параметри чистої ставки часових переваг (δ) = 0.

В якості альтернативної вартості капіталу (r) є сенс використати середньозважену ставку проценту за депозитами фізичних осіб (без депозитів до запитання) в банківських установах, виходячи з того, що названа ставка відображає альтернативні можливості населення при розміщенні вільних грошових коштів. Така інформація є доступною й публікується у звітах НБУ. Для визначення реальної ставки відсотку застосована формула Фішера, яка описує зв'язок між темпом інфляції, номінальною та реальною ставкою відсотка.

Для оцінювання параметру (y) або очікуваного темпу приросту доходів населення використовувався статистичний показник «темп росту реального наявного доходу населення до попереднього року». Шляхом використання

методів середніх величин та аналізу динаміки визначено параметр названого показника. При цьому прийнято припущення про збереження існуючої динаміки у короткостроковому й середньостроковому періодах.

Параметр S/Y або середня норма збережень розраховується як відношення накопичувальної частини доходу населення до усього доходу. Оцінювання цього показника здійснювалося відповідно до офіційних статистичних даних.

Варто зауважити, що існує інший підхід до оцінювання еластичності граничної корисності споживання, який розроблено Б. Кулою та описано у його роботі «Соціальна ставка дисконтування для Індії» [237, с.199-212]. Проте для України запропоновані методичні рекомендації не є можливими у застосуванні, оскільки відповідно до наданих пропозицій здійснюється регресійний багатофакторної лінійної моделі, в основі якої лежать часові ряди, які перевіряються на стаціонарність за усіма змінними, що входять до цієї моделі. За умов невеликого часового періоду межі довірчих інтервалів для вхідних параметрів є досить широкими, що призведе до спотворення результатів. Тому у подальших розробках для оцінювання значення параметру (μ), застосовується підхід Стерна-Скотта.

Якщо функція суспільної корисності демонструє спадну тенденцію при зростанні споживання, то відповідно до припущень улітаристів таким вимогам відповідає функція з постійною еластичністю граничної корисності (4.4):

$$U(C_t) = \frac{1}{1-\mu} \cdot C_t^{1-\mu}, \qquad (4.4)$$

де $U(C_t)$ – корисність, що отримується від споживання; μ – параметр функції суспільної корисності від споживання.

Використовуючи теорію Ф. Рамсея (див підрозділ 3.3) та, опираючись на існуючу статистичні базу, можна імплементувати методологію розробки соціальної ставки дисконтування (SPTR) в українську практику. Аналіз параметрів показав, що ставка дисконтування за методом SPTR є адитивною. Визначається шляхом суми (p) або часових переваг індивідів та μg – зростаючого добробуту майбутніх поколінь. Про складність адаптації у практичне застосування такого методичного підходу зазначалося вище. Тому є сенс звернутися до російського досвіду [226, с. 714]. Шляхом перетворення формули Рамсея отримано рівняння (4.5) :

$$SDR = (1+ g)^{\mu} (1+p) - 1, \qquad (4.5)$$

де SDR – соціальна ставка дисконтування за теорією Ф. Рамсея.

Для доведення доцільності застосування виразу (4.5) необхідно вирішити задачу максимізації суспільної корисності з огляду на те, що ставка

дисконтування не визначається у довготривалій перспективі. Отже, максимізація корисності при обмеженому споживанні відповідно до двох періодів набуде вигляду (4.6):

$$U(C_t) = \begin{cases} U(C_1) + \dfrac{U(C_2)}{1+p} \to \max(C_1; C_2), \\ C_1 + \dfrac{C_2}{1+SRTP} = 1, \end{cases} \tag{4.6}$$

де C_1; C_2 – споживання у різні періоди часу;
$U(C_t)$ – суспільна функція корисності від споживання;
p – індивідуальна ставка часових переваг;
SPTR – соціальна (суспільна) ставка часових переваг.

Для вирішення системи (4.6) є сенс використати функцію Лагранжа, 4.7.

$$L = U(C_1) + \frac{U(C_2)}{1+p} - \lambda(C_1) + \frac{C_2}{1+SRTP} - 1, \tag{4.7}$$

де λ – множник Лангранжа ($\lambda \neq 0$). Звідки виходить система рівнянь (4.8):

$$\begin{cases} \dfrac{\partial L}{\partial C_1} = U'(C_1) - \lambda = 0 \\ \dfrac{\partial L}{\partial C_2} = \dfrac{U'(C_2)}{1+p} U'(C_1) - \lambda = 0 \\ \dfrac{\partial L}{\partial \lambda} = 1 - C_1 - \dfrac{C_2}{1+SRTP} - 1. \end{cases} \tag{4.8}$$

Виразивши із другого і третього рівняння множник (λ), виходить рівняння (4.9):

$$\frac{U'(C_1)}{U(C_2)} = \frac{1+SRTP}{1+p}. \tag{4.9}$$

Результати перетворення лівої частини рівняння оформлюються у вираз (4.10):

$$\frac{U'(C_1)}{U'(C_2)} = \frac{C_1^{-\mu}}{C_2^{-\mu}} = \left(\frac{C_2}{C_1}\right) = \left(\frac{C_2 - C_1 + C_1}{C_1}\right)^{\mu} = \left(\frac{C_2 - C_1}{C_1} + 1\right)^{\mu} = \left(\frac{\Delta C}{C_1} + 1\right)^{\mu}, \tag{4.10}$$

де $\left(\frac{\Delta C}{C_1}\right)$ темп приросту споживання = g. Здійснивши відповідні математичні перетворення, вираз (4.9) набуває вигляду (4.11):

$$(g+1)^{\mu} = \frac{1+SRTP}{1+p}. \qquad (4.11)$$

Шляхом математичних перестановок виходить рівняння (4.11). Отже, формула Рамсея (4.5) не втрачає математичний зміст. Проведені перетворення доводять доцільність імплементації методу дисконтування, зокрема, оцінювання соціальної ставки дисконтування ()

Для визначення соціальної ставки дисконтування в умовах України вважається за доцільне використовувати досвід російської практики.

Підсумкові результати наведені у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Оцінка параметрів соціальної ставки дисконтування для Україні за методологією SPTR

Параметри	y	r	δ	S/Y	μ	L	g	SDR
Оцінки	0,1099	0,01469	0	0,0962	0,1459	0,01586	0,1076	0,0311

Розраховано автором

Примітка: y – очікуваний темп приросту доходів населення; r – альтернативна вартість капіталу; δ – чиста ставка часових переваг; S/Y – середня норма збережень; μ – еластичність граничної корисності споживання; L – ризик для життя; g – темп приросту споживання на душу населення, SDR – соціальна ставка дисконтування.

За одержаними розрахунками ставка дисконтування соціальних програм або проектів за методом SPTR для України складає 3,1%.

З ціллю перевірки коректності використаного методичного підходу до оцінювання соціальної ставки дисконтування за методом SRTP є сенс порівняти одержану оцінку з аналогічними оцінками в різних країнах. Для порівняння використано соціальні ставки дисконтування, які або опубліковано у наукових джерелах, або закріплено нормативно-правовими документами. (рис. 3.1).

Не дивлячись на те, що в дослідженнях Еванса Д. [244, с. 47-59] результати оцінювання ставки дисконтування за методом SRTP в європейських країнах відносяться до 2004 р., наведені ставки є коректними для порівняння, оскільки рекомендовані авторами для застосування у довгостроковій перспективі. Для Італії обґрунтування ставки дисконтування наведено в

публікаціях Перкоко М. [263, с. 74-76]. Для Великобританії ставка часових переваг визначена у керівництві Казначейства [225]. Вона без змінно застосовується у довгостроковому періоді.

В різних російських джерелах значення соціальної ставки дисконтування має великий діапазон від 10,0% до 2,8% [262-263]. Для порівняння обрана ставка 2,8%, оскільки ця ставка застосовується при оцінюванні програм та проектів, які реалізуються у коротко- та середньостроковій перспективі, а її величина одержана шляхом застосування методичних підходів, що адаптувалися для України. Для країн, що розвиваються, наведені ставки, які опубліковано у працях У. Лопеса [245] (Бразилія) та Кули Е. [237] (Індія). Слід зазначити, які наводяться у зазначених працях, розроблено для програм, що реалізуються у довгостроковій перспективі

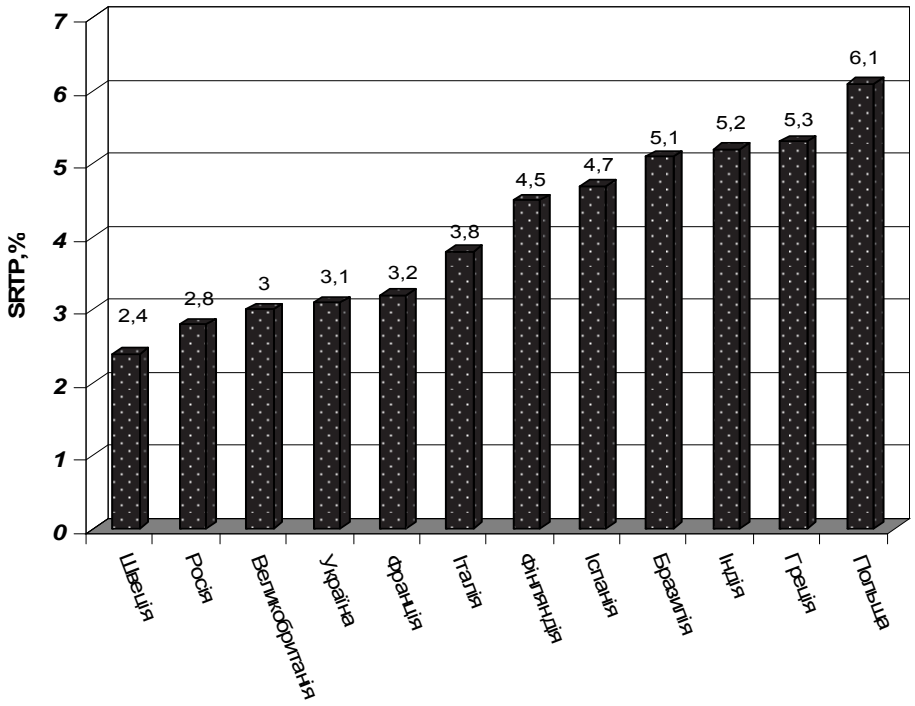

Рис. 4.1. Соціальні ставки дисконтування для окремих країн світу й України

Примітка: джерела: [237; 243 -245; 263] та розрахунки автора для України

Як видно з рис.4.1, соціальна ставка дисконтування для України є порівняною з аналогічними оцінками інших країн. Це доводить коректність підходів щодо вибору інструментарію оцінювання. Розроблена ставка дисконтування може застосовуватися для аналізу соціально-економічної ефективності програм та проектів, які реалізуються на загальнодержавному рівні. Проте, для програм/проектів, що реалізуються на регіональному рівні, розроблена оцінка SDR є досить узагальненою. Враховуючи неоднорідність соціально-економічного розвитку регіонів, яка визначає фінансові можливості місцевих бюджетів, та з огляду на залежність параметрів SDR від показників цього розвитку вважається за доцільне розробити диференційовані соціальні

ставки дисконтування за методологією SPTR, виходячи із рекомендацій, запропонованих вище:

- параметри оцінюються у реальному вираженні як середні величини за зазначений період;
- еластичність (μ) суспільної функції корисності від споживання визначається у відповідності до підходів Н. Стерна – М. Скотта;
- чиста ставка часових переваг (δ) дорівнює нулю;
- альтернативна вартість капіталу (r) встановлюється відповідно до індексів споживчих цін в регіоні та середньозваженої інтегрованої ставки за депозитами фізичних осіб у кредитних установах без депозитів «до запитання» в Україні;
- частка збережень (S/Y) визначається за статистичними даними певного регіону відповідно до заощаджень та доходів населення;
- в якості темпу приросту доходів (y) використовується статистичний показник «реальні наявні доходи населення», відповідно до певного регіону;
- для оцінювання темпу приросту споживання на душу населення застосовується статистичний показник «фактичне кінцеве споживання домашніх господарств» як ланцюгові прирости у порівняних цінах й показника чисельності населення за статистичними даними конкретного регіону.

Оцінка параметрів ставок дисконтування у розрізі регіонів Україні надана у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Оцінки параметрів соціальних ставок дисконтування для регіонів України

Параметри / Регіони	Очікуваний темп приросту доходів населення (y)	Альтернативна вартість капіталу (r)	Чиста ставка міжчасових переваг (δ)	Середня норма заощаджень, S/Y	Еластичність граничної корисності споживання (μ)	Рівень ризику для життя (L)	Темп приросту споживання на душу населення (g)	Ставка дисконтування (SDR), у відсотках
1	2	3	4	5	6	7	8	9
АРК	1,1429	0,0241	0	0,0184	0,0214	0,01495	1,0823	3,1
Вінницька	1,1538	0,0296	0	0,1132	0,0288	0,01694	1,1086	3,9
Волинська	1,14	0,0311	0	0,0806	0,0296	0,0145	1,0915	3,7
Дніпропетровська	1,442	0,0843	0	0,1546	0,0684	0,01683	1,0939	7,0
Донецька	1,4863	0,0187	0	0,2300	0,01628	0,0173	1,1096	3,0
Житомирська	1,1470	0,0278	0	0,1903	0,0221	0,01761	1,132	3,5
Закарпатська	1,1356	0,0479	0	0,0663	0,04504	0,01231	1,0944	4,7
Запорізька	1,14	0,0343	0	0,1330	0,0345	0,01617	1,0907	4,2
І-Франківська	1,1557	0,0355	0	0,1737	0,03694	0,01296	1,1193	4,2
Київська	1,1385	0,0218	0	0,1719	0,02303	0,01725	1,085	3,5

Продовження таблиці 4.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Кіровоградська	1,1375	0,0275	0	0,1626	0,02874	0,0181	1,0849	4,0
Луганська	1,1473	0,0194	0	0,2438	0,02222	0,01755	1,0755	3,4
Львівська	1,1459	0,0306	0	0,1285	0,0305	0,01315	1,0946	3,5
Миколаївська	1,1329	0,0150	0	0,1460	0,01547	0,0161	1,1082	2,8
Одеська	1,1429	0,0196	0	-0,0425	0,01648	0,01577	1,0946	2,8
Полтавська	1,1265	0,0305	0	0,1953	0,03343	0,1819	1,0783	4,3
Рівненська	1,1377	0,0389	0	0,1567	0,04029	0,01356	1,0913	4,4
Сумська	1,1333	0,0221	0	0,3146	0,0282	0,01833	1,0918	4,0
Тернопільська	1,1526	0,0353	0	0,1956	0,0378	0,1454	1,0978	2,8
Харківська	1,1476	0,0227	0	0,0056	0,01989	0,01603	1,0829	3,1
Херсонська	1,1362	0,0164	0	0,0984	0,016	0,01576	1,089	2,7
Хмельницька	1,1347	0,0243	0	0,1344	0,0247	0,01651	1,0751	3,5
Черкаська	1,134	0,0257	0	0,1437	0,02637	0,0177	1,1083	3,8
Чернівецька	1,1553	0,0317	0	0,0717	0,0295	0,01324	1,0855	3,5
Чернігівська	1,1371	0,0359	0	0,2109	0,0397	0,02049	1,0968	5,1
Київ	1,1945	0,0147	0	-0,1121	0,0111	0,0107	1,0957	1,9
Севастополь	1,17	0,0312	0	-0,0842	0,02465	0,01453	1,1705	3,4

Примітка: розраховано автором.

Параметри, наведені у таблиці 4.3, вказують на те, що для кожного регіону оцінка соціальної ставки дисконтування при оцінювані програм у суспільному секторі відрізняється. Обумовлюється таке положення, перед усім, впливом кожного параметру при визначенні ставки дисконтування. За формулою Рамсея пряма залежність між визначальними параметрами, спричиняє підвищення ставки дисконтування при їх зростанні, й навпаки, ставка є нижчою, якщо значення параметрів знижується. Отже, чим більший параметр (μ), тим вища ставка дисконтування (за інших рівних умов). Саме цим можна пояснити значне відхилення ставки дисконтування у Дніпропетровській області від середньої по Україні ($SRTP_{\text{Дніпропетровська область}}$ = 7,0 %). Найнижчий рівень цього параметру спостерігається у м. Києві (1,9 %). У першому випадку зростання ставки дисконтування пояснюється найвищим рівнем середньорічної ставки за депозитами фізичних осіб (без депозитів «до запитання»), зваженої на індекс споживчих цін (8,4 %), у другому випадку – найнижчою нормою заощаджень в Україні (-11,2%). З іншої сторони, найвища норма заощаджень, яка визначена у Донецькій області (23,0%) практично не призвела до суттєвих відхилень від середньої по Україні, оскільки при цьому альтернативна вартість капіталу, яка обумовлюється рівнем середньорічного відсотку за депозитами фізичних осіб, зваженого на індекс споживчих цін, є чи не найнижчою по Україні (1,87 %). Інший аспект, на який слід звернути увагу при аналізі ставок дисконтування за регіонами, – це параметр «ризик катастроф» або рівень ризику при реалізації програми, який визначає ймовірність «дожиття»

населення до моменту її завершення. З огляду на дані у таблиці 3.3 найвищі ризики мають програми та проекти, які виконуються у Чернігівській області. Коефіцієнт смертності для цього регіону є найбільшим – 2,1%, в той час як у Києві аналогічний показник складає 1,07% , що відповідає його найнижчому значенню.

Порівнюючи темпи очікуваного доходу й темпи споживання на душу населення, слід зазначити, що найвищі величини за цими параметрами спостерігаються у м. Севастополі (117% і 117,05% відповідно). Як видно, ці два показника не мають суттєвих відхилень. З огляду на те, що у регіоні норма заощаджень виражена від'ємним числом (-8,42%), то можна стверджувати, що рівень добробуту населення у Севастополі є низьким. Проте, зважена на ступень ризику (1,453%), ставка дисконтування складає 3,4%, тобто суттєво не відхиляється від середньої по Україні.

В цілому незначні відхилення значень SDR за регіонами говорить про коректність застосовуваного методу розрахунку (рис. 4.2).

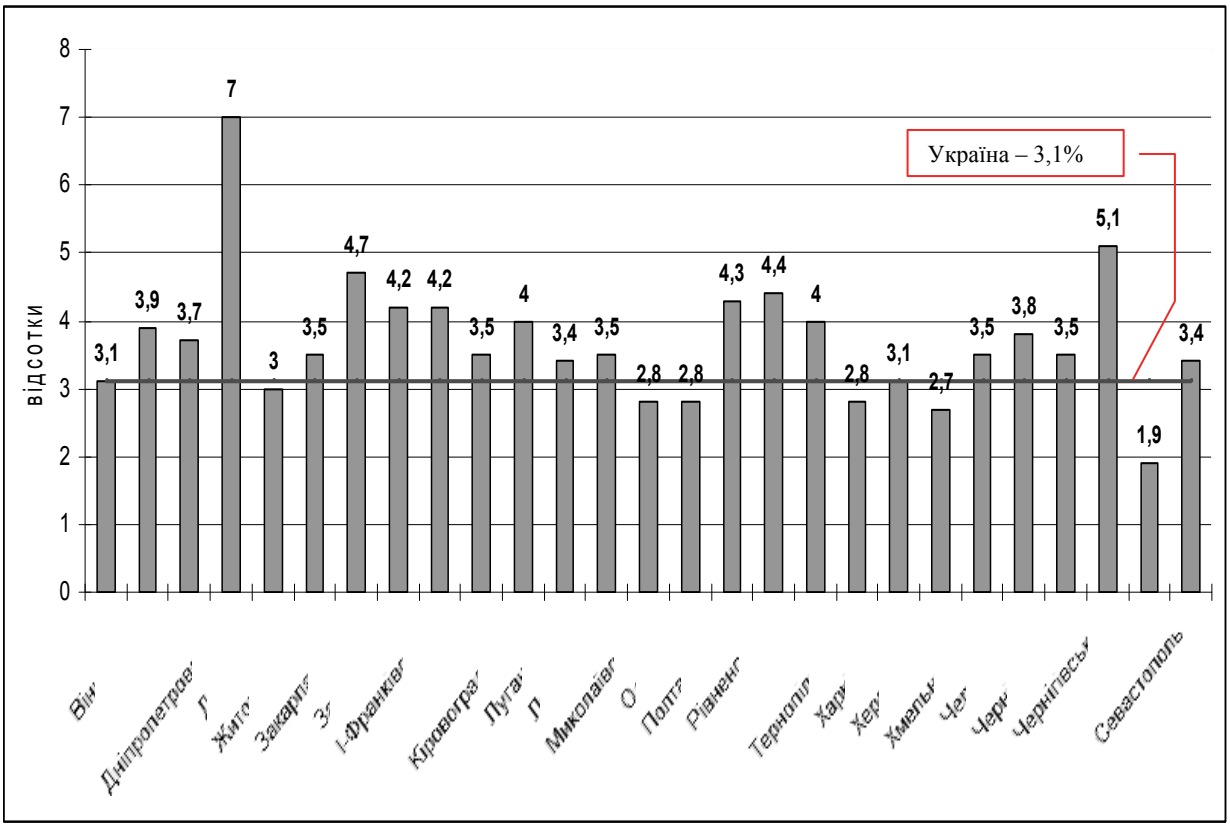

Рис. 4.2. Соціальні ставки дисконтування за регіонами України

Примітка: розроблено автором.

Здійснивши аналіз ставок SDR за вибраними регіонами, можна дійти висновку що:

- існування диференціації параметрів, які визначають соціальну дисконтну ставку, призводить до різного її рівня;
- застосування ставки SDR, визначеної у цілому по Україні, за програмами, які реалізуються в регіонах, не є доцільним у силу зазначених вище причин.

Враховуючи пряму залежність між параметрами, що визначають еластичність граничної корисності, можна дійти висновку щодо пріоритетності фінансування інвестиційних програм за рахунок бюджетних коштів. Зокрема, чим вища соціальна ставка дисконтування, тим вища спроможність населення інвестувати свої заощадження в економіку України. Це дає можливість приймати рішення щодо розподілу бюджетних коштів, спрямовуючи останні для фінансування суспільних програм/проектів у ті регіони, де фінансові можливості населення є нижчими.

4.2. Імплементація інструментарію CBA (cost-benefit analysis) у практику середньострокового бюджетування

Впровадження програмно-цільового методу у бюджетний процес спричинило поширення практики програмування у ході стратегічного планування регіонального розвитку. Для цього розроблено механізм фінансування регіональних цільових програм. Програмний підхід є на рівні регіонів є затребуваний, оскільки дозволяє ефективно вирішувати проблеми, які в умовах ринку не можуть вирішуватися ні ким іншим, ніж місцевою владою. Ці проблеми є локальними і торкаються питань, пов’язаних із здійсненням структурних зрушень в економіці регіону.

Вітчизняна практика виконання регіональних цільових програм не дає підстав стверджувати про їх позитивний вплив на розвиток регіонів, оскільки тенденція скорочення обсягу фінансового забезпечення таких програм протягом року не дозволяє вирішувати суспільно значущі проблеми, які започатковуються вже на стадії складання паспорту програми. Як наслідок, критерії і результативні показники за програмами мають слабкий зв'язок з видатками на їх здійснення, а відтак роль бюджетних коштів не простежується, а очікувані результати не досягаються. Отже, апріорі такі програми не можуть бути ефективними, а відтак висновки за результатами контрольної діяльності мають бути направлені не до виконавців, а до розробників програмних заходів. Таке становище говорить про суттєві недоліки при складанні паспорту програми. Тенденції виконання бюджетних програм, що мають визначений термін виконання, доводить обґрунтованість висунутої тези. Таким чином, паспорти за такими програмами є суто технічним інструментом. Тому без оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмами, які реалізуються у визначеній перспективі важко визначитися з вибором альтернатив, що є необхідним, зважаючи на обмежені можливості

фінансування. Отже, вважається за доцільне при складанні паспорту регіональної цільової програми здійснювати попередній аналіз соціально-економічної ефективності видатків бюджету з метою визначення обсягів фінансування за рахунок бюджетних коштів. Відповідно паспорт програми має відображати результативні показники, які характеризують її соціально-економічний ефект.

Запровадження методології СВА для оцінювання соціально-економічної ефективності бюджетних програм, які реалізуються у рамках регіональних цільових програм, надасть можливість органам державної влади і місцевого самоврядування:

- визначати корисність від реалізації програм для населення та економічного розвитку регіону;
- здійснювати вибір між альтернативними напрямками бюджетних вкладень;
- приймати рішення щодо продовження або припинення фінансування регіональної цільової програми з бюджету;
- проводити ретроспективний аналіз програм з точки зору їх позитивного або негативного впливу на соціально-економічний розвиток регіону тощо.

У ході експертизи регіональних цільових програм для імплементації інструментів оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету слід враховувати наступне:

1) Термін виконання. Відповідно до прийнятих припущень при визначенні соціальної ставки дисконтування строк реалізації програми має відповідати короткостроковому або середньостроковому періоду.

2) Масштабність проблеми. Необхідно відбирати для аналізу ефективності регіональні цільові програми, мета яких відповідає вирішенню загальнодержавної проблеми.

3) Порівнянність результатів виконання. Регіональні цільові програми мають переслідувати єдину ціль, яка формалізується в єдиних очікуваних результатах, задекларованих у паспорті.

4) Тривалість виконання програмних заходів. У межах зазначеного терміну (відповідно до пункту 1) реалізація регіональних цільових програм здійснюється в одному часовому періоді.

5) Регіональні цільові програми не мають містити галузеві ризики.

6) Соціальні вигоди від реалізації регіональних цільових програм мають піддаватися монетизації.

Виходячи із зазначених вище умов, для імплементації інструментів методології СВА була взята Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва. Такий вибір, обумовлений тим, що мале підприємництво – явище регіональне [265, с. 4]. Виправданість такого твердження не викликає сумніву, оскільки діяльність малих підприємців в основному пов’язується з локальними ринками споживання, а відтак виробничий потенціал й людські ресурси використовуються в безпосередній близькості до ареалу діяльності. Крім того, розвиток малого підприємництва в країнах світу – це могутній

важіль для вирішення комплексу політичних, фінансових, економічних і соціальних проблем, пов'язаних з питаннями щодо: а) розширення податкової бази; б) зниження рівня безробіття та забезпечення занятості населення регіонів шляхом створення нових робочих місць; в) збільшення вартості валового внутрішнього продукту; г) зниження соціальної напруги у наслідок підвищення конкурентної середи; д) насищення ринку товарами та послугами тощо.

Світова практика довела, що державна підтримка малого бізнесу надає соціальний, економічний і бюджетний ефекти. В країнах Західної Європи, США, Японії ця сфера економічної діяльності забезпечує 2/3 приросту нових робочих місць. Не менш вражаючим є той факт, що частка малого та середнього бізнесу у Євросоюзі перевищує 67%.

В Україні мале підприємництво є одним із факторів формування стратегії і тактики соціально-економічного розвитку регіонів. Тому у програмних документах виділяється в самостійний напрямок регіональної економічної політики. Наведені аргументи доводять актуальність окресленої проблеми та дозволяють дійти висновку щодо її масштабності. Тому для імплементації інструментів методології СВА узята Національна програма сприяння розвитку малого підприємництва, яка реалізується в усіх регіонах України, починаючи з 2001 р. відповідно до Закону України від 21.12.2000 р. «Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні».Проблемні питання, які окреслені в названій програмі, знайшли своє відображення у відповідних регіональних цільових програмах. Реалізація останніх здійснюється поетапно за терміном виконання два роки [266], що відповідає висунутим припущенням.

Результативні показники, задекларовані у паспорті програми, визначені за єдиною методикою, а відтак додержується умова їх порівнянності.

Регіональна програма розвитку малого підприємництва не містить галузевих ризиків, оскільки цей вид діяльності практично охоплює усі види та галузі господарювання, незаборонені українським законодавством.

Соціальна направленість Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва відображається у змісті її мети й полягає в утворенні «належних умов для реалізації конституційного права на підприємницьку діяльність, а також підвищення добробуту громадян України шляхом залучення широких верств населення до такої діяльності» [266]. Виходячи із кінцевої мети програми, можна стверджувати, що соціальні вигоди від її реалізації програми (добробут громадян) піддаються монетизації.

Для оцінювання соціально-економічного ефекту, використовується корпоративний підхід до дисконтування, що заснований на приведенні вартості майбутніх вигід до їхньої теперішньої вартості. Цей підхід базується на концепції «Present value» (концепції поточної вартості) і виражається (4.12):

$$NB = \sum_{t=0}^{n} \frac{SB_t - C_t}{(1 + SDR)^t}, \qquad (4.12)$$

де NB – чистий соціально-економічний ефект від реалізації програми;
SB_t – соціально-економічний ефект програми в момент часу t;
C_t – видатки бюджету на реалізацію програми в момент часу t;
SDR – соціальна ставка дисконтування.

У ході аналізу паспортів регіональних цільових програм розвитку малого підприємництва увага приділялася їх змісту на предмет відповідності аналітичного матеріалу даним офіційної статистики; обґрунтуванню результативних показників; відображенню обсягів ресурсного забезпечення за роками реалізації програми. Інформаційною базою, крім паспортів регіональних програм, слугували офіційні статистичні джерела й інформація, яка була одержана від обласних адміністрацій за надісланими запитами [267-273].

При відборі регіонів для здійснення аналізу враховувалися їх географічне розташування та їх соціально-економічний потенціал. Східний регіон представлений Дніпропетровською та Донецькою областями, причому перша має найвищу ставку дисконтування за методом STPR, що також вплинуло на відбір.

Центральний регіон представлений Київською та Черкаською областями. Ці регіони не мають розвиненої виробничої інфраструктури, а відтак апріорно можна стверджувати, що мале підприємництво здійснює значний вплив на розвиток соціально-економічного потенціалу у цих областях.

Відбір областей у західному регіоні обмежувався рівнем доступності інформації, оскільки паспорти регіональних програм якщо й були оприлюднені, то не відповідали порядку оформлення очікуваних результатів. Західний регіон у дослідженні представлений Волинською областю.

У ході аналізу паспортів регіональних програм за Південним регіоном встановлено, що Регіональна програма розвитку малого підприємництва в Одеській області має довший термін виконання, ніж в інших регіонах України, а відтак й очікувані результати за цією програмою визначено з огляду цей термін (три роки). Причиною виключення Миколаївської області із вибірки стала відсутність планових обсягів ресурсного забезпечення названої програми, а відсутність цільових орієнтирів не дає можливість здійснювати аналіз ефективності її виконання. Для експертизи обрано паспорт Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012, що реалізується в Херсонській області. Необхідно також звернути увагу на те, для цього регіону оцінка соціальної ставки дисконтування є найнижчою в Україні – 2,7%.

У ході проведення експертизи регіональних цільових програм розвитку малого підприємництва за вищезазначеними регіонами встановлено, що окремі результативні показники у затверджених програмних документах не відповідають офіційній статистичній інформації. Таке положення, без виключення є типовим для усіх регіональних програм, які реалізуються у межах Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва. Крім того, показник якості, який визначений як «кількість створених нових робочих

місць» не підлягає спостереженню органами державної статистики, тобто не є звітним, про що було вказано у листах, отриманих за запитами, надісланими у регіональні Головні управління статистики.

Метою Національної програми розвитку малого підприємництва є підвищення добробуту населення, але в паспортах відповідних регіональних програм не передбачена оцінка соціально-економічного ефекту від реалізації цієї програми (варто зауважити, що цей показник відповідно до Порядку складання паспортів взагалі не передбачено). Постає закономірне питання щодо того, як обґрунтовувати доцільність програми/проекту в умовах обмеженості ресурсів відповідно до визначеної цілі.

Враховуючи зазначені вади, для розробки прогнозу при здійсненні попереднього аналізу ефективності програми використовувалися не значення результативних показників, а їх абсолютні прирости. В основу розробки покладено показники статистичних збірників «Діяльність малого підприємництва» та дані Державної служби статистики [274-276].

Необхідно звернути увагу на те, що у паспортах регіональних програм показники за 2010 рік в аналітичній частині відображені як очікувані, а відтак й базові результати визначено як планові. При цьому за усіма програмами прогнози розвитку малого підприємництва за 2010 рік виявилися занадто оптимістичними. В аналітичному розділі, де з'ясовується проблематика, яка, у свою чергу, є обґрунтуванням для державної підтримки малого підприємництва, повсюдно відображене зростання ділової активності малих підприємців. Аналіз даних офіційної статистики за 2010 рік дає підстави стверджувати про різке зниження в усіх регіонах України показників якості, які декларуються у Паспорті програми а саме: кількості зайнятих фізичних осіб підприємців та кількості найманих на малих підприємствах.

Аналіз соціально-економічної ефективності обраної Національної програми доцільно проводити за алгоритмом, що відображений на рис. 4.3.

При виборі критеріїв оцінювання соціально-економічного ефекту від реалізації програми логічно виходити з того, що до структури грошових доходів домогосподарств офіційною статистикою включаються доходи від підприємницької діяльності і самозайнятості та оплата праці. Тому монетизацію суспільних вигід доцільно здійснювати відповідно до зазначених показників. Статистична інформація щодо першого показника викладена у статистичних збірниках «Регіони України» [277-278].

Статистичні збірники «Діяльність суб'єктів малого підприємництва», де простежується динаміка фонду заробітної плати на малих підприємствах, використовувалися при монетизації суспільних вигід відносно другого показника [274-276].

Оцінювання проводилося за активними суб'єктами малого підприємництва (без банків) з урахуванням фермерських господарств та фізичних осіб зайнятих у сфері малого бізнесу на підставі даних Державної податкової служби України.

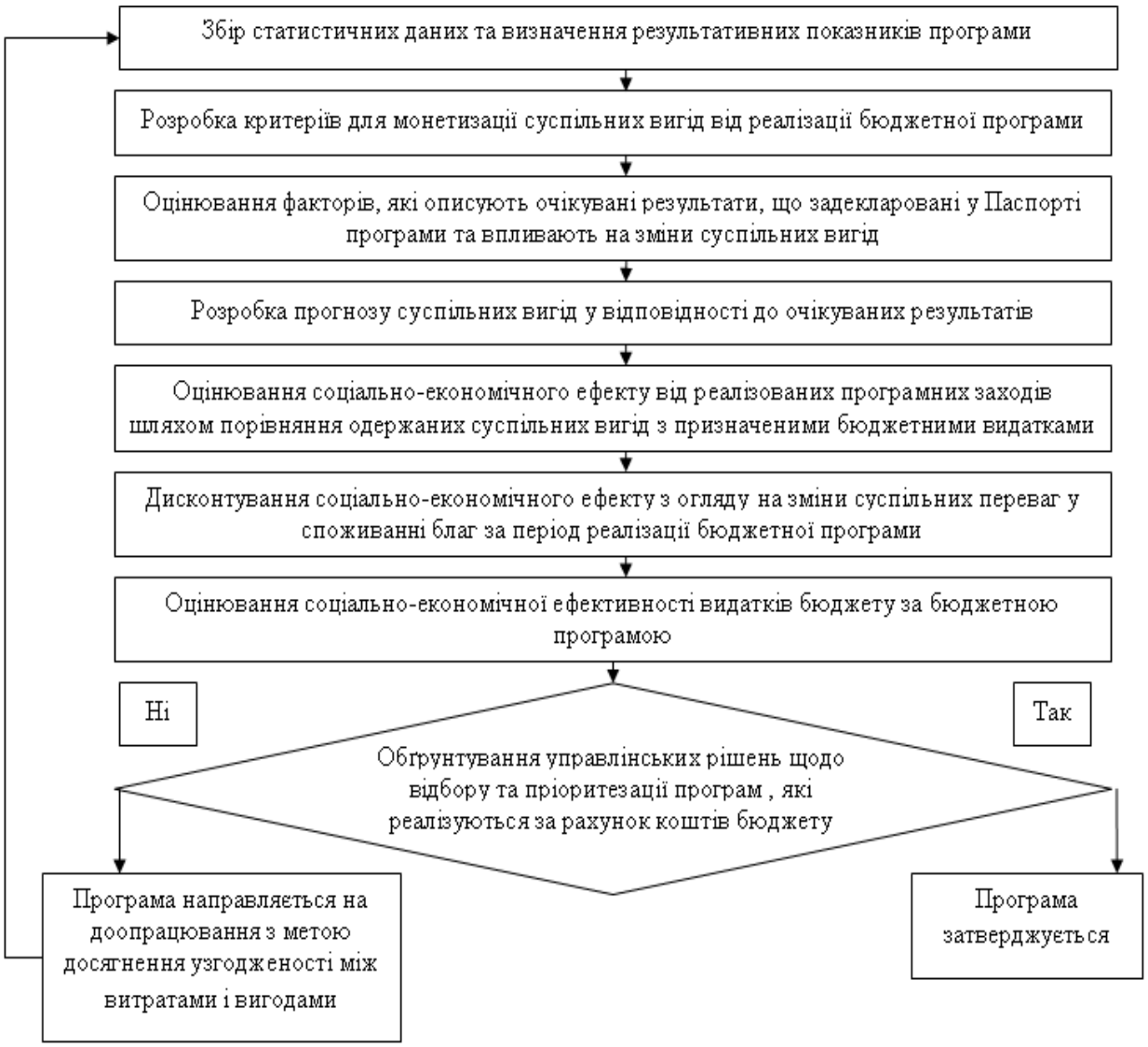

Рис. 4.3. Алгоритм оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмами, що реалізуються у середньостроковій перспективі

Примітка: розроблено автором.

Соціально-економічний ефект описується з використанням економіко-математичного моделювання. Факторні ознаки визначаються відповідно до задекларованих у паспортах очікуваних результатів, які описуються показниками – «приріст кількості найманих працівників на малих підприємствах» та «приріст кількості зайнятих та самозайнятих осіб у сфері малого бізнесу».

Регресійний аналіз здійснювався за допомогою вбудованої функції «Регресія», пакету «Аналіз даних» програмного продукту MS Excel.

Згідно змін у законодавчих актах з питань регулювання підприємницької діяльності Закону України від 18.09.2008 №523-VI. «Про внесення змін до

деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» Державною службою статистики внесено зміни за визначальними показниками по суб'єктах малого підприємництва з ціллю додержання коректності при їх порівнянні, починаючи з 2006 р. Це стало підставою для вибору часового ряду для оцінювання причинно-наслідкових зв'язків.

Монетизація очікуваних суспільних вигід за аналізованими регіонами України від реалізації програми проводилася з огляду на гіпотезу, що зміни у доходах домогосподарств спричиняються змінами у доходах зайнятих та самозайнятих осіб у сфері малого бізнесу, а також змінами обсягу фонду оплату праці на малих підприємствах.

За допомогою економіко-математичного моделювання досліджувався взаємозв'язок між зазначеними чинниками для кожного регіону та розроблялися прогнози соціальних вигід відповідно до очікуваних результатів.

Розроблена модель описується рівняннями регресії за регіонами, взятими для аналізу, де результативним чинником (Y) виступають річні грошові доходи домогосподарств, а впливові чинники (X_1; X_2) визначені показниками «фонд заробітної плати на малих підприємствах на одну найняту особу» та «грошові доходи домогосподарств від підприємницької діяльності та самозайнятості на одну фізичну особу, задіяну у сфері малого підприємництва» відповідно.

Регресійна залежність, що побудована за обраними змінними у Волинській області має вигляд (4.13):

$$y = 1{,}182456x_1 + 2{,}523342x_2 + 4461{,}922, \qquad (4.13)$$

де у –річні грошові доходи на одне домогосподарство у рік;
x_1 – фонд оплати праці на одного найнятого працівника на малих підприємствах у рік;
x_2 – річні доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості у сфері малого підприємництва на одного зайнятого.

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0{,}973779$ показує, що зміна величини (у) пояснюється змінами обраних чинників. З рівняння (4.13) видно, що найбільший вплив на зміни у доходах домогосподарств у Волинській області мають доходи від підприємницької діяльності та самозайнятості, оскільки зміни останніх на 1 грн. спричинять збільшення річного доходу домогосподарства на 2,523342 грн. При цьому річні доходи домогосподарства збільшаться на 1,18245 у наслідок збільшення фонду заробітної плати на одного найнятого на малому підприємстві.

За даними, що характеризують названі чинники у Дніпропетровській області розроблена математична модель, яка описується рівнянням (4.14):

$$y = 2{,}542481\ x_1 + 0{,}157078x_2 - 1407{,}24. \qquad (4.14)$$

Оскільки коефіцієнт детермінації $R^2 = 0,998824$, то модель описує 99,9 % наявних даних. Як видно з рівняння (4.14), найбільший вплив на грошові доходи домогосподарства здійснює оплата праці на малих підприємствах. Так, одна гривна приросту останньої спричиняє збільшення доходів у домогосподарстві на 2,542481 грн., в той час як збільшення доходів на одну гривну зайнятої фізичної особи у сфері малого підприємництва спричиняє зростання результативного чинника на 0,157078 грн.

Регресійний аналіз, проведений за визначеними чинниками у Донецькій області, описується рівнянням (4.15):

$$y = 2,073038x_1+0,718788x_2+319,8597. \quad (4.15)$$

Одержаний коефіцієнт детермінації ($R^2 = 0,993699$), тобто модель описує 99,4 % наявних даних. Найбільший вплив здійснює на результативний чинник фонд заробітної плати на малих підприємствах, оскільки приріст останнього на 1 гривну спричиняє зростання доходів домогосподарства на 2,073038 грн. У свою чергу, зростання доходів фізичної особи, одержаних від підприємницької діяльності та самозайнятості на 1 грн. спричиняє збільшення доходів домогосподарства на 0,718788 грн.

Побудована математична модель за названими чинниками в Київській області виражена рівнянням (4.16):

$$y= 2,168951\ x_1+0,64408x_2-2683,95. \quad (4.16)$$

Коефіцієнт детермінації $R^2=0,929169$ показує, що зміни впливових чинників обумовлюють зміни результативного фактору. При цьому найбільший вплив досягається чинником x_1, приріст якого на 1 грн. спричиняє збільшення доходів домогосподарства на 2,168951 грн. Чинник, що виражений через x_2, є менш впливовим та змінює результативний фактор при приростi на 1 грн. на 0,64408 грн.

В Черкаській області регресійна залежність між аналізованими чинниками описується рівнянням (4.17):

$$y= 2,238077\ x_1 + 0,333876x_2 – 840,874. \quad (4.18)$$

При коефіцієнті детермінації $R^2 = 0,995249$ можна стверджувати, що збільшення оплати праці на 1 гривну найнятого на малому підприємстві, доходи домогосподарства збільшаться на 2,238077 грн., а збільшення доходів від підприємницької діяльності та самозайнятості фізичної особи на 1 грн. спричиняє зростання грошових доходів домогосподарства на 0,333876 грн.

Регресійна залежність, що побудована за відповідними чинниками для Херсонської області, представлена рівнянням (4.19):

$$y = 2,144266x_1 + 0,098241x_2 + 5780, 54. \quad (4.19)$$

Коефіцієнт детермінації R^2 = 0,891938 вказує на те, що модель описує 89,1 % наявних даних. Як й за попередніми регіонами, найбільший вплив на результативний фактор здійснюють зміни в оплаті праці найманого працівника на малому підприємстві, які при збільшенні на 1 грн. спричиняють збільшення грошових доходів домогосподарства на 2,144266 грн. При підвищенні доходів фізичної особи, задіяної у сфері малого бізнесу на 1 грн., результативний фактор зростає на 0,0098241 грн. Слід зазначити, що коефіцієнт у рівнянні за перемінною x_2 є найнижчим у межах визначених регіонів, що вказує на низькій вплив відповідного фактора на зміни у грошових доходах на одне домогосподарство.

Підводячи підсумок по результатах регресійного аналізу за регіонами, які досліджуються, можна дійти висновку, що найвищі суспільні вигоди для домогосподарства від реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва будуть одержані від збільшення кількості нанятих на малих підприємствах. Виключенням є Волинська область, де найвищі вигоди будуть досягнуті від здійснення підприємницької діяльності та самзайнятості фізичних осіб.

Відповідно до рівнянь регресійної залежності розроблено прогноз суспільних вигід від реалізації Регіональної програми. За основу при визначенні прогнозних величин приймаються значення очікуваних результатів, що задекларовані у паспорті програми, а саме: кількість найнятих на малих підприємствах та кількість фізичних осіб зайнятих у сфері малого підприємництва. При розробці прогнозних показників сукупних суспільних вигід також використовувалися програми економічного, соціального і культурного розвитку регіонів на 2011 та 2012 рр.

Прогноз за кількістю домогосподарств розроблявся за допомогою вбудованої функції «Предсказание» програмного продукту MS Excel.

З огляду на прийняті припущення розроблені прогнози представляють собою суспільні вигоди, які мають отримати домогосподарства в наслідок реалізації програмних заходів у 2011-2012 рр. Термін реалізації програми передбачає визначення не тільки кінцевих, але й проміжних соціальних вигід, що виходить з умови дисконтування.

Як наслідок існування проблеми щодо невизначеності у бюджетному законодавстві понять «кінцеві» і «безпосередні» результати, у ході виконання програми моніторинг якісних показників, які впливають на соціальні вигоди не проводиться. Не дивлячись на те, що методичними рекомендаціями щодо формування та реалізації регіональних програм розвитку малого підприємництва не передбачається відображення проміжних очікуваних результатів, у деяких паспортах вони знайшли своє віддзеркалення [279]. Це надало можливість визначати проміжні суспільні вигоди. При цьому, кінцеві очікувані результати розглядалися як сукупність проміжних результатів, розподілених у рівних частинах за терміном реалізації програми.

При оцінюванні соціально-економічної ефективності видатків бюджету за паспортами Регіональних програмам [280-286] необхідно враховувати той факт,

що ресурсне забезпечення програмних заходів здійснюється не тільки за рахунок бюджетних коштів. Отже, пов'язуючи ресурси з результатами, як того вимагає програмно-цільовий метод, цей аспект має бути врахованим.

Суспільні вигоди, що повинні бути одержані за рахунок бюджетних коштів описано, відповідно до задекларованих результатів за Регіональними програмами розвитку малого підприємництва в регіонах, узятих для дослідження, відображені на рис. 4.3.

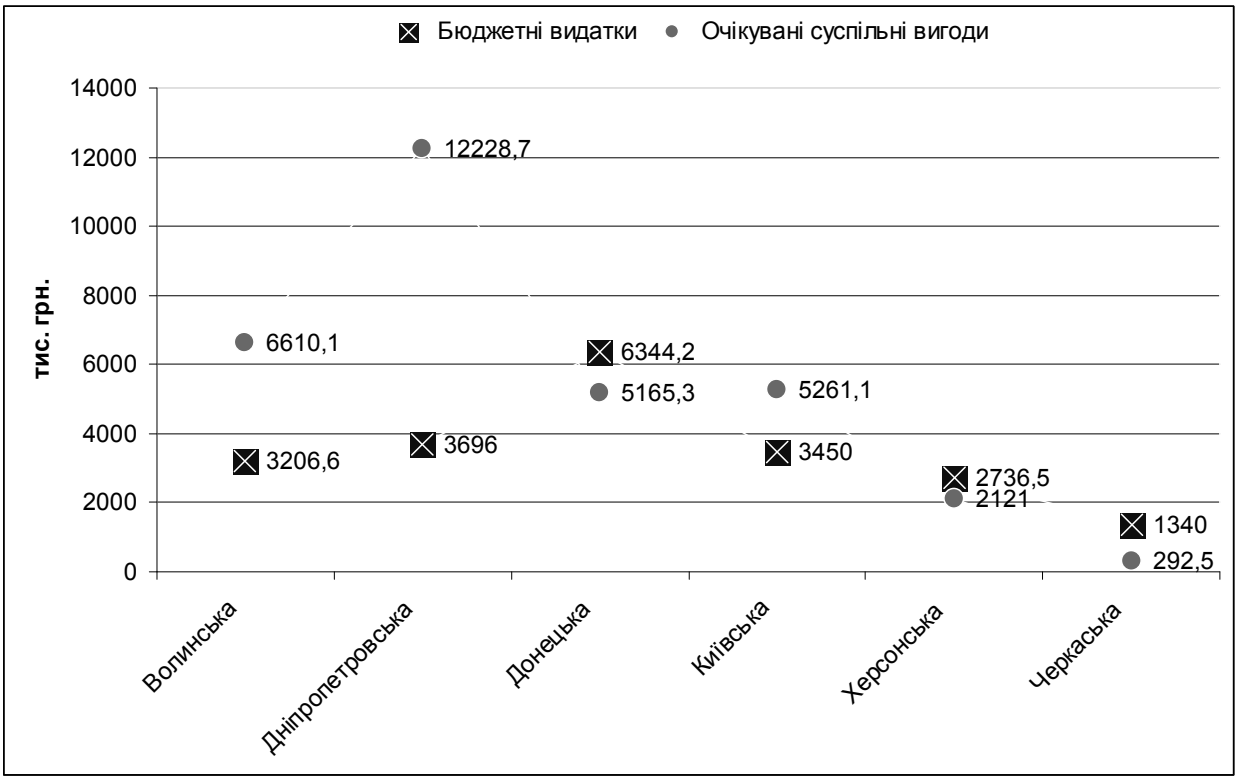

Рис. 4.3 Очікувані суспільні вигоди від виконання Регіональної програми розвитку малого підприємництва, що мають бути одержані від використання коштів бюджетів за обраними регіонами

Примітка: за розрахунками автора.

Як видно з рис. 4.3 найбільші очікувані суспільні вигоди від реалізації аналізованих Регіональних програм мають бути одержані у Дніпропетровській області, найнижчі – у Черкаській. Майже на одному рівні знаходяться очікувані вигоди у Волинській, Донецькій й Київській областях. Однак, слід зауважити, що структура фінансування програми за регіонами є різною. Так, у Донецькій і Херсонській областях програми фінансуються за рахунок різних джерел, у Київській й Херсонській областях відповідно до паспорту здійснюється тільки бюджетне фінансування місцевого рівня. Однак при деталізації програмних заходів за зазначеними областями у паспортах вказується на існування інших

джерел фінансування, серед яких, наприклад, є фонди підтримки підприємництва, фонди обласних центрів зайнятості, фонди бізнес структур тощо.

Аналіз виконання Регіональної програми розвитку малого підприємництва, що реалізовувалася у Київській області у 2009-2010 рр. показав, що остання за фактом взагалі не фінансувалися за рахунок бюджету. Так, надання дотацій роботодавцям здійснювалося обласним центром занятості. Будь-яка інша фінансова підтримка суб'єктів малого підприємництва відбувалася у межах банківського мікрокредитування та фондів підтримки підприємництва [283].

У свою чергу, у паспорті Регіональної програми Волинської області зазначається, що фінансова допомога суб'єктам малого підприємництва за регіональною програмою, яка виконувалася у 2009-2010 рр., надавалася Регіональним фондом підтримки малого підприємництва й склала за фактом 1500 грн. Крім того, здійснювалися виплати через обласний центр занятості для започаткування власної справи (на суму 2,2 млн. грн.) [282].

У Паспорті Регіональної програми підтримки малого підприємництва за 2011-2012 р. в Херсонській області вказується, що, окрім бюджетних коштів, до фінансування залучаються власні кошти виконавців, серед яких Регіональний і міський фонд підтримки підприємництва по Херсонській області, ПП «Гарант ІСО», кредитна спілка «Громада», ХМГО «Розвиток» [272].

Рішення щодо обсягів фінансування за виконавцями регіональної програми безпосередньо приймається на місцях, але, оцінювання досяжності результатів відповідно до ресурсного забезпечення програми, якщо це не стосується державних позабюджетних установ або фондів, не здійснюється, а відтак аналіз причин недофінансування за такими учасниками не проводиться.

З огляду на рис. 4.3 можна стверджувати, що не існує прямого взаємозв'язку між ресурсним забезпеченням програми й суспільними вигодами, які мають бути одержані від її виконання, тобто найвищі витрати не передбачають одержання найвищих вигід.

Зважаючи на те, що здійснюється попередній аналіз ефективності видатків бюджету за аналізованими регіональної програмами, то за основу при розрахунках беруться очікувані результати, які розробляються виконавцями, виходячи з різних фінансових можливостей останніх, чим й пояснюються варіювання ресурсного забезпечення за регіонами.

Наступним кроком згідно, зазначеного вище алгоритму, є визначення соціально-економічного ефекту від реалізації програми. Виходячи з того, що Регіональна програма виконується впродовж двох років, то кінцевий соціально-економічний ефект можна представити як суму відповідних проміжних ефектів, що виражається формулою (4.20):

$$E_S = \sum_t^n SB_t - C_t, \tag{4.20}$$

де E_S – кінцевий соціально-економічний ефект від реалізації програми;
$SB_t - C_t$ - проміжний соціально-економічний ефект в момент часу t.

Відповідно соціально-економічний ефект від реалізації програми визначається (4.21):

$$E_{SG} = \sum_{t}^{n} SGB_t - C_t , \qquad (4.21)$$

де SGB_t – соціальні вигоди, що отримані за рахунок коштів бюджету, в момент часу t;
$SGB_t - C_t$ - проміжний соціально-економічний ефект в момент часу t від реалізації програми.

Результати розрахунків наведені у таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Очікуваний соціально-економічний ефект від реалізації програми розвитку малого підприємництва за регіонами, взятими для дослідження

тис. грн.

Регіони	2011 рік			2012 рік			Кінцевий соціально-економічний ефект від реалізації програми
	Видатки бюджету	Проміжні суспільні вигоди	Соціально-економічний ефект	Видатки бюджету	Поміжні суспільні вигоди	Соціально-економічний ефект	
Волинська область	1523,6	5092,8	3569,2	1683	1517,3	-165,7	3403,5
Дніпропетровська область	1914	6313,2	4399,2	1782	5915,5	4133,5	8532,7
Донецька область	2772,4	3054,8	282,4	3571,8	2110,5	-1461,3	-1178,9
Київська область	1650,0	3049,2	1399,2	1800,0	2211,9	411,9	1811,1
Херсонська область	1277,5	1265,6	-11,9	1459,0	855,4	-603,6	-615,5
Черкаська область	560,0	107,0	-453,0	780,0	185,5	-594,5	-1047,5

Примітка: розраховано автором.

Аналізуючи таблицю 4.4, можна дійти висновку, що соціально-економічний ефект від реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 рр. відповідно до задекларованих очікуваних результатів буде одержаний у Дніпропетровській, Волинській та Київській областях. Розроблені програми за Донецькою, Херсонською та Черкаською областями не мають позитивних оцінок соціально-економічного ефекту.

За рейтингом аналізованих областей найвищий соціально-економічний ефект від реалізації програми спостерігається у Дніпропетровській, а найнижчій – у Донецькій областях.

Порівнюючи результати одержаних розрахунків, слід відмітити, що у ході виконання програмних заходів за роками соціально-економічний ефект може варіювати від позитивних до від'ємних значень, як наприклад, у Волинській області, де акумулятивний ефект нівелюється негативним проміжним. Таке положення доводить раніше згадувану тезу про необхідність проведення моніторингу виконання програми за проміжними результатами. Неузгодженість між витратами та результатами за паспортом Регіональної програмі розвитку малого підприємництва в Херсонській області за роками виконання також пояснюється відсутністю прогнозів по проміжних результатах, що й спричинило одержання негативного соціального ефекту у 2012 р.

Аналіз соціально-економічного ефекту від реалізації регіональної програми в Донецькій області показав, що від'ємний соціально-економічний ефект був спричинений невідповідністю між запланованими обсягами фінансування та очікуваними результатами у 2012 р. Якщо припустити, що тенденція узгодженості збережеться на рівні попереднього періоду, то очікувані вигоди мали скласти у 2012 р. – 3883,4 тис. грн., а соціально-економічний ефект оцінюватиметься у 311,6 тис. грн., при цьому акумулятивний ефект буде отриманий у сумі 594,0 тис. грн. Таким чином, при проведенні експертизи паспорту програми мали бути скореговані очікувані результати, що визначалися на 2012 р.

Аналізуючи показники соціально-економічного ефекту за Регіональною програмою розвитку малого підприємництва в Черкаській області, можна дійти висновку, що неузгодженість між очікуваними результатами і витратами викликана недостатніми обсягами фінансування, оскільки очікувані результати, які задекларовані у програмі є досить помірними для області, в якій малий бізнес займає лідируючи позиції в Україні.

Проведене оцінювання дозволило виявити, що на етапі складання паспорту регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки очікувані результати за показниками якості не були узгоджені з ресурсним забезпеченням у Донецькій, Черкаській та Херсонській областях, а відтак є сенс стверджувати про недосконаліть проведеної експертизи за визначеними регіонами.

Виходячи з наведеного вище алгоритму, наступним кроком є оцінювання приведених витрат. Отже, очікуваний соціально-економічний ефект дисконтується. Для цього обчислюється коефіцієнт дисконтування, який виводиться із формули (4.12) та математично виражається формулою (4.22):

$$k_d = \frac{1}{(1+SDR)^t}, \qquad (4.22)$$

де k_d – коефіцієнт дисконтування проекту/програми.

Таким чином, очікуваний чистий соціально-економічний ефект зважений на коефіцієнт дисконтування (K_d) дає можливість оцінити чистий соціально-економічний ефект від реалізації аналізованих програм, таблиця 4.5.

Таблиця 4.5

Очікуваний соціально-економічний ефект від реалізації бюджетних програм розвитку малого підприємництва за регіонами, узятими для дослідження

Регіони	2011 рік		2012 рік		Акумулятивний соціальний ефект	
	K_d	*NB*	K_d	*NB*	До дисконтування	Після дисконтування
1	2	3	4	5	6	7
Волинська область	0,964	3440,7	0,930	-154,1	3403,5	3286,6
Дніпропетровська область	0,935	4113,3	0,873	3608,5	8532,7	7721,8
Київська область	0,966	1351,6	0,934	384,7	1811,1	1736,3

Примітка: розраховано автором

Визначення очікуваного чистого соціально-економічного ефекту від реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва за аналізованими регіонами (таблиця 4.5), здійснювалося відповідно до ставок дисконтування, наведених у таблиці 4.3.

Слід зазначити, що у дослідженні правильність прогнозів очікуваних результатів, затрат на реалізацію програми, а також зовнішніх ефектів, які виникають в результаті її виконання не перевірялося, оскільки визначені у паспорті прогнозні результативні показники затверджуються й слугують підставою для здійснення ресурсного забезпечення програмних заходів. Зовнішні ефекти від реалізації програми представляються як комерційні й виражаються відповідними економічними показниками: рентабельність виробництва, прибуток, фондовіддача тощо, що не входить в область дослідження й не відповідає його цілям.

Порівнюючи очікуваний соціально-економічний ефект після дисконтування та очікуваний соціально-економічний ефект до дисконтування, можна дійти висновку, що перший виражений у менших величинах, ніж другий, що дозволяє стверджувати про більш коректний підхід при здійсненні оцінювання регіональних програм, взятих для аналізу.

Таким чином, застосовуючи інструменти методу дисконтування SRTP при оцінюванні середньострокових бюджетних програм, з'являється можливість оцінити реальну вартість програми з огляду на зміни вартості грошей та ризики, які виникають у ході її реалізації. Якщо чистий соціально-економічний ефект має позитивне значення, то програма вважається ефективною.

Як того вимагають керівні принципи державного контролю, які занотовані у Лімській декларації (див підрозділ 3.1), ефективність та результативність програм, що реалізуються у бюджетній сфері, мають виражатися кількісно, щоб з'ясувати, наскільки ефективно використовуються державні кошти. Тому для того, щоб оцінити рівень ефективності аналізованої програми слід виходити із постулатів економічної теорії.

Ефективність як оціночна категорія – це відношення результату (ефекту) до здійснених витрат. Конкретизуючи поняття «ефективність» з точки зору її соціально-економічної змістовності, проф. Л. І. Абалкін зазначає, що ефективність економічна і соціальна виражається через відношення корисного результату (ефекту) до витрат, що відображає взаємообумовленість витрат суспільної праці й одержаного суспільством корисного результату у вигляді матеріальних благ та послуг й представляє собою підсумковий показник розвитку і функціонування економіки [287, с. 1010].

Таким чином, соціальна і економічна ефективність за своєю суттю відображають соціальні та економічні наслідки від реалізації бюджетної програми, які відбиваються на змінах у добробуті населення. Отже, співвідносячи чистий соціально-економічний ефект як корисний результат до витрат, які виражаються обсягом бюджетних видатків, можна визначити соціально-економічну ефективність програми (4.23):

$$SE_{Пр.} = \frac{NB}{C}, \qquad (4.23)$$

де $SE_{Пр.}$ – соціально-економічна ефективність програми, що фінансується за кошти бюджету;
NB – чистий соціально-економічний ефект від реалізації програми, що фінансується за кошти бюджету;
C – видатки бюджету, які направляються на виконання програми.

Виходячи із виразу 4.22, оцінки соціально-економічної ефективності від виконання Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 рр. за регіонами, представлені на рис. 4.4.

Аналізуючи рис. 4.4., можна дійти висновку, що регіональна програма розвитку малого підприємництва на 2011-2012 рр., що фінансується за кошти бюджету, у Волинській, Дніпропетровській та Київській областях при досягненні задекларованих результатів та виконанні плану за обсягами фінансування є загалом ефективною. Соціальна-економічна ефективність видатків бюджету за програмами, що реалізуються у Волинській області складає – 102 %; у Дніпропетровській області – 209 %; у Київській – 50 %.

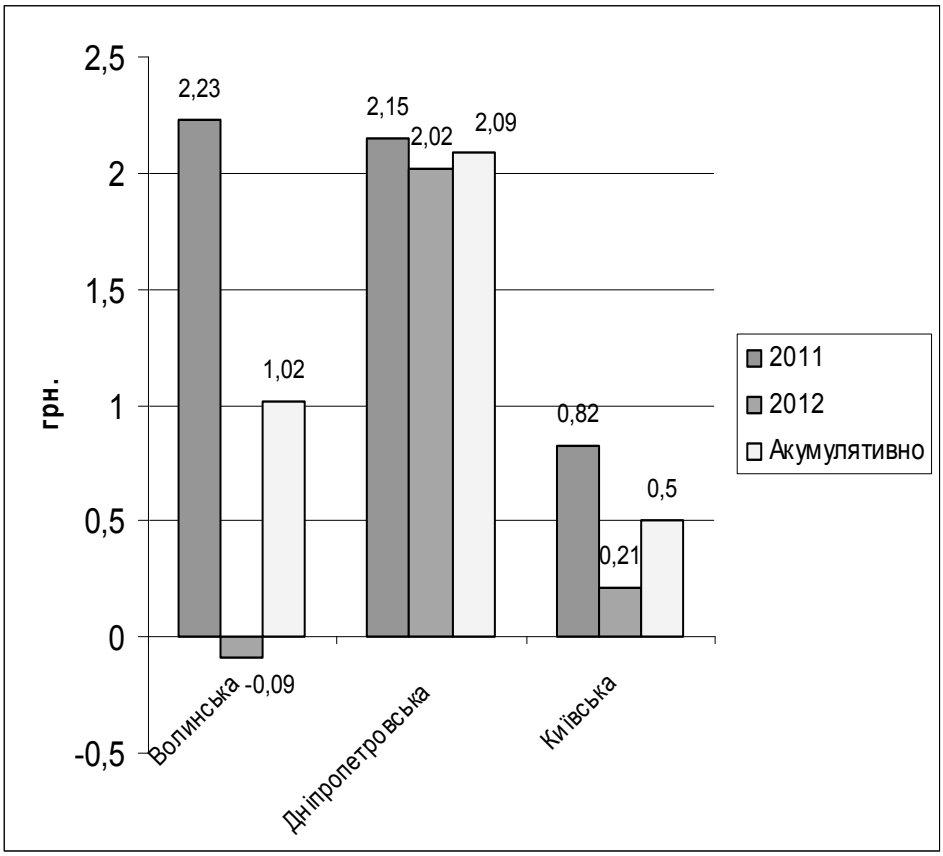

Рис.4.4. Оцінка соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмою розвитку малого підприємництва

Примітка: розроблено автором

Загальні положення до складання паспортів відповідних програм не передбачають оцінки соціально-економічного ефекту від реалізації останніх. Це не дає можливість також оцінювати соціально-економічну результативність програми, яка маж відображати ступень досягнення запланованого соціально-економічного ефекту. Математично цей показник виражається через (4.24):

$$SR_{Пр.} = \frac{NB_{план}}{NB_{факт}} \ , \qquad (4.24)$$

де $SR_{Пр.}$ – соціально-економічна результативність програми, що реалізуються за кошти бюджету;
$NB_{план.}$ – чистий соціально-економічний ефект, котрий планується на підставі очікуваних результатів;
$NB_{факт}$ – чистий соціально-економічний ефект за фактом виконання програми.

Як видно з 4.24, соціально-економічна результативність досягається, якщо $P_{Пр.} = 1$.

Для пов'язування ресурсного забезпечення бюджетної програми, що реалізується у середньостроковій перспективі з реальними можливостями бюджету при складанні її паспорту вважається за доцільне:

- в якості інформаційного забезпечення у ході реалізації програми використовувати єдині підходи до збору статистичної інформації;
- ввести єдині критерії та індикатори оцінювання очікуваних результатів, що надасть можливість уніфікувати процес контролю за досягненням задекларованих цілей не тільки за мережею головного розпорядника бюджетних коштів, але й за регіонами у межах виконання однакових за цілями програм (національних, державних, регіональних);
- затвердити у паспортах бюджетних програм показники соціально-економічної ефективності і результативності, які мають стати обґрунтуванням для визначення вартості програми та дозволять оцінювати соціально-економічну результативність останньої;
- запровадити процедуру незалежної експертизи паспорту програми, яка має здійснюватися експертами на протязі усього терміну реалізації програми;
- пов'язати усі джерела фінансування з очікуваними результатами, визначаючи взаємозв'язок між ресурсами і результатами за кожним учасником;
- ввести показники проміжних результатів, щоб відслідковувати використання коштів за джерелами фінансування та оперативно впливати на хід реалізації програми;
- розробити механізм корегування показників обсягів ресурсного забезпечення програми у взаємозв'язку з очікуваними результатами.

4.3. Методичні підходи до оцінювання сукупного соціально-економічного ефекту від реалізації програмних заходів

Реалізація програм, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів, перш за все, передбачає вирішення широкого спектра завдань, що відображаються у системі заходів конкретної програми. Проте, будь в якому разі, виконання програм передбачає не тільки отримання суспільних вигід від використання бюджетних коштів, але й віддачу від проведених заходів, яку можна одержати як кошти, що надходять до бюджету (наприклад, податкові надходження), так у вигляді економії, яка виявляється у наслідок підвищення ефективності видатків бюджету. Іншими словами, одержаний соціально-економічний ефект від реалізації програм, які набувають державної (регіональної) підтримки, впливаючи на підвищення ділової активності суб'єктів господарювання у зоні дії програмного заходу, спричиняє і підвищення комерційного ефекту. Це позитивно відбивається на формуванні доходів бюджету, з однієї сторони, а з іншої – сприяє підвищенню ефективності

розподілу видатків за напрямками фінансування, переводячи вектор з соціальних виплат на виконання інвестиційних програм (див. підрозділ 3.2). Отже, оцінюючи соціально-економічний ефект від використання коштів бюджету, необхідно враховувати не тільки прямі соціально-економічні наслідки, які пов'язані з виконанням програмних заходів, але й непрямі, які відображають формують бюджетний ефект.

До останніх – фінансові, тобто бюджетний ефект.

Зрозуміло, що на практиці бюджетний ефект та бюджетна ефективність за програмами, спрямованими на зміни параметрів у наданні бюджетної послуги, не розраховується. Названі програми мають за ціль підвищити рівень забезпеченості гарантованими державою благами й не містять комерційних ефектів. Тому за результатами виконання вони не утворюють оберненого зв'язку, спрямованого на формування доходів бюджету або пов'язаного з економією бюджетних видатків. Оцінювання ефективності програм такого роду здійснюється за допомогою експертних оцінок за визначеними критеріями (див. підрозділ 3.3).

За програмами, які передбачають комерційний ефект, для обґрунтування управлінських рішень з метою надання державної підтримки до механізму оцінювання має входити показник, який характеризує бюджетну ефективність. Бюджетна ефективність – показник, що відображає фінансові наслідки від використання бюджетних коштів.

В якості основного показника бюджетної ефективності приймається відношення бюджетного ефекту за визначений період часу до обсягу бюджетних видатків, які направляються на виконання програми. Оцінка бюджетної ефективності виражається через (4.25):

$$GR = \frac{GE}{C_{Пр.}}, \tag{4.25}$$

де GR – бюджетна ефективність програми;
GE – бюджетний ефект;
$C_{пр}$ – видатки бюджету на реалізацію програми.

Аналіз перемінних у формулі (4.25) дозволяє дійти висновку, що бюджетна ефективність відображає безпосередню вигоду або збиток від управління видатками бюджету. Вона нараховується накопичувальним підсумком за весь період реалізації програми. Проте слід звернути увагу на те, що бюджетна ефективність, на відміну від соціально-економічної, обчислюється не за кожною програмою, яка виконується відповідно до положень концепції програмно-цільового методу бюджетування, а тільки за такими, що приносять економічну вигоду або мають безпосередній економічний ефект. Крім цього, при оцінюванні бюджетної ефективності слід

виходити з передумови, що остання не визначається для програм, соціальний ефект яких менше або дорівнює нулю.

Бюджетний ефект (*GE*) – показник, який відображає надходження до бюджету певного рівня в результаті реалізації програми, а також економію коштів бюджету, пов'язану з більш ефективним використанням останніх. Розрахунок бюджетного ефекту здійснюється шляхом підсумку приростів бюджетних надходжень та економії видатків спричинених реалізацію програми. Математично, зазначене вище, виражається через (4.26):

$$GE_{Пр.} = \Delta DG + \Delta CG - CG \times k_d \,, \qquad (4.26)$$

де $GE_{Пр.}$ – бюджетний ефект програми;
ΔDG – приріст податкових або інших надходжень до бюджету у зв'язку з реалізацією програми;
ΔCG – обсяг економії бюджетних видатків, спричинених реалізацією програмних заходів;
k_d – коефіцієнт дисконтування проекту, що реалізується у системі публічних фінансів.

При оцінюванні бюджетного ефекту необхідно враховувати форми участі бюджетних коштів у фінансуванні програми, у тому числі:

1) Надання коштів бюджету, на умовах закріплення у власності відповідного органу управління (наприклад, власності органу місцевого самоврядування) частини акцій, якщо для реалізації інвестиційної програми утворюється акціонерне товариство. У цьому випадку відтоку бюджетних коштів протистоїть приток дивідендів за акціями.

2) Надання бюджетних ресурсів як інвестиційного кредиту. Наприклад, відповідно до заходів Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва суб'єктам виділяються кредити на створення додаткових робочих місць, які частково компенсуються з місцевих бюджетів. У таких випадках відтоку бюджетних коштів протистоїть приток податкових надходжень, що спричинений такою фінансовою підтримкою.

3) Надання податкових пільг, які передбачають відшкодування. У разі, коли податкові пільги мають кредитну природу, а їх надання здійснюється впродовж певного періоду життєдіяльності програми (наприклад, податкові канікули) з наступним відшкодуванням відсотків, то додаткових відтоків коштів не виникає. При цьому притік у період податкових канікул зменшується на суму невиплачених податків, а після закінчення пільгового періоду збільшується відповідно й за податками, й за відсотками за кредит.

4) Податкові пільги, що не передбачають відшкодування. У цьому випадку відтік бюджетних коштів не забезпечує прямого збільшення притоку, але якщо пільгове оподаткування призване прискорити одержання соціально-економічного ефекту у період реалізації програми, то притік грошових коштів

буде виражатися через збільшення податкових надходжень у наслідок пільгового оподаткування.

Таким чином, притоками грошових коштів при оцінюванні бюджетної ефективності є: податкові надходження; частка акціонерного доходу, яка відповідає обсягу бюджетних коштів; погашення бюджетних кредитів; інші виплати до бюджету від реалізації програми, спричинені втручанням держави.

Економія бюджетних видатків ще один параметр, який приймається до уваги у ході оцінюванні бюджетної ефективності. При визначенні цього параметру необхідно виходити з того, що така економія може здійснюватися від розміщення заказів шляхом проведення конкурсів, аукціонів на будівництво, проектування на поставку продукції для надання обсягу послуг для виконання програмних заходів або здійснюється безпосередня економія бюджетних видатків у ході державних закупівель, якщо обирається для закупівлі варіант, який вважається оптимальним з огляду на ціну і якість. Відповідно економія буде складати як відхилення від середньої ринкової ціни. Показник економії у зазначеному вище сенсі може застосовуватися при оцінюванні бюджетної ефективності за соціальними програмами, які не передбачають прямого зв'язку з доходами бюджету.

Наступним показником, який застосовується при оцінюванні бюджетної ефективності є ставка дисконту, яка відображає альтернативну вартість бюджетних коштів за період життєдіяльності бюджетної програми. Про необхідність запровадження цього показника при оцінюванні цільових програм на регіональному рівні вказувалося вище. Виходячи з того, що ризики недоотримання суспільством обсягу послуг, які надаються у рамках виконання програмних заходів, є аналогічними й при оцінюванні бюджетної ефективності. Наприклад, недоотримання надходжень до бюджету може спричинятися недожиттям споживачів державних (муніципальних) благ, які надаються у межах відповідної програми, до кінця її життєдіяльності або у зв'язку зі зміною параметрів еластичності граничної корисності. Той факт, що коефіцієнт дисконтування за методом STPR розраховується з урахуванням впливу інфляції, демографічних, соціальних і економічних чинників, говорить про коректність його застосування. Тому при розрахунках (k_d) використовується вираз 4.22.

У контексті зазначеного, слід нагадати, що ставка дисконту програм, які реалізуються у середньостроковій перспективі, для тих учасників, метою діяльності котрих є отримання комерційного ефекту, визначається за загальноприйнятими методиками, що використовуються для оцінювання інвестиційних проектів у реальному секторі економіки. Механізм оцінювання у цьому випадку базується на методах аналізу впливу інфляції та методах обліку факторів ризику і невизначеності при формуванні інвестиційного проекту.

Для апробації методичних рекомендацій щодо оцінювання бюджетної ефективності за програмами, яким надається фінансова підтримка з бюджету доцільно звернутися до прийнятої вище емпіричної бази.

При оцінюванні соціально-економічного ефекту за паспортом Регіональної програми розвитку малого підприємництва було встановлено, що

позитивне значення названого показника мають програми, що виконуються у Волинській, Дніпропетровській та Київській областях. Отже, бюджетний ефект оцінюється відповідно до очікуваних результатів, визначених у паспортах відповідних регіональних програм. Обсяги очікуваних податкових надходжень згідно Порядку складання паспортів за названою програмою визначаються як очікувані результати.

Для порівнянності параметрів, вважається за доцільне при розробці прогнозу податкових надходжень, які мають надійти до бюджету у наслідок реалізації програми, використати метод регресійного аналізу. При цьому приймається гіпотеза, що зміни фонду заробітної плати на малому підприємстві та зміни доходів від підприємницької діяльності та самозайнятості спричинять зміни податкових надходжень. Згідно висунутої гіпотези розробляється прогноз податкових надходжень за бюджетними програмами, що реалізуються у межах Регіональної програми розвитку малого підприємництва у 2011-2012 роки у Волинській, Дніпропетровській та Київській областях.

За допомогою економіко-математичного модулювання досліджується взаємозв'язок між зазначеним вище чинниками. Розроблена модель описується рівняннями регресії, де результативним чинником (Y) є податкові надходження, які формують бюджет регіону, а за факторні ознаки (X_1; X_2) приймається фонд заробітної плати на малих підприємствах та доходи домогосподарств від підприємницької діяльності та самозайнятості. Регресійний аналіз здійснювався за допомогою вбудованої функції «Регресія», пакету «Аналіз даних» програмного продукту MS Excel. Інформаційною базою для розрахунків слугували дані, одержані за запитами до фінансових управлінь аналізованих регіонів.

Регресійна залежність за названими чинниками згідно результатів відображених у регіональній програмі розвитку малого підприємництва та Волинської області даними офіційної статистики описується рівнянням (4.27):

$$y = 2{,}044616\, x_1 + 0{,}282958 x_2 - 84{,}337, \qquad (4.27)$$

де y – податкові надходження;
x_1 – фонд оплати праці на малих підприємствах у рік;
x_2 – річні доходи домогосподарств від підприємницької діяльності та самозайнятості.

Коефіцієнт детермінації $R^2 = 0{,}945388$ показує, що зміна величини (y) пояснюється змінами обраних чинників. Аналізуючи рівняння (4.27), можна дійти висновку, що найбільший вплив на зміни в обсязі податкових надходжень спричиняє фонд заробітної плати на малих підприємствах, оскільки на 1 грн. приросту фонду заробітної плати приходиться 2,044 грн. приросту податкових надходжень. Приріст доходів домогосподарств від підприємницької діяльності та самозайнятості на 1 грн. спричиняє зростання податкових надходжень на 0,283 грн.

Для розробки прогнозу податкових надходжень, які мають надійти до бюджету Волинської області у наслідок досягнення очікуваних результатів, що задекларовані у паспорті Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки., а саме: приросту найнятих працівників на малих підприємствах у кількості 93 осіб (у 2011 р. – 46 осіб; у 2012 – 47 осіб) та збільшення фізичних осіб у 2011 р. на 1954 особи й 2012 р. – на 1955 осіб. Користуючись прогнозними показниками на 2011-2012 роки за річними доходами домогосподарств від підприємницької діяльності та самозайнятості, а також плановими показниками за фондом заробітної плати на малих підприємствах згідно очікуваних приростів за кількістю найнятих на малих підприємствах та кількістю фізичних осіб розраховується прогноз податкових надходжень.

Регресійний аналіз за обраними чинниками згідно з очікуваними результатами регіональної програми, що реалізується у Дніпропетровської області, описується рівнянням за аналогічними чинниками (4.28):

$$y= 3{,}619932x_1 + 0{,}134504\ x_2 -1335{,}48. \qquad (4.28)$$

Коефіцієнт регресії (R^2 = 0,965305). З рівняння (4.28) видно, що найбільший вплив на зміни у обсягах податкових надходжень здійснює фонд заробітної плати на малих підприємствах. Так, гривня приросту останнього спричиняє збільшення податкових надходжень на 3,62 грн., в той час як приріст на одну гривню доходів від підприємницької діяльності та самозайнятості спричиняє зростання податкових надходжень на 0,135 грн.

Розробка прогнозу податкових надходжень здійснюється шляхом застосування вищеописаних методів.

За даними, які характеризують визначені чинники в межах Регіональної програми розвитку малого підприємництва, яка реалізується в Київській області розроблено математичну модель, що описується рівнянням регресії (4.29):

$$y = 2{,}079867x_1 + 0{,}266212x_2 – 361{,}938. \qquad (4.29)$$

З огляду на те, що R^2 = 0,980861 можна дійти висновку, що рівняння демонструє більшу впливовість чинника, який відображає обсяг фонду заробітної плати на малих підприємствах, оскільки приріст останнього на одну гривну спричиняє приріст податкових надходжень на 2,08 грн. Зміни доходів домогосподарств від підприємницької діяльності й самозайнятості є менш впливовими. Так, на 1 гривну приросту останніх податкові надходження збільшуються на 0,266 грн.

Результати прогнозу податкових надходжень у наслідок реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва відповідно до визначених очікуваних результатів у Волинській, Дніпропетровській та Київській областями представлені у таблиці 4.6

Таблиця 4.6

Приріст податкових надходжень від реалізації регіональної програми розвитку малого підприємництва

Регіони	2011 р. (ΔDG_{2011}) тис. грн.	2012 р. (ΔDG_{2012}) тис. грн.	Усього приріст податкових надходжень тис. грн.	
			Розроблений прогноз	за паспортом
Волинська область	562,6	2304,3	2866,9	220,0
Дніпропетровська область	15113,2	9508,1	24621,3	невизначений
Київська область	11921,2	7284,3	19205,5	3059,8

Примітка: розраховано автором.

Як видно з таблиці 4.6, приріст податкових надходжень від реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки за очікуваними результатами в Дніпропетровській і Київській областях є досить значний. Так, у Волинській області цей приріст майже на порядок нижчий, ніж в інших регіонах, що досліджуються. Така невідповідність викликана, перш за все, розбіжністю в очікуваних результатах за кількістю нанятих на малих підприємствах. За паспортом регіональної програми у Волинській області приріст за названим показником у наслідок виконання програмних заходів складає 93 особи, а у Дніпропетровській та Київській – 4230 та 4600 відповідно.

Аналогічні недоліки, які викликані вадами у формуванні вихідних параметрів програми, можна виявити, аналізуючи паспорт Регіональної програми розвитку малого підприємництва в Київській області на 2011-2012 роки. Виходячи з того, що ресурсне забезпечення програми за рахунок бюджетних коштів складає 3450,0 тис. грн., а приріст податкових надходжень як очікуваний результат – 3059,8 тис., то бюджетний ефект складає (-390,2) тис. грн. Таке положення говорить про відсутність аналізу взаємозв'язку між очікуваними результатами при складання паспорту програму та видатками, що спрямовуються для її реалізації. Якщо у програмі задекларовані очікувані результати, які описуються показником «приріст осіб, залучених до сфери малого бізнесу» складають 12400 осіб (з них: 4600 найнятих на малих підприємствах і 7800 фізичних осіб), то при цьому задекларований обсяг податкових надходжень (3059,8 тис. грн.) вважається досить сумнівним, з огляду на їхню динаміку податкових в цьому регіоні. Крім того, за простими розрахунками на одного залученого до сфери малого бізнесу сума щорічних податкових надходжень складе 246,8 грн., що ніяк не може відповідати дійсності.

Порівнюючи очікувані результати приросту податкових надходжень за паспортом аналізованої регіональної програми і обсягами фінансування за рахунок бюджетних коштів, яка реалізується у Волинській області, простежується суттєва невідповідність між ресурсним забезпеченням і очікуваними результатами. Так, обсяги фінансування за 2011-2012 роки у паспорті визначені у сумі 3206,6 тис. грн., в той час як очікувані результати за податковими надходженнями склали 220,0 тис. грн. Таким чином, бюджетний ефект програми апріорі є від'ємним, оскільки (220,0 – 3206,6 = -2983,6 тис. грн.). Це наводить на думку, що очікувані результати в паспорті Регіональної програми розвитку малого підприємництва у Волинській області є необґрунтованими.

За паспортом Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки у Дніпропетровській області бюджетний ефект оцінити не представляється можливим у зв'язку з відсутністю очікуваних результатів за показником «приріст податкових надходжень». Як видно, простежуються порушення Порядку складання паспорту названої регіональної програми, а відтак є підстави стверджувати про наявність вад у ході проведення експертизи програми.

При оцінюванні бюджетного ефекту (4.26) слід враховувати обсяг економії видатків бюджету, яка спричинена підвищенням їх ефективності. У зв'язку з тим, що заходами Національної програми сприяння розвитку малого підприємництва передбачена фінансова підтримка суб'єктів малого підприємництва, то параметри економії бюджетних коштів згідно мети програми не знайшли свого вираження. Тому, при оцінюванні бюджетного ефекту, до уваги приймався тільки приріст податкових надходжень як наслідок реалізації програмних заходів.

Для обчислення бюджетного ефекту у відповідно до (4.31) необхідно порівняти притоки грошових коштів (податкові надходження) та видатки, які направляються на реалізацію Регіональної програми розвитку малого підприємництва у 2011-2012 роки за аналізованими регіонами (рис. 4.5).

Оцінюючи бюджетну ефективність за регіонами, де соціально-економічний ефект виражений величиною більшою за нуль, як видно з рис. 4.5, бюджетний ефект може бути від'ємним. Це простежується при аналізі життєвого циклу Регіональної програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки, що реалізується у Волинській області, де у 2011 р. видатки перевищують надходження до бюджету на 961,0 тис. грн., у 2012 р. різниця між зазначеними параметрами є позитивною (бюджетний ефект оцінюється у 621,3тис. грн.). Однак за результатами реалізації програми цей показник складає (-339,7 тис. грн.), тобто надходження до бюджету є нижчими на відповідну величину, ніж видатки, які були направлені на її реалізацію.

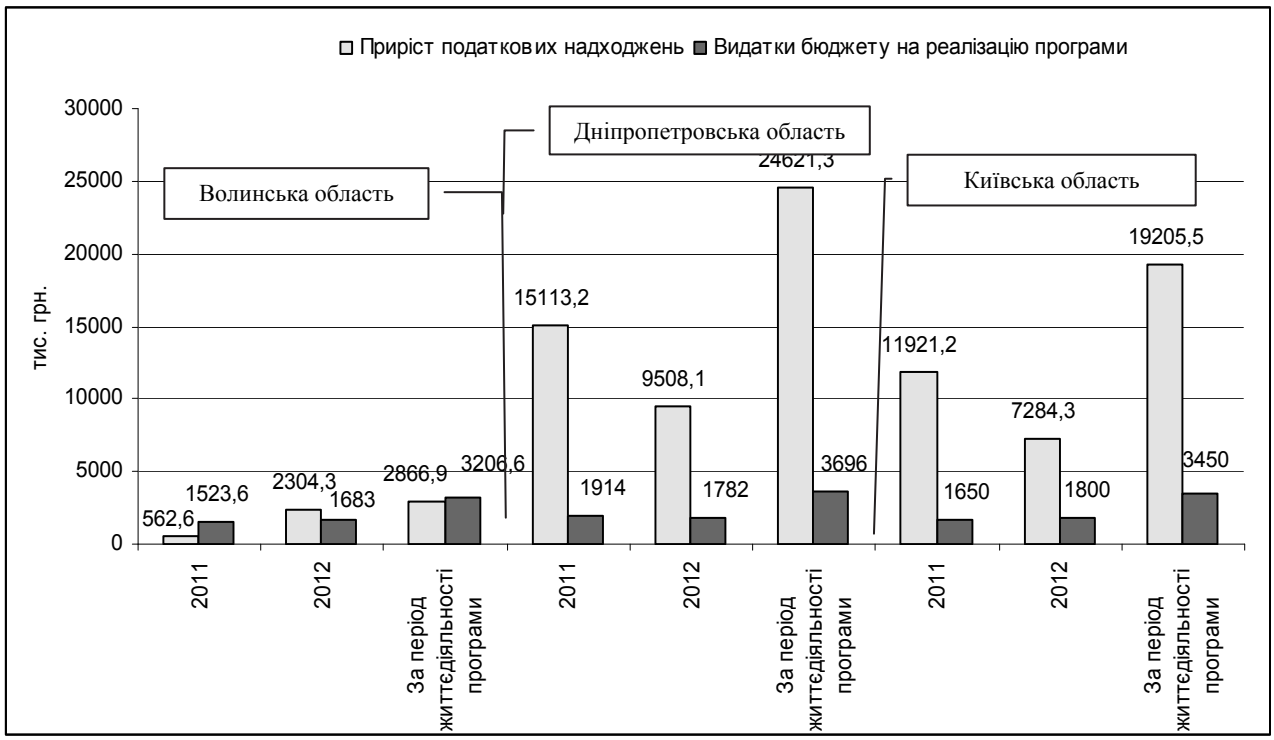

Рис. 4.5. Приріст податкових надходжень в порівнянні з обсягами фінансування за регіональною програмою розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки відповідно до аналізованих областей

Примітка: розроблено автором.

Як показали результати оцінювання соціально-економічного ефекту за етапами реалізації програми, у Волинській області в 2011 р., він виражений від'ємним числом. Таке положення склалося у зв'язку з тим, що у паспорті проміжні результати не визначаються. Неузгодженість між проміжними очікуваними результатами й ресурсним забезпеченням програми негативно вплинула на показник бюджетного ефекту. Проте слід зауважити, що основна мета програми полягає у підвищенні добробуту населення в наслідок створення сприятливих умов для ведення малого бізнесу. При цьому загальний соціально-економічний ефект за цією програмою є позитивним, а відтак можна стверджувати, що ціль програми досягається. Однак від'ємний бюджетний ефект говорить про те, що при складанні паспорту програми не оцінювався вплив податкових надходжень на результати виконання програми (про що говорить й відповідний показник, задекларований у паспорті).

Порівнюючи притік грошових коштів з їх відтоком за Регіональною програмою розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки в Дніпропетровській області, можна дійти висновку, що спостерігається позитивний бюджетний ефект, який за розрахунками у 2011 р складає 13199,2 тис. грн., у 2012 р. – 7726,1 тис. грн. й відповідно в цілому за програмою – 20925,3 тис. грн.

В Київській області також досягається бюджетний ефект за аналогічною програмою. Його величина у 2011 р. складає 10271,2 тис. грн., у 2012 р. – 5484,3 тис. грн. та у цілому за програмою – 15755,5 тис. грн.

Бюджетний ефект, виходячи з умов аналізу СВА, необхідно дисконтувати відповідно до розроблених оцінок соціальної ставки дисконтування (див. підрозділ 4.1). Порівняльна характеристика бюджетного ефекту до дисконтування і після дисконтування наведена у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

Оцінка бюджетного ефекту від реалізації програми розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки в Дніпропетровській і Київській областях

Регіони	2011 рік		2012 рік		Разом за програмою	
	До дисконту-вання	Після дисконту-вання	До дисконту-вання	Після дисконту-вання	До дисконту-вання	Після дисконту-вання
Дніпропетровська область	13199,2	12341,3	7726,1	6744,9	20925,3	19086,2
Київська область	10271,2	9922,0	5484,3	5122,3	15755,5	15044,3

Примітка: розраховано автором.

Аналіз таблиці 4.7, дає можливість дійти висновку, що за аналізованими регіональними програмами в Дніпропетровській та Київській областях бюджетний ефект одержується як за проміжними, так й за кінцевими результатами. При чому на 1 грн. вкладених коштів на реалізації регіональної програми в Дніпропетровській області бюджетна ефективність складає: у 2012 р. – 3,79 грн., в цілому за результатами виконання програми – 5,16 грн. Аналогічно, за регіональною програмою, яка виконується у Київській області бюджетна ефективність складає: у 2011 р. – 6,01 грн., у 2012 р. – 2,85 грн., разом за програмою – 4,36 грн.

Аналіз одержаних результатів дає підстави стверджувати, що бюджетна ефективність за програмами знижується з кожним наступним роком її реалізації, що відповідає постулатами теорії граничної корисності, яка й була узята за основу при оцінюванні ставки дисконтування. Іншими словами, оскільки корисність з кожним наступним роком реалізації програми знижується, знижується й її бюджетна віддача. Відповідність результатів оцінювання говорить про коректність застосовуваного підходу.

Підсумовуючи вищевикладене, можна дійти висновку, що життєвий цикл регіональних програм розвитку малого підприємництва не має перевищувати середньострокового терміну. Поетапна реалізація Національної програми, де

кожний етап має термін виконання у два роки, відповідає висунутим припущенням.

Для уникнення завищення показника соціально-економічного ефекту від реалізації програми вважається за доцільне при оцінюванні ефективності видатків бюджету у рамках конкретної програми, виходити з того, що підвищення ділової активності економічних суб'єктів є наслідком досягнення задекларованих результатів, які спричиняють збільшення бюджетного ефекту, тобто економічні зрушення напряму пов'язані з останнім. Отже, сукупний соціально-економічний ефект від реалізації бюджетної програми визначається як сума бюджетного і соціально-економічного ефектів з врахуванням ставки дисконту (4.30):

$$KE_{CG} = GE + NB\,, \tag{4.30}$$

де KE_{CG} – сукупний соціально-економічний ефект від реалізації бюджетної програми.

Результати оцінювання соціально-економічного ефекту від реалізації регіональних програмам у Волинській, Дніпропетровській та Київській областях відображено на рис. 4.6.

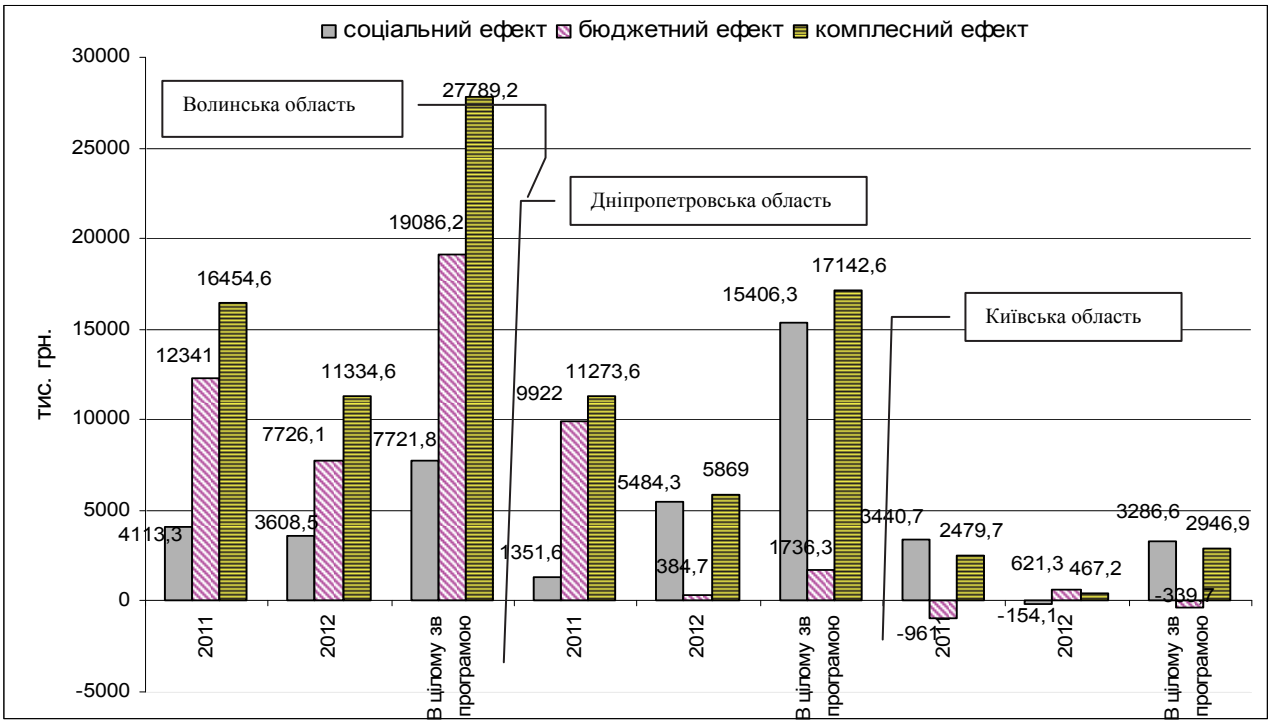

Рис. 4.6. Оцінка сукупного соціально-економічного ефекту від реалізації Регіональної програми розвитку малого підприємництва за аналізованими регіонами

Примітка: розроблено автором.

Як видно з рис. 4.6, найбільший очікуваний соціально-економічний ефект досягається за Регіональною програмою розвитку малого підприємництва на 2011-2012 роки у Дніпропетровській області (27789 тис. грн.). Аналогічний показник за Регіональною програмою у Київській області визначається у сумі 17142,6 тис. грн. У Волинській області сукупний ефект від реалізації програми становить 2946,9 тис. грн. Однак його від'ємне значення у 2011 р. (–339,7 тис. грн.) дає підстави стверджувати про неузгодженість обсягу фінансового забезпечення програми та очікуваних результатів її виконання за роками реалізації програми.

Відношення соціально-економічного ефекту від реалізації програми до видатків на виконання програмних заходів відображає ефективність видатків бюджету за певною програмою (4.31):

$$E_{CG} = \frac{KE}{C}, \tag{4.31}$$

де E_{CG} – соціально-економічна ефективність механізму здійснення видатків бюджету за бюджетною програмою.

Результати оцінювання соціально-економічної ефективності використання коштів бюджету за Регіональними програмами розвитку малого підприємництва у 2011-2012 роках представлено на рис. 4.7. Аналізуючи дані, що надані на рис. 4.7, можна дійти висновку, що лише за двома регіонами – Дніпропетровської та Київської області механізм
здійснення видатків бюджету за аналізованими програмами є ефективним. Так, на 1 грн. видатків, які направляються з бюджету на виконання програмних заходів у Дніпропетровській області, соціально-економічна ефективність складає 7,52 грн., у Київській – 4,97 грн. Інша картина спостерігається у Волинській області, де на 1 грн., вкладених бюджетних коштів, приходиться 0,92 грн. соціально-економічного ефекту від функціонування механізму здійснення видатків бюджету за названою програмою.

Проведене оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за бюджетними програмами дозволяє дійти висновку, що у Волинській області очікувані результати не узгоджені з ресурсним забезпеченням Регіональної програми розвитку малого підприємництва на2011-2012 роки у тій мірі, щоб одержати комплексний ефект від використаних бюджетних коштів. Отже, при проведені експертизи Паспорту програми необхідно звернути увагу на відповідність очікуваних результатів, пов'язаних з кількістю зайнятих у сфері малого підприємництва її ресурсному забезпеченню з огляду на позитивні зміни у податкових надходження.

Розробка оцінки сукупного соціально-економічного ефекту видатків бюджету дозволяє оцінювати дієвість бюджетні програми.

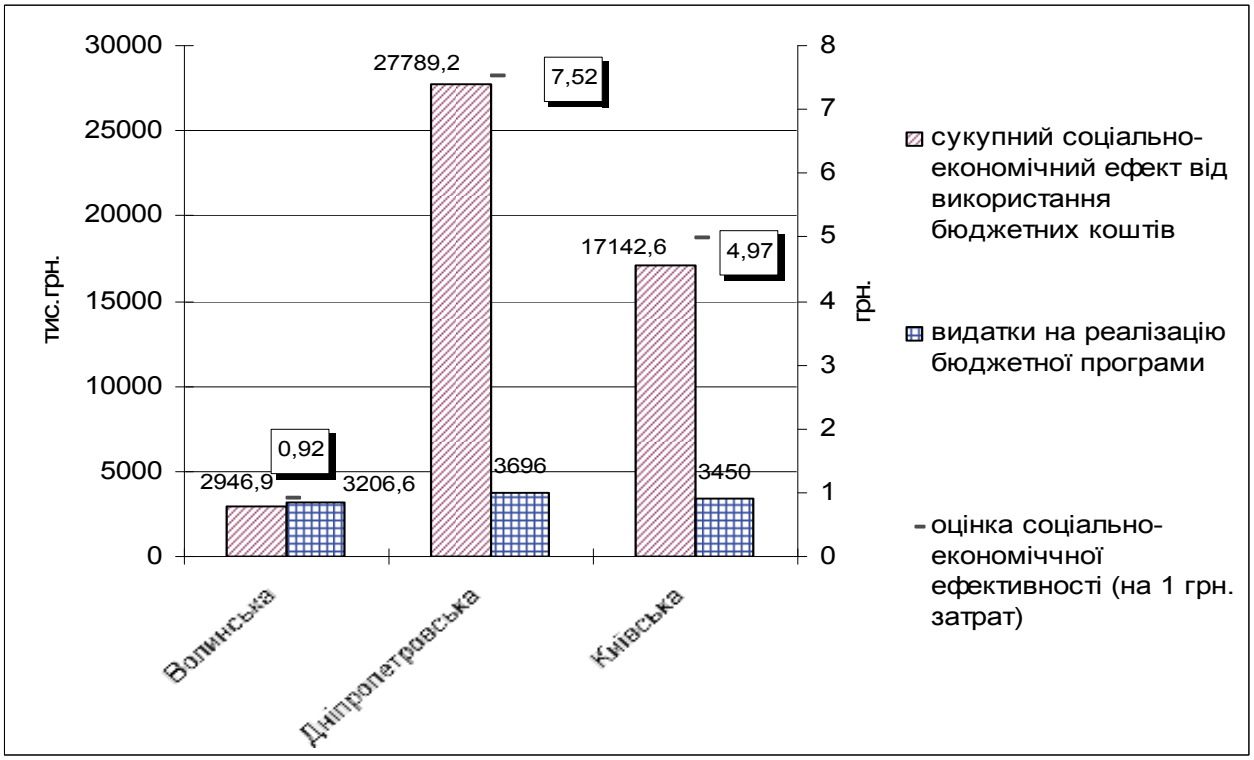

Рис. 4.7. Параметри комплексного оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за регіональною програмою розвитку малого підприємництва

Примітка: розроблено автором.

Проводячи паралель між показниками «результативність» та «дієвість бюджетної програми» слід зауважити, що перше відображає досягнення прямого цільового соціально-економічного ефекту, а друге – оцінювання синергетичного ефекту від проведених програмних заходів. Для формалізації показника «дієвість бюджетної програми» є сенс здійснювати порівняння одержаного сукупного соціально-економічного ефекту із аналогічним плановим показником, що у математично описується виразом (4.32):

$$D_{ef} = \frac{GE_{(факт)} + NB_{(факт)}}{GE_{(очікуване)} + NB_{(очікуване)}}, \qquad (4.32)$$

де D_{ef} – коефіцієнт дієвості бюджетної програми

При введенні в аналіз ефективності видатків бюджету запропонованого вище інструментарію з’являється можливість при прийнятті управлінських рішень стосовно першочерговості фінансування або скасування програм

здійснювати підкріплене вагомими аргументами управління видатками бюджету, а також одержувати обґрунтовану інформацію для забезпечення державної фінансової підтримки галузей економіки.

ВИСНОВКИ

В монографії здійснено теоретичне узагальнення та запропоновано нові підходи до вирішення наукової проблеми, яка полягає у поглибленні теоретичних засад функціонування системи видатків бюджету та удосконаленні інструментарію програмно-цільового управління для підвищення ефективності видатків бюджету.

1. В результаті дослідження змісту видатків бюджету як відкритої системи уточнено тлумачення поняття «видатки бюджету», під якими розуміється система економічних відносин, що виникають між виконавчими органами влади, юридичними та фізичними особами з приводу розподілу та використання коштів бюджету для забезпечення потреб суспільства у благах з метою одержання корисного результату від використаних бюджетних ресурсів.

2. Аналіз архітектоніки системи видатків бюджету дозволив структурувати її елементи та обґрунтувати взаємодію та взаємозв'язки між ними, що надало можливість визначити особливості функціонування цієї системи та запропонувати трактування терміну «система видатків бюджету». Під останньою розуміється сукупність підсистем правового, інформаційного і інституціонального забезпечення процесу розподілу і використання бюджетних коштів, параметри організації якого задаються методичним інструментарієм механізму управління видатками бюджету, а вектор розвитку визначається цілями соціально-економічної стратегії держави. Розуміння видатків бюджету як системи та детальний аналіз її архітектоніки полегшує вивчення та моделювання процесу організації розподілу та використання коштів бюджету.

3. Дослідження концептуальних засад бюджетування виявило невичерпність існуючих принципів щодо його організації. Це дозволило їх доповнити такими, як адекватність цілепокладання й результативність та ефективність використання бюджетних коштів. Визначені принципи є підґрунтям для розробки методичних положень до оцінювання соціально-економічної ефективності видатків бюджету за бюджетними програмами.

4. Аналіз проблем застосування програмно-цільового методу бюджетування виявив низку термінологічних недоліків у законодавстві, які пов'язані з недостатнім обґрунтуванням основних теоретичних положень в області управління видатками бюджету. Це надало можливість запропонувати вид аудиту ефективності, а саме аудит використання коштів бюджету, під яким розуміється контрольна діяльність, що спрямована на оцінювання ефективності видатків бюджету за результатами, що декларуються у паспортах бюджетних програм, з метою виявлення проблемних місць в реалізації програмних заходів та надання пропозицій відповідно до одержаних оцінок.

5. Дослідження видатків бюджету за допомогою економетричних методів надало можливість формалізувати взаємозв'язки між одержаними результатами та використаними бюджетними коштами шляхом запровадження критеріїв оцінювання результативності і ефективності видатків бюджету, а саме критеріїв

умови, структури та ефекту. Моніторинг якості планування видатків бюджету надав можливість дійти висновку, що застосування «ручного режиму» управління бюджетними коштами порушує принципи бюджетування. Як наслідок, оцінювання ефективності і результативності видатків бюджету та їх середньострокове планування зводиться до технічних процедур.

6. Узагальнення існуючих методів аналізу соціально-економічної ефективності видатків бюджету дозволило визначити найбільш прийнятний для застосування в бюджетній сфері. Впровадження інструментів методу SRTP надасть можливість проводити аналіз соціально-економічної ефективності видатків бюджету за програмами, які мають середньо- та довгостроковий термін виконання, враховуючи зміни вартості грошей, переваги суспільства у споживанні благ та ризики щодо надання останніх.

7. Аналіз і систематизація існуючих зарубіжних методик дозволили розробити соціальну ставку дисконтування видатків бюджету для України, яка становить 3,1 %. Враховуючи особливості соціально-економічного розвитку регіонів України, розроблено диференційовані соціальні ставки дисконтування, що є необхідними для оцінювання соціально-економічного ефекту від реалізації регіональних цільових програм, які фінансуються за рахунок бюджетних коштів та виконуються у середньостроковій перспективі.

8. Обґрунтовано та апробовано застосування інструментарію методології CBA для проведення аналізу соціально-економічної ефективності видатків бюджету за середньостроковими бюджетними програмами. Шляхом застосування соціальної ставки дисконтування оцінено соціально-економічний ефект від реалізації регіональних програм розвитку малого підприємництва. Запропонований підхід дозволяє здійснювати аналіз соціально-економічної ефективності бюджетних програм у середньостроковій перспективі з урахуванням переваг у споживанні суспільних благ та пов’язати задекларовані у програмах результати з обсягами асигнувань, необхідних для їх досягнення.

9. Розроблено методичний підхід до оцінювання сукупного соціально-економічного ефекту від реалізації програмних заходів, який базується на формуванні комплексної оцінки соціально-економічної ефективності видатків бюджету з метою врахування сукупності одержаних ефектів (соціально-економічного і фінансового) від реалізації бюджетної програми.

Реалізація методичних підходів і практичних рекомендацій, обґрунтованих монографії, сприятиме вдосконаленню механізму програмно-цільового управління видатками бюджету. У зв’язку із популяризацією діяльності уряду, пов’язаною з модернізацією державних фінансів, особливого значення набуває вирішення проблем щодо вдосконалення функціонування системи видатків бюджету. Це є вагомим аргументом доцільності продовження подальших досліджень і розпочатих у монографії наукових пошуків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Юрій С .І., Федосов В.М. Фінанси: Підручник / За ред. С.І Юрія, В.М. Федосова. - К.: Знання, 2008. - 611с.
2. Ефимова С. Б. Методология формирования результативной системы государственных расходов и бюджетной политики в России: дис. док. екон. наук : 08.00.10 / С. Б. Ефимова. – М., 2008. – 380 с.
3. Румянцева Е. Е. Новая экономическая энциклопедия / Е .Е. Румянцева. - 1-е изд. ИНФРА-М. – М., 2005. – 480 с.
4. Котляров С. А. Управление затратами / С. А. Котляров - СПб: Питер, 2001. – 160 с.
5. Мельник Л. Г. Экономика предприятия: учебное пособие / Под общ. ред д.э.н., проф. Л. Г. Мельника. – 2-е изд., испр. – Сумы: ИТД «Университетская книга», 2003. – 638 с.
6. Пасечник Ю. В. Бюджетна система України: Навч. посіб. / Ю. В Пасечник – К.: Знання-Прес, 2006. – 607 с.
7. Гегель Г. В. Наука логики. / Г. В. Гегель. – Т. 1. М.: Мысль, 1970. – 501 с.
8. Маркс К., Энгельс Ф. Оправдание мозельского корреспондента / Маркс К., Фридрих Э. – соч. 2-е изд. – Т. 1. – М.: Гос. из-дво политической литературы, 1955. – 699 с.
9. Романенко О. Р. Фінанси: Підручник. / О. Р. Романенко – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 312 с.
10. Поляк Г. Б. Финансы. Денежное обращение. Кредит. Учебник для студентов вузов, обучающихся по направлениям экономики (080100) и менеджмента (080500) / Под ред. Г. Б. Поляка — 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 639 с.
11. Бабич А. М., Павлова Л. Н. Государственные и муниципальные финансы / А. М Бабич, Л. Н. Павлова. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 2000. – 687 с.
12. Иловайский С. И. Учебник финансового права. / С. И. Иловайский [Пятое, посмертное издание]. – Одесса. Издание Е.С. Иловайской. [Тип.-литогр. Л. С. Шутака]. – XI., 1912. – 604 с.
13. Анохин П. К. Принципиальные вопросы общей теории функциональной системы / П. К. Анохин // Принципы системной организации функций. – М.: Наука. 1973. – С. 5-61.
14. Косса Л. Основы финансовой науки: / Пер. с итал. Л. Косса. – М.: Тип.-литогр. Т-ва И. Н. Кушнерев и К. 1900. – VII. – 185 с.
15. Сабанти Б. М. Теория финансов: Учебное пособие. / Б. М. Сабанти – М.: Менеджер. 1998. – 168 с.
16. Грей Шерил. Государственные финансы и экономический рост в странах Европы и центральной Азии: общий обзор. [Електронний ресурс]. / Шерил. Грей // The International Bank for Reconstruction and Development The World Bank. – 2006. Режим доступу до матер:

http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/257896-1182288383968/FiscalPolicy&EconomicGrowthinECA_RUS_Ch1.pdf
17. Pigou A. C., A Study in Public Finance [Електронний ресурс]. / A. C Pigou . – London: Macmillan & Co. – 1947. Режим доступу: до матер.: http://www.econlib.org/cgi-bin/searchbooks.
18. Біль Д. Закон Вагнера: до останньої версії статті Адольфа Вагнера, опублікованої 1911 р., та її переклад / Д. Біль // Журнал Європейської економіки. 2003. Том 3 (1). – С. 5–15.
19. Основы маркетинга / Ф. Котлер, Г. Амстронг,Д. Сондерс , В. Вонг [Пер. с англ. – 2-е европ.]. – Изд. – М.; СПб.; К.: Издательский дом «Вильямс». 2003. – 944 с.
20. Easterly W., Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation / W. Easterly, S. Rebelo // CEPR Discussion Paper № 8, 1994. [Електронний ресурс]. Режим доступу: до матер. http://papers.nber.org/papers/w4499.
21. Стрік Дж. Государственные финансы Канады / Стрік Дж.; пер. с англ. Общ. редакция А. Л. Кудрина, В.Д. Дзгоева. – М.: ООО «НПО Экономика». 2000. – 399 с.
22. Самуэльсон П. Э., Нордхаус В. Д. Экономика / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус; пер. с англ.: 16 изд. – Издательский дом «Вильямс», 2003. – 608 с.
23. Hendricks L. Cross-Country Income Differences: Technology Gaps or Human Capital Gaps? Evidence from Immigrant Earnings / [Електронний ресурс] / L. Hendricks Prescott, 1999. Режим доступу: http://www.public.asu.edu/~hendrick.
24. Robert J., Sal-i-Martin Xavier, Public Finance in Models of Economic Growth [Електронний ресурс] / J. Robert, Xavier Sal-i-Martin // Review of Economic Studies, 59, 4 (October).- P. 645-661. Режим доступу: http://www.jstor.org/discover/10.2307/2297991?uid=3739232&uid=2&uid=4&sid=21102375232947.
25. Илларионов А. Бремя государства / А. Илларионов // Вопросы экономики. - 1996. - № 9. С. 10-14.
26. Tanzi Vito "The Economic Role of the State in the 21st Century" [Електронний ресурс] / Tanzi Vito // Cato Journal, Vol. 25, No. 3, Fall. 2005. – P. 617-638. Режим доступу: cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/2005/11/cj25n3-16.pdf
27. Бюкенен Джеймс М., Масгрейв Ричард А. Суспільні фінанси і суспільний вибір: Два протилежних бачення держави / Джеймс М Бюкенен, Ричард А. Масгрейв; пер. з англ. – К.: дім „КМ Академія", 2004.- 175 с.
28. Сорокина Ю. В.Русское финансовое право : Понятие и определение предмета / Ю. В. Сорокина. – Правоведение. - № 3. 2000. С. 91 – 100 с.
29. Всемирная история экономической мысли: в 6 томах / [Отв. ред. Ю.Я. Ольсевич]. – Москва: «Мысль»., 1994. – (Теоретические и прикладные концепции развитых стран Запада) Т. 5. – 1994. – 606 с.

30. Нечай А. А. Проблеми правового регулювання публічних фінансів та публічних видатків: монографія / А. А. Нечай – Чернівці: Рута, 2004. – 264 с.
31. Нечай А. А. Публичные фонды как категория современного финансового права / А. А. Нечай // Журнал Российского права – № 11. 2004. – С. 66 – 72 с.
32. Нечай А. А Місце правових інститутів публічних видатків у системі фінансового права / А. А. Нечай // Науковий вісник Чернівецького університету: Збірник наукових праць. Вип. 212: Правознавство. – Чернівці: ЧДУ, 2004. – С. 90-96.
33. Словарь иностранных слов / [Под ред. И.В. Лехина, Ф.Н. Петрова : Изд. четв. перераб. и дополненное]. – М.: Гос. изд-во иностранных и национальных словарей. – 1954. – 856 с.
34. Курникова А. В. Сущность механизма управления инновационным развитием региона / А. В. Курникова // Вестник Челябинского государственного университета. – 2012. – N 3 (257). – Вып. 7. – С.9–13.
35. Лафта Дж. К. Менеджмент : учебн. пособ. / Дж. К. Лафта. – М.: ООО «ТК Велби», 2004. – 592 с.
36. Мишин В. М. Исследование систем управления: учеб. для вузов / В.М. Мишин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 527 с.
37. Кульман, А. А. Экономические механизмы / А. А. Кульман; пер с фр.; под общ. редакцией Н. И. Хрусталевой. – М.: Прогресс; Универс., 1993. – 92 с.
38. Мильнер Б. З., Кочетков А. В., Левчук. Д. Г. Управление территориально-производственными комплексами и программами их создания / Б.З. Мильнер, А. В. Кочетков, Д. Г. Левчук. – М.: Наука, 1985. – 232 с.
39. Садеков А. А. Управление предприятием в условиях кризиса: монографія / А. А. Садеков, В. В. Цурик. – Донец : ДонГУЭТ, 2006. – 178 с.
40. Довгань Л. Є., Дудукало Г. О. Формування організаційно-економічного механізму ефективного управління підприємством [Електронний ресурс] / Л. Є. Довгань, Г. О. Дудукало // Економічний вісник НТУУ «КПІ». – 2012 р.– Режим доступу: http://economy.kpi.ua/ru/node/376.
41. Голинська О. В. Організаційно-економічний механізм формування бюджетної політики. [Електронний ресурс] / О. В. Голинська. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/e-journals/tppd/2011_8/zmist/R_2/02Golinska.pdf
42. Величко О. В. «Бюджетна політика та особливості її формування в умовах нестабільності соціально-економічного розвитку» / О. В. Величко // Економічний вісник Донбасу, № 1 (19), 2010. – С. 83-87.
43. Чугунов І. Я. Теоретичні основи системи бюджетного регулювання: навч. посіб. / І. Я. Чугунов. – К.: НДФІ, 2005. – 259 с.
44. Фінанси України: інституційні перетворення та напрямки розвитку / за ред. І.Я. Чугунов. – К.: ДННУ АФУ, 2009. – 848 с.

45. Общая теория финансов: Учебник / Л. А.Дробозина, Ю. Н.Константинова, Л. П.Окунева и др.; Под ред. Л.А. Дробозиной. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1995. – 256 с.
46. Ковалева Т. М. Бюджетная политика и бюджетное планирование в субъекте Российской Федерации / Ковалева Т. М.. – СПб : Из-во СПб ГУЭФ. – 2001. – 190 с.
47. Василик О. Д., Павлюк К. В. Бюджетна система України: підруч. для студ. екон. спец. ВНЗ / О. Д. Василик, К. В. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.
48. Павлюк К.В. Бюджет і бюджетний процесс в умовах транзитивної економіки України: монографія / К.В. Павлюк. – К.: НДФІ, 2006. – 584 с.
49. Федосов В. Бюджетний менеджмент: підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова, [та ін.] ; за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 622 с.
50. Бюджетний менеджмент: Навч. посіб. / Л. В Панкевич, М. А Зварич, П. Я. Могиляк, Б. І. Хомічак. – К.: Знання. – 2006. – 293 с.
51. Казначейська система: Підручник / Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. – Тернопіль, 2002. – 394 с.
52. Стоян В. І. Еволюція касового виконання бюджету в Україні / Стоян В .І // Науковий вісник: Фінанси, банки, інвестиції. – 2012. – №1 – С. 23-27.
53. Glinn J. J. Budgttary Management and Control: The Public Sector in Australasia / J. J Glinn.[Edited by J. Forster, J. Wanna]. – Oxford: Blackwell Copyrights CAPSM. - 1990. – 207 p.
54. Руководство по управлению региональными муниципальными фиансами. Бюджетный учет и отчетность [Електронний ресурс] / Проект RFTAP/QCBS/3.6 – Консорциум: ИВЗ, ИРОФ, ИФЭМ. – Режим доступу : http://www.fer.ru/rftap/files/RFTAP_QCBS 3.6_Final_report_7.pdf
55. Антипова Т. В. Формирование фінансового результата бюджетных учреждений / Т. В. Антипова // Аудит и финансовый анализ. – № 2. – 2008. – С.76-80.
56. Бровкина Н. Д. Контроль и ревизия: Учебное пособие / Бровкина Н. Д. [Под ред. М.В. Мельник]. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 344 с.
57. Химичева О. В. Концептуальные основы процессуального контроля и надзора на досудебных стадиях уголовного судопроизводства: Монография / Химичева О. В. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2004. – 287 с.
58. Грачева Е. Ю. Финансовое право в вопросах и ответах / Е. Ю. Грачева., Ивлиева М. Ф., Соколова Э. Д. – М., 2003. – 205 с.
59. Додонов В.Н. Финансовое и банковское право: Словарь-справоч. / В. Н. Додонов, Крылова М. А., Шестаков А. В. [Под ред. д.ю.н. О. Н. Горбуновой]. – М., 1997. – 277 с.
60. Афанасьев В. Г. Научное управление обществом (Опыт системного исследования) / В. Г. Афанасьев. – М.: Политиздат, 1973. – 391 с.

61. Грачева Е. Ю. Бюджетный контроль // Финансовый контроль: Учебное пособие / Грачева Е. Ю., Толстопятенко Г. П., Рыжкова Е. А. М.: «Камерон», 2004. – 165 с.
62. Карасева М. В. Бюджетное право: учебное пособие / М. В. Карасева – М. : ЭКСМО, 2010. – 293 с.
63. Крохина Ю. А. Бюджетное право России: учебник / Ю. А. Крохина. – [2 - е изд. перераб. и доп.] – М.: Издательство «ИД Юрайт», 2011. – 409 с.
64. Тихомиров Ю. А. Современное публичное право: монографический учебник / Ю. А. Тихомиров. – М. : ЭКСМО, 2008. – 448 с.
65. Воронова Л. К. Фінансове право України: Підручник / Л. К. Воронова – К. : Прецедент; Моя книга, 2006. – 448 с.
66. Орлюк О. П. Фінансове право: Навч. посіб. / О. П. Орлюк – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 528 с.
67. Фінансове право України: Підручник / Бех Г. В., Дмитрик О. О. Криницький І. Є. [За ред. Кучерявенка М.П.]. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 320 с.
68. Фінансове право: підручник / Алісов Є. О., Воронова Л. К., Кадькаленко С. Т. та ін.; [Керівник авт. колективу і відп. ред. Л. К. Воронова]. – Х.: Консум, 1999. – 496 с.
69. Користін О. А. Клименко. Ревізія як форма фінансового контролю / О. А. Користін // Право України. – 2007. – № 2 – С. 62-65.
70. Роль В.Ф. Фінансове право: навч. посіб. [Електронний ресурс] / В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко., С. М. Попова. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/17810409/ pravo/ finansove_ pravo_-_rol_vf
71. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. – [4-е изд., перераб. и доп.] – М. : Норма, 2008. – 768 с.
72. Карпов Э. С..О разграничении проверки и ревизии как форм бюджетного контроля / Э. С. Карпов // Юридические науки: проблемы и перспективы: материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Пермь, март 2012 г.). – Пермь: Меркурий, 2012. – С. 61-63.
73. Философия для аспирантов.: Учебное пособие / В. П. Кохановский, Е. В. Золотухина., Т. Г.Лешкевич, Т. Б. Фатхи [Изд. 2-е]. – Ростов н/Д: Феникс, 2003. - 448 с.
74. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Ревизия в государственном финансовом контроле / Ю. А. Данилевский, Л. Н. Овсянников // Бухгалтерский учет. 2001. № 16. – С.58-62
75. Оценка муниципальных программ [Електронний ресурс]. / [Г. Ю Ветров, Д. В. Визгалов, М. В. Пинегина, Н. И. Шеверева]. – М.: Фонд «Институт экономики города», 2003. – 88 с. Режим доступу: http://www.urbaneconomics.ru.
76. Кокин А. С., Ясенев В. Н. Финансовый менеджмент: учеб. / А. С. Кокин, В. Н. Ясенев [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. 512 с.

77. Сунцова О. А. Детермінанти фінансового механізму регулювання соціально-економічного розвитку / О. А. Сунцова //Бизнесинформ № 4 (1). – 2009. – С.122-124.
78. Паєнтко Т.В. Бюджетне регулювання фінансових потоків у сучасних умовах. / Т. В. Паєнтко [Електронне видання «Ефективна економіка»]. – Режим доступу: economy.nayka.com.ua/index.php? operation=7.
79. Дем'янишин В.Г. Теоретична концептуалізація і практична реалізація бюджетної доктрини України: монографія / В. Дем'янишин. – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – 496 с.
80. Бюджетний менеджмент: підруч ./ [В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.].– К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.;
81. Василишин М. М. Реформування міжбюджетних відносин в умовах ринкової трансформації економіки України : автореф. дис. на здобуття наук ступеня канд. екон. наук : спец. 08.04.01 «Гроші, фінанси і кредит» [Електронний ресурс] / М. М. Василишин. – К.: 2003. — Режим доступу: www.nbuv.gov.ua.
82. Юрій С. І. Казначейська система: підруч. / С. І. Юрій, В. І. Стоян, О. С. Даневич [2-ге вид. змін. й доп.] – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 250 с.
83. Регулювання міжбюджетних відносин: Україна і європейський досвід : монографія / [В. Бодров, О. Кириленко, Н. Балдич, О. Дацій та ін.]; за ред. В. Бодрова. – К.: В-во НАДУ, 2006. – 296 с.
84. Єфименко Т. Оптимізація бюджетної політики в контексті сучасної глобальної конкуренції / Єфименко Т. // Україна та Росія: потенціал взаємодії та співробітництва; збірник наукових праць. — К.: ІПіЕНД імені І. Ф. Кураса НАН України, 2010.- С. 42-54.
85. Юрій С. І., Дем'янишин В. Г. Антологія бюджетного механізму : монографія / С. І. Юрій., В. Г.Дем'янишин. – Тернопіль : Економічна думка. 2001. – 250 с.
86. Lexicon of Terms and Concepts in Public Administration, Public Policy and Political Science / Compiled, selected and edited by: S. Badger, M. Bejzyk, S. Christianson. – University of Manitoba, University of Winnipeg. – Kyiv: Osnovy Publishers, 1994. - 358 p.
87. Manual on the Federal Budget Process. / Allen Schick, Robert Keith, Edward Davis. CRS Report 91-902 GOV, by Washington, December 24, 1991. 218 p.
88. Performance Budgeting Walker / David U.S. [Електронний ресурс]. – General Accounting Office, Opportunitiesand Challenges, GAO-02-1106T, Thursday, September 19, 2002. – 21 с. – Режим доступу : http://www.legistorm.com/score_gao/subject/id/2269/name/Budget_activities/sort/report_no/type/asc.html
89. Jones R. H. Program Budgeting: Fiscal Facts and Federal Fancy / R. H .Jones // Quarterly Review of Economic and Business. 1969. Vol. 9. № 2. – P. 42-53.
90. Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 10 июня 1969 г. № 433-157 «О дальнейшем улучшении планирования развития

вооружения и военной техники» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://209.85.129.132/search?q= cache:6kU_gT0AwNoJ.
91. Методические рекомендации по разработке комплексных народнохозяйственных программ / Н. П. Федоренко. – М., 1976. – 36 с.
92. Улюкаев А. В. Проблемы государственной бюджетной политики : науч.-практич. Пособие / Улюкаев А. В. – М : Дело, 2004. 544 с.
93. Современная бюджетная политика Казахстана / Фадейкина Н.В., Апсалямов Н. А., Азылканова С. А. Новосибирск : СИФБД, 2002. 414 с.
94. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации / под ред.. А. Н. Козырина. [Електронний ресурс]. - Система Гарант, 2009. - Режим доступу : http: www.nbchr.ru /DOC/books_cpi.doc
95. Козырин А. Н. Финансовое право и управление публичными финансами в зарубежных странах / А. Н. Козырин. – М. : ЦППИ, 2009. – 182 с.
96. Лавров А. М Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты: международный опыт и российские перспективы / А. М. Лавров // Финансы, №3, 2004. – С. 3-11.
97. Федосов В.М., Бабич Т.С. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / В. М. Федосов., Т. С. Бабич // Фінанси України, № 1, 2008. – С.3-23.
98. Walker David M. Performance Budgeting / David M Walker. – Opportunitiesand Challenges, Thursday, September 19, 2002 . – 21 с.
99. Mosher Frederick C., Program Budgeting: Theory and Practice with Particular Reference to the U.S. Department of the Army / Frederick C. Mosher. – Chicago : Public Administration Service, 1954. – 258 p.
100. Блок Ф. Роль государства в хозяйстве / Ф. Блок [Електронний ресурс]. // Экономическая социология (электронный журнал). 2004. – Т. 5. № 2. С. 37–56. – Режим доступу : http://www.ecsoc.hse.ru/issues/2004-5-3/index.html
101. Хиллман А. Государство и экономическая политика: возможности и ограничения управления: учебное пособие / А. Хиллман [науч. ред. пер. В. В. Бусыгин, М. И. Левин]. – М. : Изд. дом. ГУ ВШЭ, 2009. – 879 с.
102. Тихомиров Ю. А. Публичные услуги и право: науч.-практ. пособие / Под ред. Ю. Тихомирова. – М. : Норма, 2007. – 416 с.
103. Зырянова Е. В. Дифференциация понятия бюджетной услуги / Е. В. Зырянова Е.В. // Российское предпринимательство. – 2009. – № 5 Вып. 2 (135). – С. 25-30.
104. Тихомиров Ю. А. Публичное право / Ю. А. Тихомиров. – М. : Норма 1995. – 207с.
105. Allen Richard, Tommasi Daniel. Managing Public Expenditure : A Reference Book for Transition Countries.[Електронний ресурс]. / Richard Allen, Daniel Tommasi // OECD. Published by the SIGMA Programme. 2001. 504 p. Режим доступу: http://siteresources.worldbank.org/ INTPEAM /Resources/oecd pemhandbook.pdf.

106. Калинин С.И. Тайм-менеджмент: практикум по управлению временем / С.И. Калинин – СПб. : Речь, 2006. – 371 с.
107. Занюк С.С. Психология мотивации.Теория и практика мотивирования. Мотивационный тренинг / С. С. Занюк. – К. : Эльга-Н; Ника-Центр, 2002. – 352 с.
108. Adizes I. On Effectiveness and Efficiency and Their Repercussions / I. Adizes [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.management.com.ua/notes/effectiveness_and_efficiency.html
109. Друккер П.Ф. Управление, нацеленное на результаты : пер. с англ. / П.Ф. Друккер – М. : Технол. шк. Бизнеса, 1994. – 200 с.
110. Антипова Т. В., Фадейкина Н. В. Оценка эффективности деятельности бюджетополучателей – субъектов сектора государственного управления / Т. В. Антипова, Н. В. Фадейкина // «Сибирская финансовая школа». – № 5 (70). – 2008. – С. 141-146.
111. Мазур И. И. Эффективный менеджмент / И. И. Мазур, В. Д. Шапиро, Н. Г. Ольдерогге. – М.: Высшая школа, 2003. – 555с.
112. Ефективність державного управління / Ю. Бажал, О. Кілієвич, О. Мертенста [та ін.]; за заг. ред. І. Розпутенка. – К. : К.І.С, 2002. – 420 с.
113. Якобсон Л. И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика : учеб. для вузов / Л. И. Якобсон. - М. : ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.
114. Ведунг Е. Оцінювання державної політики і програм / Е. Ведунг ; пер. з англ. В. Шульга. – К. : Всеувито, 2003. – С. 350.
115. Хейне Пол, Экономический образ мышления : пер.с англ.и ред. / Пол Хейне, Питер, Дж. Боуттке, Дэвид. Причитко, Т.А. Гуреш. – 10-е изд. – М.; СПб. К. : Издательский дом «Вильямс». 2005. – 530 с.
116. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Словарь русского языка. - М., 1960. 1.27 [Електронний ресурс] Режим доступу: http://bookz.ru/authors/ojegov-si-6vedova-nu/ozhegow_diction.html/
117. Публичные услуги и право: науч.-практ. Пособие / Под ред. Ю. Тихомирова. – М.: Норма, 2007. – 416 с.
118. Публичные услуги: правовое регулирование (российский и зарубежный опыт): сборник / Под общ. Ред. Е.В. Гриценко, Н.А. Шевелевой. – М.: Волтерс Клувер. 2007. – 256 с.
119. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 15.02.06 № 90 р. «Концепція розвитку системи надання адміністративних послуг органами виконавчої влади»
120. Закон України від 05.10.2000 р. 2017-III «Про державні соціальні стандарти та державні соціальні гарантії» / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2000, N 48, ст.409.
121. Постанова КМУ від 28.02.02 р. №228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» [Електронний ресурс] Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/228-2002-%D0%BF/

122. Закону України від 19 червня 2003 року N966-IV «Про соціальні послуги» / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, N 45, ст.358.
123. Schick *A. The* Federal Budget*:* Politics*,* Policy*,* Process*.(Brief Article)***.** Washington*,* DC*:* Brookings Institution Press*.* 2000*.- 307 p.*
124. Mackay K. Two Generations of Performance Evaluation and Management System in Australia. // OECD Working Paper Series-11. World Bank.Washington, D.C. 2004. - 29 c.
125. Performance Budgeting in OECD. Countries, Paris, France. Centre François d'exploitation.OECD 2007. – 223c. [Електронний ресурс]. Режим доступу: sitere sources.worldbank.org/...4446881196378494429/ Performance Budgetingin OECD Countries. pdf.
126. Curristine Teresa .Government Performance: Lessons and Challenges OECD Journal on Budgeting – VOL. 5 – No.1.- 2005. – P. 127-152. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.oecd.org/gov/budgeting/43481160.pdf
127. Perrin Burt. Implementation Challenges in Results Focused Management and Budgeting, 11-12 February 2002, Paris. Implementing The Vision: Addressing Challenges to Results-focused Management and Budgeting www. oecd.org/dataoecd/4/10/2497163.pdf -19.08.09
128. Kromann, Kristensen Jens / Evaluation and Outcome-focused Management and Budgeting / presentation to the TRANS-TALK Third Workshop: Improving Evaluation Practices in Transport (30 May – 1 June 2001). Brussels. 2001. 20 p.
129. Mayne John. Performance Measurement. Evaluation Seminar. Evaluation Seminar Series. State of Victoria (Australia), Department. of Natural Resources and Environment, 2001. [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.nre.vic.gov.au.
130. Paper VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administracion Publica, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002 [Електронний ресурс]. Режим доступу: www. unpan1.un.org /intradoc/groups/public/.../clad0043704.pdf
131. "Australian Experience of Public sector Reform," 2003, [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.apsc.gov.au/about/exppsreform8.htm
132. Mazzotta Biagio, Mocavini Fabrizio Budgeting in EU Member States. Netherlands. Amsterdam: IGPB. 2007.-55c.
133. Gershon Peter, Releasing resources to the front line. Independent Review of Public Sector Efficiency / Gershon P. – CBE. UK.2004. – 60 p.
134. Schuknecht L. and Tanzi V. Reforming Public Expenditure in Industrialised Countries are there trade-offs? working paper series. European Central Bank, No. 438 2005.-46p.
135. Schick Allen A Contemporary Approach to Public Expenditure Management. Governance, Regulation, and Finance Division. World Bank. Printing April 1999. 137 p.
136. Blondal J.R. & Rristensen J. K. Budgeting in the Netherlands. OECD Jornal on Budgeting, OECD V. 1, No. 3. 2002. - P.43-80.

137. Бюджетний кодекс України : за станом на 05 квіт.2011 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua.
138. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 2-е изд., испр. – М. : ИНФРА-М, 1999. – 479 с.
139. Гончаров С.М., Кушнір Н.Б. Тлумачний словник економіста / С. М. Гончаров, Н. Б. Кушнір; за ред. проф. С. М. Гончарова. – Рівне: НУВГП, 2008. – 264 с.
140. Мелехин А. В. Словарь юридических терминов [Електронний ресурс] / А. В. Мелехин Консультант Плюс, 2009. – 242 с. Режим доступу : http://www.consultant.ru/sys/download_books
141. Большой юридический словарь [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakoni.com.ua/?q=node/352
142. Наказ Міністерства фінансів України від 26.01.2008. № 57 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо підготовки проектів порядків використання бюджетних коштів та погодження їх з Міністерством фінансів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/documents/date_3x/pg_gmwyol.htm
143. Наказ Міністерства фінансів України від 14.12.2001 р. № 574 «Про затвердження Інструкції про статус відповідальних виконавців бюджетних програм та особливості їх участі у бюджетному процесі» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.uazakon.com/ documents/date_2g/pg_itwbop.htm
144. Конституція України [Електронний ресурс] / Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, № 30, ст. 141. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960254K.html.
145. Розпорядження КМУ «Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів» від 23 травня 2007 р. N 308 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/
146. Програма економічних реформ Президента України на 2010-2014 рр. «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна влада». [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/.
147. Закон України від 23.03.2000 р. «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» № 1602 - III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/ laws/show/1602-1.
148. Закон України від 18 березня 2004 «Про державні цільові програми» №1621-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?code =1621-15
149. Перелік державних цільових програм, які виконуються у 2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc34?id=&pf3511=39205&pf35401 =179654

150. Жаліл Я. А. Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи : аналітична доповідь / за редакцією Я.А. Жаліла – К:НІСД. – 2011. – 50с.
151. Постанова Колегії Рахункової палати «Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2010 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua /.Bulet_vykonan_DB.._2010 (1).pdf.
152. Постанова Колегії Рахункової палати «Висновки щодо виконання Державного бюджету України за 2011 рік» [Електронний ресурс]. Режим доступу: www.ac-rada.gov.ua/.../Buleten_vykon_budg_2011.pdf.
153. The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://intosai.connexcchosing.net/en/portal/documents/intosai/general/lima_declaration/index.php?article_pos=1
154. Степашин С. В. Внедрение аудита эффективности использования государственных средств в практику деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации : учебно-практическое пособие / под общ. ред.. С. В.Степашина. – М. : "Издательство АКСОР", 2006. - 303 с.
155. Звіт Рахункової палати про свою діяльність у 1997 році // ВВР України.-1998.-№ 26.-Ст.172 / Голос України.-№ 33.-1998.-20 лютого.
156. Стефанов С. Є. Аудит ефективності: розуміння, застосування, завдання. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.auditconsult.biz/t347-topic
157. Постанова Колегії Рахункової палати від 09.08.2005 № 17-5 «Тимчасові методичні рекомендації проведення перевірки ефективності використання коштів Державного бюджету України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_article/824284
158. Постанова Колегії Рахункової палати від 12.07.2006 р. №18-4. «Загальні рекомендації з проведення аудиту ефективності використання державних коштів» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua.
159. Постанова КМУ від 10 серпня 2004 р. №1017 «Про затвердження Порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1017-2004-%D0%BF.
160. Наказ Головного контрольно-ревізійного управління від 15.12.2005 р. №444. «Про вдосконалення проведення аудиту ефективності виконання бюджетних програм» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.24667.0
161. Закон України «Про Рахункову палату» від 11.07.1996 р., No315/96-ВР// ВВР України. – 1996. –N30. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article /16727066
162. Конструктивизм в теории познания / Отв. ред. В.А. Лекторский. – М.: ИФРАН, 2008. – 171 с.

163. Словарь русского языка [Сост. Ожегов С. И.]; под общ. ред. С. П. Обнорского. – 3-е изд. (52 000 слов). – М.: Гос. изд-во иностр. и нац. словарей. – 1953. – 848 с.
164. Одинцова Т. М. Проблеми та перспективи розвитку аудиту ефективності державних фінансів [Електронний ресурс] / Т. М. Одинцова // Вісник СевНТУ. Вип. 98 : зб. наук. праць – Севастополь: вид-во СевНТУ. – 2009 . Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vsntu/2009/econom/98-SevNTU/98-22.pdf
165. Дорошенко О. О. Організація аудиту ефективності бюджетних програм / О. О. Дорошенко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка : зб. наук. праць. – Вип. 1 (41). – Рівне. – 2008. – 309 с.
166. Хомяк Н. В. Організація та проведення аудиту ефективності використання бюджетних коштів органами державної контрольно-ревізійної служби [Електронний ресурс] / Хомяк Н. В.. // Вісник БНАУ Економіка та управління АПК. – Режим доступу : http://www.btsau.kiev.ua/ files/list/edition/ed_ gnjsnarxma.pdf
167. Методические рекомендации по использованию ключевых национальных показателей при организации и проведении аудита эффективности [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.ach.gov.ru/userfiles/bulletins/%20met.rekomendacij-buleten-fl-506.pdf.
168. Указ Президента України від 23.04.2011 № 499/2011 «Про положення про Державну фінансову інспекцію України». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/499/2011/
169. Шинкарук Е. Роль аудита эффективности государственных расходов в управлении ресурсами государства / Е. Шинкарук //Консультант директора N 1. – 2005. – С. 15-18
170. Звіти Рахункової палатир на 2001-2010 роки. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/category/32826.
171. Керівні принципи Аудиту державних фінансів : збірник базових документів INTOSAI [Електронний ресурс]. – К. : Програма ПРООН з врядування. – 2003. – 122 с. Режим доступу : http://www.undp.org.ua/files/ua_80742audit.pdf
172. Пансков В. Г. Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения / В. Г Пансков // Финансовый контроль. – № 9. – 2005. – С. 32-34.
173. Кондаурова Н. Е Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований / Н. Е. Кондаурова // Финансы и кредит. – № 13. – 2005. – С. 49-51.
174. Дадавова І. К. Контроль ефективності використання бюджетних коштів / І. К. Дадавова – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://auditfin.com/fin/2010/2 /01_02/01_02%20.pdf

175. Жуков В. Что такое «аудит эффективности» / В. Жуков // Информ. Бюл. «Президентский контроль». – №7. – 2004. – С. 3-42.
176. Саунин А.Н. О содержании аудита эффективности использования государственных средств как нового типа государственного финансового контроля / Саунин А.Н. // Проблемы управления сферой науки и инноваций. – [Електронний ресурс] Режим доступу: http://riep.ru/upload/iblock/4eb/4eb94856d9316d2603ef464d0ee4aafb.pdf
177. Гараджа М. Ю. Мониторинг результативности бюджетных расходов: Основные этапы внедрения на местном уровне / М. Ю. Гараджа – М. : Фонд "Институт экономики города", 2002.– 48 с.
178. Horton Sylvia. New public management: its impact on public servant's identity: An introduction to this symposium [Електронний ресурс] / Sylvia Horton // International Journal of Public Sector Management, 2006 Vol. 19 Iss: 6, P. 533 – 542. – Режим доступу до журн. : http://www.emeraldinsight.com/journals.htm?articleid=1571734
179. Хатри Г. П. Мониторинг результативности в общественном секторе / Хатри Г. П.; пер. с англ. Толстовой И. Л. – М. : Фонд «Институт экономики города», 2005. -276 с.
180. Manual on Fiscal Transparency. IMF. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.pftac.org/PIFMA/Publications/Revised/%20 Manual% 20 on%20 Fiscal%20Transparency%20_2007_.pdf
181. The Code of Good Practices on Fiscal Transparency, IMF. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.imf.org/external/np/exr/facts/fiscal.htm.
182. Hatry H. P. Performance Measurement. Getting Results. The Urban Institute Press / H. P. Hatry [Електронний ресурс]. 1999.- 306 p. /Online version./ Режим доступу : http://www.goodreads.com/book/show/1996203.Performance_Measurement
183. Огонь Ц. Г. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Г. Огонь // Фінанси України. –№ 7. – 2009. – С. 30–39.
184. Постанова Верховної Вади України «Про основні напрями бюджетної політики на 2000 рік (бюджетна резолюція)» від 1 липня 1999 р. N 795-XIV // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1999, N 35, ст.304
185. Постанова Верховної Вади України від 22 червня 2000 року N 1827-III 2000 «Про основні напрями бюджетної політики на 2001 рік (бюджетна резолюція)» // Відомості Верховної Ради (ВВР) N 38, ст.326
186. Постанова Верховної Ради України від 21 червня 2001 року « Про основні напрями бюджетної політики на 2002 рік» (Бюджетна резолюція) N 2543-III //Відомості Верховної Ради (ВВР), 2001, N 40, ст.196.
187. Постанова Верховної Ради України від 4 липня 2002 року N 32-IV «Про основні напрями бюджетної політики на 2003 рік» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir =45077

188. Постанова Верховної Ради України «Про основні напрями бюджетної політики на 2004 р.» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=4507
189. Постанова ВРУ «Про Основні напрями бюджетної політики на 2005 рік» // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2004. – N 50, ст.541.
190. Постанова Верховної Вади України від 21 червня 2005 року N 2678-IV «Про основні напрями бюджетної політики на 2006 рік» //Відомості Верховної Ради (ВВР), 2005, N 27, ст. 367.
191. Постанова Верховної Вади України від 27 липня 2006 року N 42-V рік «Про основні напрями бюджетної політики на 2007» // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2006, N 40, ст.352
192. Постанова КМУ від 1 березня 2007 р. N 316. «Про схвалення Декларації цілей та завдань бюджету на 2008 рік» (Бюджетної декларації) [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/316-2007-%D0%BF.
193. Закон України від 28.12.2007 N 107-VI. «Про Державний бюджет України на 2008 рік та про внесення змін до деяких законодавчих актів України» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=480999
194. Постанова КМУ від 5 березня 2008 р. N 160 «Про схвалення Декларації цілей та завдань бюджету на 2009 рік» (Бюджетної декларації)/ [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/160-2008-%D0%BF.
195. Постанова КМУ від 25 лютого 2009 р. № 151 «Про схвалення Декларації цілей та завдань бюджету на 2010 рік» (Бюджетної декларації) [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Legislation/Budget/151.pdf
196. Постанова КМУ від 19 квітня 2010 р. № 315. «Деклоація цілей та завдань бюджету на 2011 рік» (Бюджетна декларація)/ [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45077.
197. Статистичний щорічник України за 2010 рік / за редакцією О. Г. Осауленка. – Київ : Вид-во: «Август Трейд». – 2011. – 560 с.
198. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за редакцією О. Г. Осауленка. – Київ : ТОВ «Видавництво «Консультант». – 2008. – 572с.
199. Статистичний щорічник України за 2006 рік / за редакцією О. Г. Осауленка. – Київ : ТОВ «Видавництво «Консультант». – 2008. – 552с.
200. Статистичний щорічник України за 2005 рік / за редакцією О. Г. Осауленка. – Київ : ТОВ «Видавництво «Консультант». – 2006. – 576с.

201. Бюджетний моніторинг: Аналіз виконання бюджету за 2011 рік / А. Ю. Рудик, В. В. Зубенко, І. В. Самчинська [та ін.]; за загал. ред. І. Ф. Щербини. – К. : USAID. – 2011. – 96 с.
202. Звіти про виконання бюджету України за 2002-2011 роки. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/index; http://treasury.gov.ua/main/uk/index
203. Постанова ВРУ від 13.05.2011 № 3358-VI.»Основні напрямки бюджетної політики на 2012 рік» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/ list?currDir=45077.
204. Постанова ВРУ від 3 липня 1997 року N 420/97-ВР «Про основні напрями бюджетної політики на 1998 рік (Бюджетна резолюція)» // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1997, N 37, ст. 245.
205. Постанова ВРУ від 24 липня 1998 року N 57-XIV «Про основні напрями бюджетної політики на 1999 рік» (Бюджетна резолюція) // Відомості Верховної Ради (ВВР), 1998, N 43-44, ст. 270.
206. Закон України від 19.12.2006 № 489-V «Про Державний бюджет України на 2007 р.» //Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2007, N 7-8, ст. 66.
207. Закон України від 26.12.2008 № 835-VI. Про Державний бюджет України на 2009 р. / [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/835-17
208. Закон України від 27.04.2010 № 2154-VI «Про Державний бюджет України на 2010 р.» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2154-17
209. Закон України від 23.12.2010 № 2857-VI Про Державний бюджет України на 2011 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2857-17.
210. Теория экономического анализа: учеб. / М. И. Баканов, М. В. Мельник., А. Д. Шеремет ; под ред. М.И. Баканова.. – изд. 5-е, перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 536 с.
211. Барнгольц, С.Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта: учеб. пособие / С.Б. Барнгольц, М.В. Мельник. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 240 с.
212. Савицкая Г. В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности: учеб пособие / Г. В. Савицкая - 4-е изд (Серия: Высшее образование). – М. : Инфра, 2007. – 193 с.
213. Гальчина О.Н. Пожидаева Т.А. Теория экономического анализа / О. Н. Гальчина, Т. А. Пожидаева. – М. : Дашков и К, 2009. – 236 с.
214. Методические основы оценки эффективности и результативности бюджетных расходов в Саратовской области / О. В. Александров, А. С. Бараховский, Е. Е. Ваксова [и др.]. – М.: УРСС, 2004. – 326 с.
215. Наказ Міністерства фінансів України від 20 грудня 2010 р. № 1536 «Про результативні показники бюджетної програми» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1353-10.

216. Бабич Т.С. Бюджетування в Україні: становлення та перспективи розвитку : автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 / Т. С. Бабич. – К., 2008. – 22 с.
217. Шкворець Ю. Ф. Критерії та показники оцінки ефективності програмно-цільового фінансування центральних органів управління з питань науки, інноваційної діяльності й освіти [Електронний ресурс] / Шкворець Ю. Ф. ; Науково-дослідний економічний інститут Міністерства економіки України. – Режим доступу : http://iee.org.ua/files/alushta/06-shkvoreckryteryy_ta_pokaznyky.pdf
218. Федченко Т. В. Оцінка ефективності виконання бюджетних програм галузі охорони здоров'я / Т. В. Федченко // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53). – С. 105-110
219. Коваль Л.М. Формування регіональних програм державної підтримки малого підприємництва: автореф. дис. на здобуття ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.05 / Л. М. Коваль. – Львів, 2009. – 24 с.
220. Наказ Міністерства економіки України від 24.06.2010 № 742 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо проведення оцінки економічної і соціальної ефективності виконання державних цільових програм» [Електронний ресурс]. – Професійна нормативно-правова бібліотека. Режим доступу: http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-shodo-provedennj-doc33937.html
221. Жибер Т. В. Удосконалення процесу бюджетування в Україні / Т. В. Жибер // Фінанси України. – №8. – 2009. – С. 76-81.
222. Musgrave R.A. & Musgrave P.B. Public finance in theory and practice / R. A. Musgrave, P. B. Musgrave [5- thed.], New York : McGraw-Hill. 1989. – 627 p.
223. Fuguitt D., Wilcox S.J. Cost-Benefit Analysis for Public Sector Decision Makers. / D. Fuguitt, S. J. Wilcox. – Westport, Connecticut, London : Greenwood Publishing Group, Incorporated, 1999. – 333 p.
224. Guidelines and Discount Rates for Benefit-Cost Analysis of Federal Programs, Washington, 1992. Circular No. A-94. White House. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.whitehouse.gov.
225. The Grren Book: Appraisal and Evaluation in Central Government, Treasury Guidence. London. 2003. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://epp-aldeandore.org.uk/green_book_260907.pdf .
226. Young L. Determining the Discount Rate for Government Projects, New Zealand Treasury : Working Paper No. 02/21, 2002. [Електронний ресурс]. / L. Young. – Режим доступу : http://www.treasury.govt.nz/publications.
227. Rambaud S. C., Torrecillas M. Some considerations on the social discount rate. / S. C. Rambaud, M. Torrecillas // Environmental Science and Policy. – № 8, 2005, p. 343–355.
228. Pearce D.W., Howarth A. Technical Report on Methodology: Cost Benefit Analysis and Policy Responses [Електронний ресурс] / D. W. Pearce. – May.

– 2000. Режим доступу : http://ec.europa.eu/environment/enveco/prioritystudy /pdf /methodology.pdf.
229. Marchand M. Discount rates and shadow prices for public investment / M. Marchand // North-Holland. Journal of Public Economics 24, 1984, pp. 153–169.
230. Weitzman M. L. Gamma discounting. / M. L Weitzman // The American Economic Review 91 (1), 2001. – P. 260-271.
231. Ramsey F. P. (1928) A mathematical theory of saving / F. P. Ramsey //Economic Journal, 38, 1928.- P. 543-559.
232. Pearce D. W., Ulph. D. A Social Discount Rate for the United Kingdom / D. W. Pearce, D. A Ulph. // CSERGE Working Paper 95–01. Centre for Social and Economic Research on the Global Environment, University of East Anglia, UK. – 1995. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://cserge.ac.uk /sites/default/files/gec 1995_01.pdf.
233. Pearce D. W., Ulph D. A social discount rate for the United Kingdom / D. W. Pearce, D. A Ulph // Edward Elgar, Chelterham, 1999. – P. 268–285.
234. Centre for Social and Economic Research on the Global Environment, University of East Anglia, UK. – 1995. – [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://ec.europa.eu/environment/enveco/ priority _study/pdf/.
235. Olson Mancur and Bailey Martin J.. Positive time preference / Mancur Olson , Martin, J. Bailey. // Journal of Political Economy. – № 89 (2). – 1981. – P. 1-25.
236. A Social Time Preference Rate for Use in Long-Term Discounting [Електронний ресурс] .– OXERA a report for ODPM, DfT and Defra, - 2002. – Режим доступу : http://www.communities.gov.uk/documents/ corporate/pdf/ 146862.pdf.
237. Kula E. 'An Empirical Estimation on the Social Time Preference Rate for the United Kingdom' / E. Kula Environment and Planning, 17. 1985. P. 199-212.
238. Paulden Mike. Some problems with the UK Treasury's discount rate [Електронний ресурс] / Mike Paulden. – Toronto Health Economics and Technology Assessment (THETA) Collaborative University of Toronto, Ontario, Canada. – March 2010. – Режим доступу : http://theta.utoronto.ca/papers/ THETA Working_Paper_2.pdf.
239. Caplin A., Leahy V. John. The social discount rate. [Електронний ресурс]. / A. Caplin, V. John Leahy // NBER Working paper Series. – № W 7983, October, 2000. Режим доступу : http://ssrn.com/abstract=246885.
240. Stern N. The Marginal Valuation of Income. In Studies in Modern Economic Analysis [Електронний ресурс] / N. Stern, M.J. Artis, A.R. Nobay, (eds.), Blackwell. Oxford. 1977. – Режим доступу : http://www.ipcc.ch/ipccreports /tar/wg3/index.php?idp=318.
241. Cowell F, and Gardiner K. Welfare Weights [Електронний ресурс]. / K. Gardiner, F Cowell // Report to the UK Office of Fair. Trading,1999. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.gov.uk/shared_oft/reports/consumer_protection/oft282.pdf.

242. Шелунцова М. А. Особенности оценки социальной ставки дисконтирования для развивающих стран / М. А. Шелунцова // Финансы и кредит. – №27(411) – 2010. – С. 57-64.
243. Percoco M. A Social discount rate for Italy / M. A Percoco Applied Economics Letters, №15. 2008. – P. 73–77.
244. Evans D., Sezer H. Social discount rates for member countries of the European Union / D. Evans, H. Sezer // Journal of Economic Studies. – Vol. 32, No.1. – 2005. – P. 47–59.
245. Lopez H. The Social Discount Rate: Estimates for nine Latin American countries [Електронний ресурс] / H. Lopez // The World Bank, Policy Research Working Paper 4639. – 2008. – Режим доступу : http://ideas.repec.org/p/wbk/ wbrwps/4639.html
246. Sheluntsova M. Evaluation of a social discount rate for the Russian Federation / M. Sheluntsova // The International Conference on Administration and Business, conference proceedings. "Student's Book" Publishing House, Bucharest, Romania. – 2009 – 720 p.
247. Kohyama H., Selecting. Discount Rates for Budgetary Purposes / H. Kohyama // Federal Budget Policy Seminar. Briefing Paper No. 29. Harvard Law School. – 2006. – P. 1-37.
248. Tan-Torres Edejer, R. Baltussen, . Adam T. & other. Who Guide to Cost-Effectiveness Analysis [Електронний ресурс] / Edited by T. Tan-Torres Edejer, R. Baltussen, T. Adam, R. Hutubessy, A. Acharya, D.B. Evans and C.J.L. Murray. – World Health Organization, Geneva : 2003. – 329 p. –Режим доступу : http://whqlibdoc.who.int/publications/2003/ 9241546018.pdf
249. Levin H. M., McEwan P. Cost-Effectiveness Analysis: Methods and Applications / H. M. Levin, P. McEwan, [2nd edition]. – Thousand Oaks. Calif.: Sage Publications. – 2001. – 308 p.
250. Torrance, G. W. A Generalized Cost-effectiveness Model for the Evaluation of Health Programs. [Електронний ресурс]. / Doctoral dissertation, Department of Industrial Engineering. –New York at Buffalo, 1971. –Режим доступу : http://www.ncbi.nlm.nih.gov/ pmc/articles/PMC1067402/pdf/hsresearch00567-0023.pdf.
251. Methods for the economic evaluation of health care programmes / M.F. Drummond, Mark J. Sculpher, Torrance George Oxford University Press. 2005. – 379 p.
252. Utility maximization model for evaluation of health care programs / G.W. Torrance,., W. Thomas, D. A Sackett. – Health Services Research, 1972. – 118 p.
253. Goel V. and Detsky A. A cost-utility analysis of preoperative total parenteral nutrition. International / V. Goel, A. A Detsky //Journal of Technology Assessment in Health Care, 5, 1989. – P. 94-183.
254. Gerard K. Cost-utility in practice: a policy maker's guide to the state of the art. Health Policy, 21, 1992, pp.79-249.

255. Torrance G. W. Health status index models: A unified mathematical view / G. W. Torrance // Management Science. – Vol22. – No 9. – 1976. – P. 990-1001.
256. Handbook on Economic и Analysis of Investment Operations [Електронний ресурс]. Chapter 8. The World Bank, Washington. DC. 1998. – Режим доступу : http://www.worldbank.org/ education/economicsed/ project/projwork/Handbook.pdf.
257. Сукач О. М. Система економічних показників визначення результативності бюджетних програм місцевого рівня. С195-197 / Сукач О. М. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua /portal/soc_gum/znpchdtu/2009 22_2/articles/Reg_economica/40_Sukach.pdf
258. Бурик З. М. Оцінка ефективності програм регіонального розвитку (на прикладі Львівської області) / З. М. Бурик [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.academy.gov.ua/ej/ej7/doc _pdf/buryk.pdf
259. Розпорядження КМУ від 6 квітня 2011 р. № 292-р. «Стратегія оптимізації кількості бюджетних програм» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/292-2011-%D1%80.
260. Baum S. D. Description, prescription and the choice of discount rates / S. D. Baum Ecological Economics, 69. 2009/ P. 197-205.
261. Evans D. Uncertainty and social discounting for the very long term / Evans D. //Journal of Economic Studies. Vol. 36. №5. P. 522-540.
262. Емельянов А. М., Шелунцова М. А. Использование похода ставки межвременных предпочтений для оценки ставки дисконтирования / А. М. Емельянов, М. А. Шелунцова // Корпоративные финансы №1. 2007 – С.9-21.
263. Шелунцова М. А. Оценка социальной ставки дисконтирования в проектах общественного сектора экономики: мировой опыт / М. А. Шелунцова // Проблемы современной экономики, N 4 (36), 2010. – С. 69-72.
264. Чугунов І. Я. Економіко-математичні методи аналізу планування і виконання дохідної частини бюджету / І. Я. Чугунов // Наукові записки. Національний університет "Києво-Могилянська академія". Економічні науки. – Київ, 2001. – Т. 19. – С. 23–27.
265. Баранова И. В., Фадейкина Н. В. Финансовое регулирование развития малого предпринимательства (на примере Сибирского региона) / И. В Баранова, Н. В. Фадейкина Новосибирск: СИФБД, 1999. 140 с.
266. Про Національну програму сприяння розвитку малого підприємництва в Україні /Закон України від 21.12.2000 р. № 2157-III// Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, N 7, ст.35.
267. Наказ Міністерства економіки України від 04.12.2006 № 367 «Методичні рекомендації щодо порядку розроблення регіональних цільових програм, моніторингу та звітності про їх виконання» [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=92210&cat_id=3873
268. Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Донецької області у 2006-2011 рр./ Лист від 21.08.2012 № 01-01/18-210-8.

269. Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Київської області у 2006-2011 / Лист від 29.08.2012 № 10-04-16/2731.
270. Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Херсонської області у 2006-2011 / Лист від 17.08.2012 № 01-17/2513.
271. Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Дніпропетровської області у 2006-2011 рр. / Лист від 31.08.2012 № 02/1-42/24 ПІ
272. Про надання інформації про виконання зведеного бюджету Черкаської області / Лист від 22.08.2012 № 01-1-29 003
273. Виконання зведеного бюджету у Волинській області у 2006-2010 рр. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.finance.voladm.gov.ua/articles/id-189.
274. Діяльність суб'єктів малого підприємництва у 2010 р. / за редакцією Жук І.М. Статистичний збірник. К.: Вид-во ДП "Інформаційно-аналітичне агентство" (Держаналітінформ). – 2011. – 204 с.
275. Діяльність суб'єктів малого підприємництва у 2009 р. / за редакцією Жук І.М. Статистичний збірник. К.: Вид-во ДП "Інформаційно-аналітичне агентство" (Держаналітінформ). – 2010. – 185 с.
276. Розвиток підприємництва. /Статистична інформація. Державна служба статистики. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/.
277. Регіони України 2009, частина 1 / За ред. О.Г. Осоуленка. Статистичний збірник К.: Вид-во Держаналітінформ. – 2009.- 369 с.
278. Регіони України 2011, частина 1 / За ред. О.Г. Осоуленка. Статистичний збірник К.: Вид-во Держаналітінформ. – 2011. – 358 с.
279. Закон України від 18.09.2008 №523-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» /. Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2009, N 6, ст. 21.
280. Наказ Державного комітету з питань регуляторної політики та підприємництва від 04.06.2008 р. «Методичні рекомендації щодо формування і реалізації регіональних програм підтримки малого підприємництва.» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.kyiv-obl.gov.ua/content/inner_docs/38/1280834268_1_male_p-vo_zakon.pdf.
281. Рішення Дніпропетровської обласної ради від 30 грудня 2010 р. № 47-4/VI. Програма розвитку малого підприємництва у Дніпропетровській області / [Електронний ресурс]. Режим доступу: oblrada.dp.ua/user/files/47-4.doc
282. Рішення Волинської обласної ради від 03.03.11 № 3/17 Паспорт Регіональна програма підтримки малого підприємництва у Волинській області на 2011 – 2012 роки / [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://volynrada.gov.ua/session/3/17.
283. Рішення Київської обласної ради від 03.02.2011 р. Програма розвитку малого підприємництва у Київській області на 2011-2012 рр. № 039-04-IV.

[Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.kyiv-obl.gov.ua/content/inner_docs/36/1301492990_Programa.doc
284. Регіональна програма підтримки малого підприємництва в Донецькій області на 2011-2012 рр. / Рішення Донецької обласної ради від 29.03.2010 № 6/3-51. [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.sovet.donbass.com/?lang=ru&sec=02.01&iface=27&cmd=showdoc&args=id:1852
285. Регіональна програма підтримки малого підприємництва в Черкаській області на 2011-2012 рр. /Рішення Черкаської обласної ради від 13.09. № 8-4/VI [Електронний ресурс]. Режим доступу : http://www.oblrada.ck.ua/documents/ses/44.html
286. Рішення від 21.01.2011 р. № 80 «Регіональна програма розвитку малого підприємництва у 2011-2012 рр. в Херсонській області» / [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.oblrada.ks.ua/index.php?id=12988.
287. Абалкин Л.И. Экономическая энциклопедия / под. ред. Абалкина Л.И. – М.: Из-во. «Экономика», 1999. – 1055 с.

Наукове видання

Васютинська Людмила Анатоліївна

СИСТЕМА ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ В УМОВАХ РОЗВИТКУ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО УПРАВЛІННЯ

Монографія

Підписано до друку 8.10.2014. Формат 90х60/16. Папір офсетний.
Гарнітура Times New Roman Ум. друк арк. 10,2.
Тираж 300 примірників. Замовлення № 1021/14.

Видавництво «Друк Південь»
Тел. 097 212 29 75