

УДК 330.115

І.В.Запатріна

## УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСІВ КОНТРОЛЮ ЗА ЕФЕКТИВНИМ ВИКОРИСТАННЯМ БЮДЖЕТНИХ КОШТІВ В УКРАЇНІ

*Українське законодавство у сфері застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі не містить чіткого визначення концептуальних засад по розробці програмної структури бюджету. Це питання є дуже важливим і тому базові принципи формування бюджетних програм законодавчо врегульовані у більшості країн, що використовують програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. Узагальнено основні методологічні вимоги до формування бюджету як сукупності бюджетних програм сформульовано МВФ.*

Серед основних цілей бюджетної політики, викладених у «Основних напрямках бюджетної політики на 2006 рік» [1], визначається така як забезпечення суспільного контролю за ефективним використанням бюджетних коштів шляхом:

- удосконалення програмно-цільового підходу до розроблення бюджетних програм для отримання конкретних результатів від їх виконання;
- підвищення ефективності державного фінансового контролю з наближенням його форм і методів до європейських стандартів, удосконалення здійснення аудиту діяльності бюджетних установ та використання бюджетних коштів;
- удосконалення звітності головних розпорядників бюджетних коштів бюджетів усіх рівнів, підвищення рівня їх публічності;
- запровадження практики подання публічних фінансових звітів державними та казенними підприємствами;
- забезпечення доступу громадян до механізмів управління державною власністю та використання природних ресурсів;
- громадське обговорення результатів виконання найважливіших для суспільства програм реформування секторів економіки, бюджетних програм та досягнутих цілей;
- розробка та запровадження нових форм казначейського обслуговування бюджету, що передбачає здійснення видатків відповідно до узятих зобов'язань;
- залучення громадськості до участі в удосконаленні податкового та бюджетного законодавства.

Таким чином, ефективність виконання бюджетних програм і, відповідно, ефективність використання бюджетних коштів у великій мірі зале-

жить від налагодження дієвого контролю на усіх етапах бюджетного процесу.

Запровадження програмно-цільового методу, започатковане у вересні 2002 році *Концепцією застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі*, надає нові якості питанням забезпечення ефективності та контролю за використанням бюджетних коштів, установлюючи безпосередній зв'язок між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання [2].

У рамках реалізації *Концепції* у грудні 2002 року Міністерством фінансів України видано наказ «Про паспорти бюджетних програм» [3], яким визначаються правила складання та форма представлення бюджетних програм, а також форма звітності про їх виконання (3). Цим же розпорядженням Головки КРУ України ставиться у обов'язок у ході проведення ревізій та перевірок здійснювати контроль за цільовим витрачанням коштів державного бюджету, виділених на виконання бюджетних програм, при проведенні аудиту ефективності – за ефективним використанням бюджетних коштів відповідно з їх паспортами. Результати та висновки щодо здійснення такого контролю мають щорічно (до 1 квітня наступного року) надаватися Міністерству фінансів України з метою їх врахування при формування наступного бюджету. Висновки перевірки щодо реалізації бюджетних програм є, у визначальній мірі, основою для виробітки рішень щодо включення відповідного бюджетного запиту на наступні бюджетні періоди.

Паспорт бюджетної програми має містити *результативні показники*, що дозволяють оцінити відповідність витрачених бюджетних коштів і досягнутих результатів (завдань бюджетної програми). Наказом міністерства фінансів України визначено наступні групи результативних показників :

- *показники затрат*. Визначають обсяги та структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми;
- *показники продукту*. Використовуються для оцінки ступеню досягнення поставлених цілей (результату виконання бюджетної програми);
- *показники ефективності*. Це витрати ресурсів на одиницю продукції, виробництво на одиницю витрачених ресурсів, ступінь досягнення запланованого результату тощо;
- *показники якості*. Відображають якість вироблених в результаті реалізації програми товарів та послуг [3].

По мірі виконання бюджетної програми значення визначених у паспорті бюджетної програми показників порівнюються з запланованими і на цій основі робляться висновки щодо успішності виконання програми.

З іншого боку, Законом України «Про державні цільові програми» [4] передбачається контроль за виконанням державних цільових програм з метою :

- забезпечення виконання заходів та завдань програми в установлені строки;
- досягнення передбачених цільових показників програми;
- забезпечення використання фінансових та інших ресурсів.

За законом контроль за виконанням державної цільової програми здійснює Кабінет Міністрів України шляхом розгляду проміжних та заключних звітів, які готує державний замовник програми. Крім того, контроль за цільовим та ефективним використанням бюджетних коштів здійснюють спеціально уповноважені органи.

Отже, на наш погляд, за останні роки законодавче регулювання питань контролю за ефективністю використання бюджетних коштів досягло досить високого рівня.

Проте, на теперішній час залишається ще достатньо як законодавчих, так і особливо практичних проблем у сфері контролювання використання бюджетних коштів та забезпечення ефективності їх витрачання.

Слід зауважити, що для забезпечення дійсно дієвого контролю за ефективним використанням бюджетних коштів першочергове значення має застосування оптимальних концептуальних принципів при формуванні бюджетних програм. Українське законодавство у сфері застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі не містить чіткого визначення концептуальних засад по розробці програмної структури бюджету. Між тим, це питання є дуже важливим і тому базові принципи формування бюджетних програм законодавчо врегульовані у більшості країн, що використовують програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. Узагальнено основні методологічні вимоги до формування бюджету як сукупності бюджетних програм сформульовано МВФ. Основними з них є наступні [5]:

- бюджетні програми повинні мати чітку ієрархічну будову, а саме: кожна програма складається з підпрограм, які, у свою чергу, поділяються на задачі та напрямки. При цьому, з метою унеможливлення дублювання та змішування одних і тих самих функцій та заходів, кожна підпрограма може належати лише одній програмі, а кожне завдання чи напрямок діяльності – лише одній підпрограмі;
- з метою забезпечення гнучкого управління програмами (підпрограмами), контрольованості їх реалізації, прозорості проходження та витрачання бюджетних коштів завдання та напрямки підпрограм мають бути у достатній мірі структуровані та деталізовані;
- обсяг кожної підпрограми має бути оптимальним для ефективного управління її реалізацією. Так, для великих комплексних програм, що потребують великих обсягів бюджетних ресурсів, головний рівень відповідальності може встановлюватися також нижче, ніж на рівні даної комплексної програми, наприклад, на рівні, ключових підпрограм. Надання головних рівнів відповідальності

найбільш важливим (ключовим) підпрограмам об'ємної комплексної програми посилює можливість контролю за виконанням усієї програми в цілому і забезпечує ефективність її реалізації;

- у програмах і підпрограмах має бути установлений чіткий взаємозв'язок між витрачанням бюджетних коштів і планованими (очікуваними) результатами, що дозволяє приймати обґрунтовані бюджетні рішення в умовах обмеженості бюджетних ресурсів;
- при оцінці ефективності програми як співвідношення бюджетних затрат і отриманих результатів враховуються усі напрямки планованих (здійснених) витрат – як капітальних, так і оперативних;
- з метою забезпечення ефективності виконання бюджетних програм має бути встановлена чітка управлінська підзвітність за процесом реалізації програм, включаючи особисту відповідальність.

Особлива увага при формуванні бюджетів за програмно-цільовим методом надається здійсненню оцінки бюджетних програм та розробці ґрунтовних пропозицій щодо поводження з програмами. Так, наприклад, у США розроблені спеціальні Інструкції щодо використання інструменту оцінки рейтингу програми (PART Instructions) [6]. Інструмент оцінки рейтингу програми (ІОРП) – це системний метод оцінки виконання програм Федерального уряду з метою підвищення їх результативності та визначення внеску програм у досягнення відповідною урядовою установою поставлених стратегічних та тактичних цілей. ІОРП складається із серії запитань, спеціально розроблених таким чином, щоб забезпечити єдиний підхід до оцінки програм та, покладаючись на об'єктивні дані, оцінити програми по усьому діапазону питань, пов'язаних з їх виконанням, за такими напрямками:

- мета програми і її структура;
- стратегічне планування; управління програмою;
- результати програми та її підзвітність.

Формалізація оцінки виконання програм відповідно до ІОРП покликана сприяти становленню обґрунтованих та узгоджених рейтингів програм. На базі проведення оцінки програм за ІОРП готуються пропозиції щодо покращення виконання програм та підвищення якості управлінських рішень. Крім того, Інструкцією ІОРП формулюються критерії поєднання бюджетних програм для проведення оцінки, що часто є важливим з точки зору визначення адекватного макроекономічного (суспільного) ефекту від реалізації сукупності програм.

На наш погляд, законодавче визначення концептуальних підходів до розробки та реалізації бюджетних програм дозволить значно покращити дисципліну бюджетного процесу, підвищити рівень прозорості, контрольованості та ефективності використання бюджетних коштів.

В Україні на теперішній час не існує формалізованої співставної системи оцінки програм та критеріїв їх порівняння. На практиці аналіз бю-

джетних програм представляє собою щорічний моніторинг виконання бюджету.

Крім того, особливе значення для контролювання ходу та результатів реалізації програми має виважений підхід до визначення *результативних показників*, або показників виконання програми. За визначенням *Концепції* [3], під результативними показниками розуміються кількісні та якісні показники, які характеризують результати виконання бюджетної програми і підтверджуються статистичною, бухгалтерською та іншою звітністю і які дають можливість здійснити оцінку використання коштів на виконання бюджетної програми. Взагалі, застосування показників результативності є, на наш погляд, ключовим аспектом як підготовки, так і реалізації бюджетних програм на засадах програмно-цільового методу, а їх моніторинг – базою для здійснення аналізу стану виконання бюджетної програми та виробітки застережень та пропозицій щодо її подальшого виконання. При цьому непродуманий набір результативних показників може дати неповну, викривлену чи взагалі невірну картину ходу реалізації та результативності виконання програми. Напроти, оптимально підібрані результативні показники є важливим інструментом розробки та реалізації бюджетних програм, дозволяючи:

- чітко відстежувати віддачу від відповідних бюджетних витрат та оцінювати рівень їх ефективності; відстежувати динаміку реалізації програм та їх результативності;
- вчасно приймати рішення щодо здійснення необхідних корегувань;
- порівнювати ефективність різних бюджетних програм та приймати рішення щодо пріоритетності їх фінансування в умовах обмеженості бюджетних коштів;
- робити висновки щодо доцільності виконання окремих бюджетних програм тощо.

Отже, на наш погляд, потрібна виробітка співставних підходів щодо розробки результативних показників.

У законодавстві України надано визначення і здійснена класифікація результативних показників бюджетних програм, кількість яких обмежена до тридцяти одиниць. Однак законом не визначено концептуальних принципів та методологічних підходів до розробки цих показників. Між тим, виходячи з надзвичайної важливості визначення показників результативності для процесів контролю та забезпечення ефективності бюджетних витрат, МВФ розроблено наступні рекомендації щодо методики розробки результативних показників бюджетних програм [5]:

- адекватне відображення цілей і пріоритетів уряду;
- відображення макроекономічного ефекту від реалізації програми;
- відображення цілей і напрямків діяльності відповідального виконавця бюджетної програми;

- чітке визначення цільових громадських груп, на які спрямована реалізація програми;
- реалістичність досягнення запланованих результатів за конкретний проміжок часу;
- показники повинні: однозначно вимірюватися і підлягати моніторингу, дозволяти оцінювати ступінь досягнення кінцевих цілей, відображати взаємозв'язок між бюджетними ресурсами і отримуваними результатами;
- показники мають бути чітко визначені, легко вимірюватися і однозначно трактуватися.

На наш погляд, законодавче визначення концептуальних принципів формування показників результативності у процесі формування та реалізації бюджетних програм дозволило б підвищити якість розробки показників результативності і підвищити рівень контрольованості та управління бюджетними програмами з точки зору забезпечення ефективності використання бюджетних коштів.

Наказом Міністерства фінансів України «Про паспорти бюджетних програм» [3] визначається, що головні розпорядники бюджетних коштів по результатах бюджетного року подають до Міністерства фінансів України інформацію щодо реалізації бюджетних програм за визначеною формою. З іншого боку, ГоловКРУ здійснює контроль за цільовим використанням бюджетних коштів та проводить аудит ефективності виконання програм відповідно до їх паспортів. Ця інформація є підставою для визначення ефективності кожної бюджетної програми і виробітки рішення про включення бюджетного запиту по даній програмі до проекту державного бюджету на наступні бюджетні періоди.

Між тим, виконання бюджетних програм є процесом безперервним і потребує постійного управління:

- розподіленням бюджетних видатків за підпрограмами, завданнями та напрямками програми;
- внесенням змін у програму в цілому чи корегування окремих програмних задач чи заходів;
- перерозподілом бюджетних коштів між підпрограмами та задачами у рамках програми внаслідок обмеженості коштів чи корегування стратегії виконання програми;
- прийняттям рішень щодо корегування, продовження чи припинення виконання програми чи її окремих складових тощо.

Таким чином, контроль та аналіз процесу реалізації програми має відбуватися постійно, отже, необхідною складовою виконання бюджетної програми є забезпечення моніторингу відповідної інформації, тобто, налагодження безперервного збору інформації про бюджетні видатки та показники результативності виконання програми з метою оперативного управління і аналізу. Зазвичай, моніторинг виконання програми здійснюють від-

повідальні виконавці програми. Саме здійснення моніторингу дає можливість вчасно виявити існуючі чи ймовірні проблеми у ході реалізації бюджетної програми і застосувати превентивні заходи для виправлення ситуації. Крім того, моніторинг виконання програми – це дієвий засіб забезпечення прозорості використання бюджетних коштів та посилення підзвітності виконавців програми перед головним розпорядником бюджетних коштів та громадськістю.

Для здійснення моніторингу слід розробити макет (структуру інформації), що у простому, стислому та наглядному виді відобразить дані щодо фінансування бюджетної програми та виконання результативних показників – порівняно з планом та у динаміці. Макет моніторингу має бути зручним для отримання даних та прийняття висновків та рішень щодо поліпшення управління програмою. Запровадження системи моніторингу має бути здійснено відповідальним виконавцем на самому початку реалізації програми. Для цього слід визначитися з:

- витратами на упровадження та ведення моніторингу;
- відповідальними особами (структурними підрозділами) за ведення моніторингу;
- системою показників моніторингу;
- джерелами, способом та періодичністю отримання інформації по показниках моніторингу;
- формами для збору та представлення первісних даних, методами їх обробки та аналізу та формами представлення результуючих даних;
- формами оперативної звітності за даними м моніторингу.

Слід зауважити, що не всі країни, упроваджуючи програмно-цільовий метод у практику бюджетування застосовують системи моніторингу: у багатьох випадках запровадження даного методу обмежується лише формуванням бюджету у вигляді програм. Деякі країни здійснюють моніторинг, але у дуже обмеженому, формальному виді. Проте розвинені країни у процесі удосконалення програмно-цільового методу бюджетування приділяють моніторингу результативності бюджетних видатків велику увагу, розповсюджуючи його на усі рівні влади. Дуже активно система моніторингу використовується і удосконалюється у таких країнах, як США, Канада, Австралія, Великобританія, Швеція, Фінляндія, Нідерланди, Нова Зеландія.

Наприклад, у США в 1993 р. було прийнято спеціальний Закон «Про ефективність та результати роботи уряду», відповідно до якого федеральним відомствам відводилося 5 років на створення системи моніторингу та оцінки бюджетних витрат (бюджетних послуг), при цьому основний акцент робився саме на співвідношенні бюджетних витрат та отриманих результатів, або, іншими словами, співвідношення суспільних (бюджетних) витрат з отриманими суспільними вигід. На наш погляд, така постановка ме-

ти створення моніторингу відображає саму сутність (мету) програмно-цільового методу бюджетування.

В Україні на рівні Державного бюджету здійснюється щорічний моніторинг фінансування бюджетних програм, що відображається у звіті про виконання Закону України «Про державний бюджет України». У звітних матеріалах міститься інформація про розходження між фактичним та планованим бюджетним фінансуванням.

Крім того, за законодавством України Рахунковою палатою та органами КРУ проводиться зовнішній аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних організацій, у тому числі – аудит ефективності виконання бюджетних програм, звіт про який надсилається головному розпоряднику бюджетних коштів та іншим органам влади, відповідним за виконання бюджетної програми. Методологія здійснення аудиту ефективності виконання бюджетних програм затверджена Наказом Головки КРУ України від 02.04.2003 р. № 75 [7].

Останнім часом на рівні окремих розпорядників бюджетних коштів здійснюється моніторинг виконання результативних показників, проте, як правило, отримана інформація є, скоріше, просто статистичною – вона не піддається ґрунтовному аналізу і не використовується для удосконалення оперативного управління програмою, а головне, не відповідає меті програмно-цільового методу – встановлення взаємозв'язку між витраченими бюджетними коштами і отриманими результатами.

Як висновок, можемо констатувати наступне.

Ефективність виконання бюджетних програм і, відповідно, ефективність використання бюджетних коштів у великій мірі залежить від налагодження дієвого контролю на усіх етапах бюджетного процесу.

Застосування державного контролю за використанням бюджетних коштів має забезпечувати:

- належне виконання бюджетних програм відповідно до затвердженого плану;
- виключно цільове використання бюджетних коштів відповідно з затвердженими напрямками та обсягами;
- виявлення фактів порушень використання бюджетних коштів та визначення посадових осіб, винних у порушеннях та зловживаннях, а також розробка пропозицій та заходів щодо виправлення шкоди та недопущення подібних фактів у майбутньому;
- правильність та достовірність ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- інформування відповідних органів влади щодо законності та ефективності використання бюджетних коштів.

За останні роки законодавче регулювання питань контролю за ефективністю використання бюджетних коштів досягло досить високого рівня, проте, на теперішній час залишається ще достатньо як законодавчих, так і



особливо практичних проблем у сфері контролювання використання бюджетних коштів та забезпечення ефективності їх витрачання.

Українське законодавство у сфері застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі не містить концептуальних засад по розробці програмної структури бюджету. На наш погляд, законодавче визначення концептуальних підходів до розробки та реалізації бюджетних програм дозволить значно покращити дисципліну бюджетного процесу, підвищити рівень прозорості, контрольованості та ефективності використання бюджетних коштів.

В Україні на теперішній час не існує формалізованої співставної системи оцінки бюджетних програм та критеріїв їх порівняння. На практиці їх аналіз представляє собою щорічний моніторинг виконання бюджету.

Українське законодавство не визначає концептуальні принципи та методологічні підходи до розробки результативних показників бюджетних програм, що значно обмежує можливості їх використання з точки зору оцінки ефективності використання бюджетних коштів з огляду на отримання суспільних вигід.

Потребує розвитку та удосконалення система моніторингу виконання бюджетних програм на регулярній основі. Необхідна розробка методології та механізмів здійснення такого моніторингу з точки зору вирішення задач як оперативного управління, так і адекватної оцінки взаємозв'язку між вкладеними бюджетними коштами і отриманими результатами.

### Література

1. Постанова Кабінету міністрів України «Основні напрями бюджетної політики на 2006 рік» від 1 червня 2005 р. № 411.
2. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі” від 14 вересня 2002 року №538-р.
3. Наказ Міністерства фінансів України “Про паспорти бюджетних програм” від 29 грудня 2002 року №1098
4. Закон України “Про державні цільові програми” від 18 березня 2004 року №1621-IV.
5. Навчальні матеріали для тренінгу: «Практичні аспекти програмно-цільового методу бюджетування. Зарубіжний досвід» у рамках проекту USAID «Реформа місцевих бюджетів в Україні». - 18-19 квітня 2006 р. у Науково-дослідному інституті при Міністерстві фінансів України
6. PART Instructions – сайт Департаменту управління і бюджету адміністрації Президента США - [www.whitehouse.gov/omb/](http://www.whitehouse.gov/omb/)
7. Методичні рекомендації щодо проведення аудиту ефективності виконання бюджетної програми, затверджені наказом Головного контрольно-ревізійного управління України від 2 квітня 2003 року №75.
8. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т.І.Єфіменко, І.Б.Стефанюк, Н.І.Рубан та ін.. – К.: НДФІ, 2004. – 320 с.

9. Наказ Міністерства фінансів України “Про запровадження результативних показників, що характеризують виконання бюджетних програм” від 8 серпня 2002 року №621.