

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД  
«КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА»**

*На правах рукопису*

**ЛОГВІНОВ ПАВЛО ВАДИМОВИЧ**

УДК 336.144:352]:33.012.7-045.52(043.3)

**ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВЕ БЮДЖЕТУВАННЯ В УМОВАХ  
ДЕЦЕНТРАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНИХ ФІНАНСІВ**

Спеціальність 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит

Дисертація  
на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник:  
Буряченко Андрій Євгенович,  
доктор економічних наук,  
доцент

Київ – 2017

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ</b> .....	12
1.1. Сутність і роль програмно-цільового бюджетування в управлінні бюджетними ресурсами (бюджетним господарством).....	12
1.2. Еволюційне становлення програмно-цільового бюджетування .....	27
1.3 Європейський досвід застосування прогресивних технологій бюджетування ..	41
Висновки до розділу 1.....	64
<b>РОЗДІЛ 2. АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ В УКРАЇНІ</b> .....	67
2.1. Оцінка сучасного стану впровадження програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів.....	67
2.2. Аналіз практичних аспектів реалізації програмно-цільового бюджетування місцевими органами влади .....	93
2.3. Розрахунок ефективності програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів .....	121
Висновки до розділу 2.....	132
<b>РОЗДІЛ 3. ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УМОВАХ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ</b>	137
3.1. Бюджетна програма як основа управління видатками місцевого бюджету.....	137
3.2. Моніторинг бюджетних програм та ідентифікація результату як складова програмно-цільового бюджетування.....	153
3.3. Вплив фінансової децентралізації на розвиток програмно-цільового бюджетування .....	166
Висновки до розділу 3.....	194
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	197
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	198

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Розбудова державних фінансів України потребує формування чітких інституціональних рамок бюджетної політики, які покликані забезпечити фінансову стабільність і реалізацію позитивного впливу бюджетно-податкових важелів і стимулів на економічний розвиток. Обґрунтованість установлення першочергових тактичних заходів у загальній стратегії перебудови системи державних фінансів досягається завдяки взаємодії учасників бюджетного процесу всіх рівнів й усвідомленню громадськістю власної ролі в механізмі мобілізації та розподілу коштів держави.

Передача додаткової частини фінансових ресурсів на рівень органів місцевого самоврядування не матиме відчутного результату для громадян, допоки чинна система розподілу коштів не передбачатиме механізму вимірювання ефективності використання коштів та можливості вибору альтернативних напрямків фінансування. Наявна система планування й розподілу бюджетних коштів не відповідає вимогам сучасності, розпорядники коштів не здатні аргументувати власну потребу в асигнуваннях з позиції ефективності, що унеможлиблює процес установлення доцільності використання фінансових ресурсів. З метою підвищення ефективності використання бюджетних коштів у нашій державі задекларовано поступову відмову від постатейного фінансування та перехід до використання програмно-цільового методу бюджетування на всіх рівнях бюджетної системи. На даний час запровадження даного методу бюджетування значною мірою звелось до трансформації бюджетних статей у бюджетні програми, що порушує базові принципи програмно-цільового методу. Також це зумовлено низкою наслідків негативного характеру, серед котрих варто виокремити проблему ідентифікації результату та недосконалу систему розрахунку ефективності у витрачанні бюджетних коштів та значну кількість бюджетних програм і брак якісного нормативно-правового та інформаційно-технічного забезпечення діяльності учасників бюджетного процесу.

Зазначені проблеми функціонування програмно-цільового методу можуть бути вирішені завдяки вдосконаленню наявного методичного і правового забезпечення, а також належному напрацюванню способів скорочення кількості бюджетних програм та забезпеченню вимірності ефективності асигнувань за умов конкурентного середовища. Поліпшення системи планування бюджету дасть результат за умови встановлення індикаторів ефективності використання фінансових ресурсів, що неможливо за постатейного методу планування, де ознакою ефективності є показник (відсоток) освоєння фактичних коштів від запланованих.

Наявний рівень фінансової дисципліни під час запровадження досліджуваної технології висуває перед фіскально-бюджетним механізмом низку принципово нових і насправді нелегких для вирішення завдань, сутність котрих зводиться до побудови системи взаємозв'язку між цілями стратегічного розвитку і розподілу грошових ресурсів для досягнення поставлених цілей у конкретному проміжку часу.

Значний внесок у розробку теоретичних і практичних питань розвитку й удосконалення програмно-цільового бюджетування здійснили українські науковці, серед яких насамперед варто згадати таких як Т. С. Бабич, В. Г. Баранова, В. М. Білопольська, Т. В. Бугай, А. Є. Буряченко, В. Г. Дем'янишин, О. І. Демянчук, Т. В. Жибер, І. В. Запатріна, В. В. Зимовець, В. В. Зубенко, О. П. Кириленко, М. І. Крупка, М. І. Кульчицький, С. О. Левицька, І. О. Луніна, Г. Б. Маркович, О. О. Молдован, Ю. В. Остріщенко, К. В. Павлюк, Ю. В. Пасічник, О. М. Петрук, І. Ю. Потеряйло, В. М. Федосов, І. Я. Чугунов, О. В. Шишко, І. Ф. Щербина, С. С. Юрій, та інших. Економічну сутність бюджетування, його роль і значення у процесі розподілу фінансових ресурсів ґрунтовно розкрили іноземні вчені та практичні діячі, з-поміж яких назвемо Ю. Беляєва, Ж. Дюпої, В. О. Кі-молодшого, Дж. М. Келі, Ф. Клівеленда, А. Ліма, Д. Новіка, В. Рівербанка, М. Свєтковську, Р. Хакета та інших.

Незважаючи на серйозну увагу, яку приділяють науковці програмно-цільовому методу бюджетування, наявний науковий доробок та нинішнє методично-правове забезпечення не охоплюють у повному обсязі питання вдосконалення системи бюджетного планування в Україні за програмно-цільовою технологією. Суттєвою науково-практичною проблемою є її запровадження, що потребує ґрунтовного наукового дослідження та формування практичних рекомендацій для вдосконалення системи розрахунку ефективності й оптимізації кількості програм для учасників бюджетного процесу, що й обумовило актуальність теми дисертаційної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертацію виконано відповідно до плану наукових досліджень кафедри фінансів ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» як складову комплексної науково-дослідної теми «Макрофінансові стабілізатори в системі державного регулювання економічного розвитку» (номер державної реєстрації 0113U004262), у межах якої автором запропоновані напрями вдосконалення планування видатків місцевих бюджетів за допомогою програмно-цільового бюджетування на місцевому рівні. Автором надані конкретні пропозиції щодо оптимізації чисельності, складу та структури бюджетних програм як інструменту вдосконалення бюджетного планування в Україні.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних і організаційних засад застосування програмно-цільового методу для вдосконалення механізму бюджетного планування в Україні задля досягнення ефективності використання фінансових ресурсів.

Для досягнення поставленої мети передбачено вирішення таких завдань:

– поглиблення з позицій теорії фінансової науки трактування сутності і ролі бюджетування за програмно-цільовим методом;

– установлення закономірностей використання технологій бюджетування, а також визначення еволюційного вектора розвитку програмно-цільової фінансової технології;

– узагальнення успішного європейського досвіду з метою теоретичного обґрунтування вдосконалення програмно-цільового методу бюджетування на місцевому рівні;

– визначення передумов виникнення фінансових технологій бюджетування у плануванні місцевих бюджетів, їхній зв'язок зі стратегіями розвитку територій та вплив на соціально-економічні показники в Україні;

– аналіз практичних аспектів сучасного стану використання інструментарію бюджетування в Україні;

– обґрунтування доцільності реформування системи планування видатків місцевих бюджетів виходячи з пріоритетів ефективності використання бюджетних коштів за умов фінансової децентралізації;

– розкриття особливостей управління видатками через бюджетні програми та конкретизація проблеми ідентифікації результату в процесі бюджетування за програмно-цільовим методом;

– установлення способів удосконалення методичних засад оцінки результативності бюджетних програм під час складання та виконання бюджетів за програмно-цільовим методом;

– розробка рекомендацій для поліпшення процесу планування місцевих бюджетів за допомогою програмно-цільового методу та усунення існуючих недоліків.

*Об'єктом дослідження* є програмно-цільове бюджетування як прогресивна технологія бюджетного менеджменту.

*Предметом дослідження* є сукупність фінансових відносин, які виникають у процесі перерозподілу через бюджет фінансових ресурсів на основі використання програмно-цільового методу з метою підвищення ефективності видатків.

*Методи дослідження.* У роботі застосовано методи діалектики, низку загальнонаукових підходів та спеціальних методів, що в сукупності дозволило досягти концептуальної єдності досліджень. Системний і структурний методи використано для розкриття сутності бюджетного планування видатків місцевого рівня. За допомогою порівняльного та факторного методів узагальнено іноземний досвід і практичні аспекти планування видатків за програмно-цільовим бюджетуванням. Використано методи кореляційно-регресійного аналізу, графічного й економіко-математичного моделювання для встановлення зв'язку між обсягом бюджетних асигнувань у розрізі галузей та кількості населення на мезорівні. Розв'язання поставлених у роботі завдань здійснювалося на основі системного підходу до вивчення методичних засад програмно-цільового бюджетування.

*Інформаційну базу* дослідження становили положення законодавчих нормативно-правових актів з питань планування та виконання місцевих бюджетів, статистичні й аналітичні матеріали Міністерства фінансів України, країн Європейського Союзу, Державної казначейської служби України, Державної служби статистики України, матеріали місцевих органів самоврядування України та Словаччини, Чехії, Угорщини та Польської Республіки, релевантні монографічні дослідження, наукові статті іноземних і вітчизняних авторів, інші періодичні матеріали.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в обґрунтуванні організаційних і теоретико-методологічних засад застосування технології програмно-цільового бюджетування й удосконаленні наявного механізму бюджетного планування в Україні на основі європейського досвіду. Положення, котрі визначають наукову новизну дисертаційного дослідження, такі:

*уперше:*

– на основі авторського підходу та з урахуванням міжнародної практики запропоновано оптимізацію кількості бюджетних програм у розрізі галузей, що усуває причину надмірної кількості бюджетних програм, сприяючи обґрунтованому формуванню показників, знижує навантаження на розробників

та суб'єктів моніторингу даних програм, забезпечуючи можливості ресурсно-індикативного оцінювання видатків органів самоврядування;

*удосконалено:*

– підходи до трактування визначення «програмно-цільове бюджетування», які відрізняються від наявних, аргументуючи його належність виключно до видаткової частини бюджету, та обґрунтування доцільності бюджетних рішень, спираючись на зв'язок ефективності між обсягом видатків та результатом фінансування;

– теоретико-методичні підходи до програмно-цільового бюджетування, що відрізняється від чинної системи фінансування; порядок формування бюджетних програм на основі документів стратегічного розвитку, що забезпечує безперервність, послідовність і передбачуваність проведення бюджетної політики та не суперечитиме пріоритетам стратегічного розвитку під час розподілу бюджетних коштів;

*набули дальшого розвитку:*

– періодизація становлення програмно-цільового бюджетування з огляду на позитивні та негативні чинники розвитку, які характерні конкретному етапу становлення; обґрунтовано скорочення фінансових можливостей органів влади як позитивний чинник розвитку програмно-цільового бюджетування в країнах з розвиненою економікою;

– особливості планування бюджетів різних рівнів за програмно-цільовим методом. Установлено, що значна кількість бюджетних послуг передається місцевим органам влади з делегуванням повноважень, оскільки вони здатні забезпечити чітке реагування на суспільні потреби та вдосконалювати механізм бюджетного и трансфертного планування;

– теоретичні передумови використання програмно-цільового бюджетування як фінансового інструменту бюджетного менеджменту, що дозволяє обґрунтувати доцільність асигнувань, розкриває економічну сутність фінансово-бюджетної політики держави при застосуванні технологій бюджетування;



– установлення кореляційної залежності між фінансуванням галузей та кількістю населення на мезорівні, що дає змогу під час здійснення аналізу горизонтального рівня обґрунтувати відмінності бюджетних видатків як елементу вимірювання ефективності управління бюджетними ресурсами в розрізі галузей;

– узагальнення та систематизація європейської практики планування місцевих бюджетів та адаптація цього досвіду з метою вдосконалення фіскально-бюджетного устрою для забезпечення фінансової самостійності підвищення рівня ефективності використання бюджетних ресурсів в Україні.

**Практичне значення одержаних результатів.** Теоретичні положення й висновки дисертаційної роботи розкривають переваги програмно-цільового методу бюджетування як фінансової технології вимірювання ефективності видатків, здійснених місцевими бюджетами. За умов фінансової децентралізації вкрай важливого значення в розподілі бюджетних ресурсів набувають показники доцільності й ефективності, оскільки збільшення фінансової самостійності має супроводжуватися підвищенням якості бюджетних послуг і відповідальності розпорядників коштів. Розробки та сформульовані в дисертації пропозиції з наведенням практичних рекомендацій щодо оптимізації кількості програм на рівні місцевих бюджетів, а також підходи до проведення поточного моніторингу й оцінки бюджетних програм використані Департаментом місцевих бюджетів Міністерства фінансів України у процесі вдосконалення нормативно-правової та методичної бази для складання і виконання місцевих бюджетів за програмно-цільовим методом (довідка № 31-05000-20-10/152 від 12.02.2016). Розробки та рекомендації дисертаційної роботи використані Департаментом фінансів Закарпатської обласної державної адміністрації в процесі підготовки до впровадження програмно-цільового бюджетування з метою вдосконалення механізму поточного моніторингу та оцінки показників ефективності програм (довідка № 02.02-20/2174 від 01.04.2016).

Пропозиції та рекомендації дисертаційної роботи щодо доцільності використання досвіду розвинених країн та скорочення кількості бюджетних програм враховані бюджетним відділом фінансового управління Ужгородської міської ради в процесі підготовки нормативних документів для розпорядників бюджетних коштів, під час планування та виконання бюджету за програмно-цільовим методом. Рекомендації мають практичне значення для визначення розпорядниками коштів доцільності напрямів фінансування (довідка № 774/30/03-01 від 21.11.2014).

Основні теоретичні та науково-практичні результати дисертаційної роботи використовуються в навчальному процесі ВНЗ «Східно-європейський слов'янський університет» під час підготовки матеріалів для наукових дисциплін «Фінанси» та «Бюджетна система» за програмою підготовки бакалаврів та магістрів відповідного фахового спрямування (довідка № 74 від 22.03.2016).

**Особистий внесок здобувача.** Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею. Наукові положення, висновки та пропозиції щодо вдосконалення на основі європейського досвіду програмно-цільового бюджетування як технології бюджетного планування у складі бюджетного менеджменту належать особисто здобувачеві та є його науковим доробком. Внесок автора полягає в поглибленні теорії програмно-цільового бюджетування та прагматики його впровадження в Україні. Розкрито та конкретизовано практичні аспекти планування видатків місцевих бюджетів у різних країнах за програмно-цільовим методом для досягнення поставлених цілей, що в сукупності відповідають пріоритетним завданням соціально-економічного розвитку країни.

**Апробація результатів дослідження.** Основні результати та висновки дисертаційного дослідження доповідалися на шести науково-практичних конференціях: на міжнародній науково-практичній конференції «Механізми державного регулювання конкурентоспроможності національної економіки» (м. Ужгород, 27-28 вересня 2013 р.); міжнародній науково-практичній

конференції «Фінансово-економічний збалансований розвиток України: проблеми та шляхи їх подолання» (м. Дніпропетровськ, 12-13 вересня 2014 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Проблеми сталого розвитку економіки України в умовах інтеграційних процесів» (м. Ужгород, 5-6 грудня 2014 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи стабільного економічного розвитку та економічної безпеки України та її регіонів» (м. Ужгород, 8 травня 2015 р.); всеукраїнській науково-практичній конференції «Фінансові механізми забезпечення розвитку економіки України в сучасних умовах» (м. Київ, 15 квітня 2016 р.); міжнародній науково-практичній конференції «Фінанси, аудит та менеджмент: аналіз тенденцій та науково-економічний розвиток» (м. Львів, 15-16 квітня 2016 р.).

**Публікації.** Основні положення та результати дисертаційної роботи опубліковано в 11 наукових працях загальним обсягом 3,1 друк. арк., з них: 2 – у наукових фахових виданнях, 3 – у наукових фахових виданнях, які зареєстровані у міжнародних наукометричних базах, 6 – в інших виданнях.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ

#### 1.1. Сутність і роль програмно-цільового бюджетування в управлінні бюджетними ресурсами (бюджетним господарством)

Бюджетна політика є інструментом здійснення економічної політики держави, пов'язаної з розробкою і використанням державного бюджету та бюджетів нижчого рівня. Вона повинна сприяти сталому та ефективному економічному розвитку країни за допомогою оптимізації збору податків і раціонального планування державних витрат. Важливою складовою бюджетного процесу є використання широкого інструментарію планування бюджету із дотриманням реальності та достовірності показників, а також ефективності та доцільності здійснення видатків й одночасним виконанням стратегічних завдань та фінансуванням делегованих повноважень.

Використання прогресивних технологій у бюджетному процесі України є важливою складовою сучасного етапу розвитку державних фінансів, що покликані пошуком ефективних механізмів витрачання обмежених ресурсів на необмежені постійно зростаючі потреби та вимогами міжнародних організацій на шляху до повноцінного членства нашої країни у європейській спільноті. Фінансові технології бюджетування були зарекомендовані як успішні складові бюджетного менеджменту серед країн із розвиненою економікою. Технологія програмно-цільового бюджетування є елементом бюджетного планування та однією із важливих складових бюджетування.

Варто розкрити взаємозв'язок за низхідним напрямком від більш ширших понять таких як бюджетний менеджмент, бюджетне планування до програмно-цільового бюджетування як компоненту бюджетування.

Наука про управління виділяє такі основні функції менеджменту: стратегічне планування, планування реалізації стратегії, організація виконання розроблених планів, облік і контроль. Можна виділити такі складові частини бюджетного менеджменту [21]:

- управління бюджетним процесом, яке включає бюджетне планування та організацію виконання бюджету;
- облік виконання бюджету;
- контроль за виконанням бюджету.

Організація бюджетного планування і виконання бюджету складові бюджетного процесу. При цьому необхідно зазначити, що основна і визначальна функція менеджменту - стратегічне планування, практично не реалізовується в Україні. *Бюджетне планування є стрижневою основою бюджетного процесу.* Всі проблеми бюджету мають вирішуватись на етапі бюджетного планування. Саме тому в кожній країні йому приділяється увага з боку всього суспільства [21].

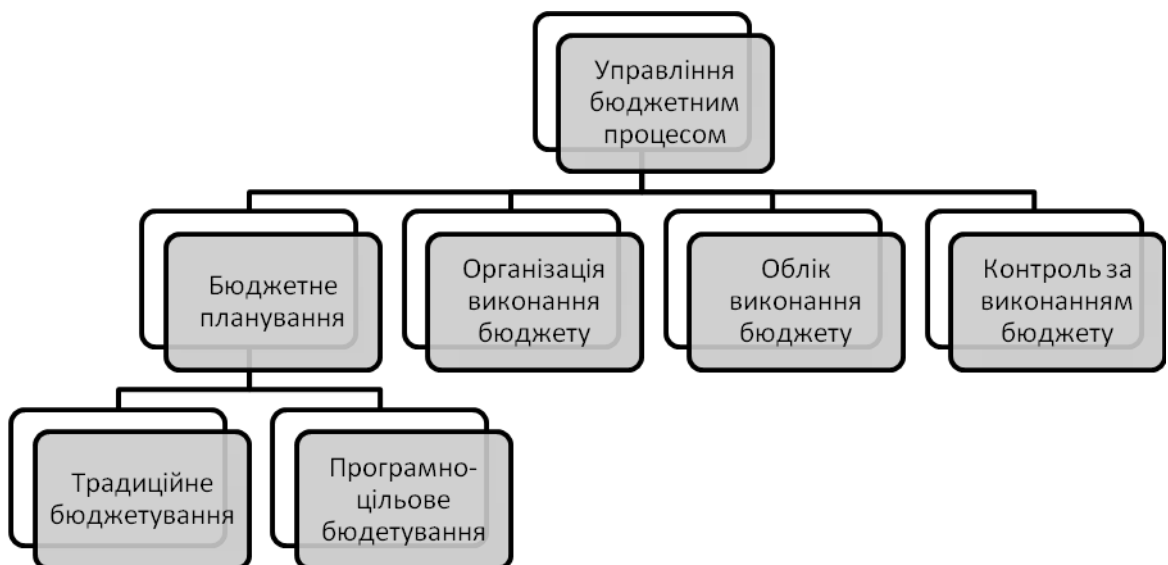
Планування затрат – одна з найбільш важливих процедур бюджетування, адже фінансові ресурси завжди обмежені. Аналіз затрат доцільно проводити систематично на різних етапах бюджетного процесу, оскільки він є одним із ключових елементів оцінки бюджетних програм. Цей процес не втрачає актуальності починаючи зі стадії планування майбутнього бюджету до стадій його затвердження та виконання [33].

Рівень бюджетного планування залежить від багатьох чинників. По-перше, він визначається чіткістю формулювання цілей і завдань, які вирішує та чи інша країна. Не може бути просто хорошого чи поганого бюджету. Його рівень визначається саме тим, як він забезпечує реалізацію поставленої мети. Це класична вимога менеджменту - формулювання цілей і завдань, його визначальна основа.

По-друге, рівень бюджетного планування залежить від достовірності інформації, яка використовується при розрахунках проекту бюджету.

По-третє, рівень бюджетного планування залежить від його методології. Сучасна світова фінансова наука розробила безліч статистичних і економіко-математичних методів прогнозування і планування, які поки що не застосовуються в Україні. Склалася взагалі досить парадоксальна ситуація - в спадщину від планової економіки ми отримали досить низький рівень методології планування, в т.ч. і бюджетного. Основний підхід, який застосовувався і продовжує використовуватись, планування від досягнутого рівня. Бюджетне планування в цілому, як складання фінансового плану, засноване на *балансовому* методі.

В системі заходів направлених на успішну реалізацію економічних і соціальних завдань в умовах переходу до ринкових відносин, важливе місце займає бюджетне планування. Воно являється серцевиною всієї фінансової роботи в державі. Бюджетне планування охоплює систему заходів, які проводить держава по планомірному плануванню і використанню централізованого фонду грошових коштів. Воно включає в себе процеси складання, розгляду і затвердження бюджету. Бюджетне планування відображає процес створення, розподілу і використання частини валового внутрішнього продукту, що централізується державою [21].



**Рис. 1.1** Місце програмно-цільового бюджетування у бюджетному менеджменті

*Джерело: складено автором*

Приводячи місце і значення ресурсно-індикативного методу планування бюджету (рис.1.1), як технології бюджетного менеджменту, варто детально розкрити сутність самого бюджетування через призму поглядів вітчизняних та іноземних науковців.

Варто також згадати метод «витрати-вигоди», який використовується в сучасному бюджетуванні, та з'явився раніше, ніж програмно-цільове управління. Методологія аналізу витрат-вигод бере початок ще з класичної роботи французького економіста Жюль Дюпюї (*Jules Dupuit*) 1844 р. щодо вимірювання корисності суспільних проектів, де було вперше наведено поняття надлишку споживача. Головною умовою для використання саме цього методу є визначення обсягу бюджетних видатків, які повинні враховувати можливості дохідної частини бюджету, і бажані результати, яких прагнуть досягти за рахунок бюджетних коштів. Вибір альтернатив ураховує не лише перерозподіл бюджетних коштів між програмами, а й можливості одержати результати за рахунок інших джерел або навіть із використанням інших важелів державного впливу [33].

На сьогоднішній день світовою фінансовою думкою розроблено варіативний спектр терміну бюджетування, котрий в раціональним шляхом був запозичений та вдосконалені для власних потреб від корпоративного до державного сектору. Так на сьогоднішній, технології бюджетування як у державному та приватному секторі мають принципові відмінності, проте походять від ідеї, що планування величини видатків не можливе без прив'язки до кінцевого результату та доцільності.

У теоретико-методологічному плані бюджетування спирається на теорію граничної корисності, за постулатами якої цінність (вартість) благ визначається на основі суб'єктивного сприйняття їх корисності та рідкості (доступності) для споживачів. Виходячи з цього, бюджетування через оцінку граничних витрат і корисності альтернатив надає можливість знайти критерій для оптимального розподілу бюджетних коштів між конкуруючими варіантами їх застосування, тобто визначити ту комбінацію видатків, яка забезпечить

максимальну суспільну корисність. У основі технологій бюджетування — проблема оптимального розподілу ресурсів, оскільки потреби як на мікрорівні, так і на макрорівні, на відміну від ресурсів, не обмежені. Порівняно з попитом на них фінансові ресурси завжди в дефіциті [66]. Бюджетування є прогресивною технологією бюджетного менеджменту, а чинна система контролю, оцінки та прийняття управлінських рішень щодо бюджетних програм в Україні потребує подальшого вдосконалення. Бюджетування є технологією макрофінансового планування, яка набула поширення в розвинутих країнах світу. Сам термін «бюджетування» запозичено зі західної літератури.

Бюджетування (англ. *budgeting*) — це управлінська технологія сучасного бюджетного менеджменту, яка прагне найбільш ефективного витрачання обмежених бюджетних коштів в умовах вибору альтернатив фінансування [33].

У цьому зв'язку не можна не погодитися з одним із фундаторів теорії бюджетування, американським економістом В.О. Кі-молодшим, який вважав, що при формуванні видаткової частини бюджету треба відповісти на головне питання: «На підставі чого приймається рішення виділити X доларів для діяльності А замість В» [7].

Варто відмітити про наявність певної плутанини у трактуванні таких категорій та понять як бюджет, кошторис та бюджетування на рівні суб'єктів господарювання та у секторі державних фінансів серед більшості науковців, хоча «в західній економічній літературі дефініції «бюджет» і «бюджетування» історично завжди застосовувалися тільки як поняття макроекономічного рівня (державних фінансів) і лише згодом, значно пізніше, у зв'язку із розвитком корпоративних фінансів, почали вживатися також у літературі, присвяченій цій проблематиці» [7].

У сучасній науковій економічній літературі приводиться до вжитку досить широкий перелік, серед якого виділено: традиційне, покращене, прогресивне, проектно-орієнтоване, класичне, комбіноване, процесно-орієнтоване, орієнтоване на результат, програмно-цільове бюджетування, ресурсно-індикативне та інші дефініції бюджетування. Деякі з них обумовлені



відмінністю перекладу іншомовних назв бюджетування та є аналогічними за своєю сутністю та змістом, а окремі належать до приватних фінансів та не застосовані у публічному секторі. Загальноживаними механізмами бюджетування, що використовуються у державних фінансах прийнято вважати програмно-цільовий метод бюджетування, бюджетування орієнтоване на результат або ресурсно-індикативне бюджетування, що більш точно відображають англomовну дефініцію «*Performance-based Budgeting*».

Аргументом на користь обґрунтування вибору напрямку дисертаційного дослідження є усвідомлення того, що бюджетна політика є ефективним інструментом державного регулювання соціально-економічного розвитку країни. Метою даного напрямку політики є конкретний результат, відмінний від того, що вже існує, або такий, що сприяє поліпшенню, розвитку й підвищенню ефективності процесу, продукту чи послуги. З метою здійснення ефективної бюджетної політики, більшість країн стали впроваджувати елементи програмно-цільового методу (ПЦМ) у бюджетному процесі. Звісно кожна країна має власну специфіку, що зумовлено особливостями економічного устрою, і мають власні назви, управління продуктивністю або ефективністю, проте в цілому їх можна узагальнити як методи бюджетування, орієнтовані на соціально значущий результат. Ці методи мають за мету досягнення конкретного, як правило довгострокового, результату який має реагувати на потреби суспільства.

В сьогоденному науковому середовищі та практичному вжитку не існує єдиної термінології ПЦМ бюджетування, як не існує і єдиного підходу до його впровадження в різних країнах. Крім того, в українській мові в деякі терміни вкладається інший зміст. Тому для правильного розуміння досліджуваної фінансової технології слід дослідити етимологію слів та ознайомитися з використовуваною термінологією.

Вивчення фінансової технології «програмно-цільове бюджетування» варто розпочати за допомогою використання таких методів пізнання як ідеалізація (використовується для спрощення складних систем і процесів, що

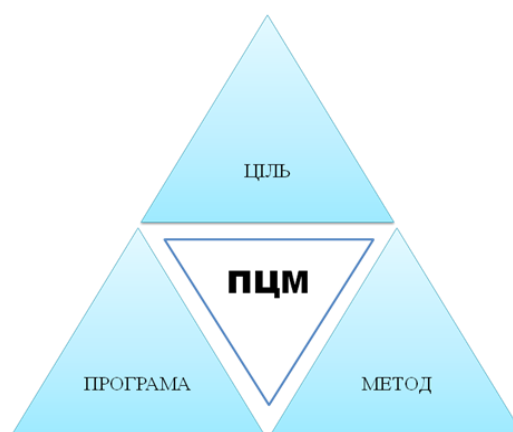
дозволяє виключити з розгляду ті властивості об'єктів, які заважають зрозуміти сутність досліджуваного процесу) та методу сходження від абстрактного до конкретного (полягає в умовному розчленуванні об'єкта дослідження, описі його властивостей за допомогою безлічі понять і характеристик, перетворюючи в сукупність зафіксованих мисленням абстракцій, односторонніх визначень).

Необхідно зазначити, що технологія програмно-цільового методу бюджетування є законодавчо закріпленою в Бюджетному кодексі України та складається з трьох взаємопов'язаних елементів «програма», «ціль», «метод». Нижче за допомогою одного із емпіричних методів, а саме опису, наведено визначення кожного з елементів, що слугують як складові даного об'єкту дослідження.

Програма (від французького «*programme*» - письмове оголошення, порядок денний) — заздалегідь затверджена (визначена) дія; передбачений хід подій у часі та порядок правил, що повинні застосуватись для проведення запланованого.

Ціль (синонім слова мета) - означає стан в майбутньому, котрий можливо змінити відносно теперішнього та варто, бажано або необхідно досягнути. Тим самим мета є бажаною кінцевою точкою процесу, як правило суб'єктивного характеру.

Метод - (від грецького «*μέθοδος*» — шлях через) – систематизована сукупність кроків, які потрібно здійснити для виконання певної задачі, досягнення мети.



**Рис. 1.2 Візуальна модель технології програмно-цільовий метод**

*Джерело: розроблено автором.*

На рис. 1.2, за допомогою способу наукового пізнання - методу візуалізації (полягає у відображенні змісту та структури досліджуваного об'єкту в наочній формі), представлено терміни, що формують у своїй сукупності програмно-цільовий метод бюджетування.

Для етимологічного аналізу варто звернутися до англomовних аналогів даної технології, звідки вона і є запозиченою. Так ПЦМ є фінансовим механізмом похідним від англomовного словосполучення, що перекладається, як «заснована на продуктивності система бюджетування» або «*Performance-Based Budgeting System*» (англ. аббревіатура «*PPB*»).

Аналогічною за змістом є назва «*Program Classification for Performance-Based Budgeting*», що може бути перекладено, як «програмна класифікація заснована на системі продуктивності бюджетування». Проте у наукових колах та практичній діяльності, використовується визначення саме «*Performance-Based Budgeting*».

Планування видатків місцевих бюджетів – важливий складник бюджетної політики, який визначає ступінь ефективності виконання органами місцевого самоврядування покладених на них функцій і повноважень та впливає на рівень соціально-економічного розвитку територій. У сучасних умовах перебудови бюджетної системи формується відповідне розуміння сутності бюджетного планування, яке полягає в перенесенні акценту з утримання мережі бюджетних установ на результативність їх функціонування і ступінь якості та корисності послуг для населення країни [68]. Удосконалення системи планування видатків бюджету за допомогою використання фінансових механізмів, орієнтованих на досягнення результату та трансформації постатейного бюджету у програмний, варто розглядати як інструмент підвищення ефективності бюджетного менеджменту на місцевому рівні.

Із застосуванням програмного підходу зникає головна проблема обчислення ефективності видатків бюджету – невизначеність результатів фінансування. Із цим пов'язане визнання програмно-цільових методів планування бюджетних видатків одним із перспективних напрямів бюджетної

реформи, оскільки їх застосування допомагає встановити прямий взаємозв'язок між розподілом коштів і фактичними або запланованими результатами їх використання відповідно до встановлених пріоритетів державної політики. На відміну від переважаючого в даний час кошторисного планування застосування програмно-цільового методу визначається необхідністю спрямування державних грошей на досягнення важливих для громадськості, як правило, кількісно вимірних результатів діяльності розпорядників та одержувачів коштів місцевих бюджетів з одночасним моніторингом досягнення намічених цілей і результатів. Крім того, застосування зазначеного методу спрямоване на забезпечення якості внутрішньовідомчих процедур бюджетного планування та фінансового менеджменту. Формування завдань та цілей бюджетного планування є однією з передумов для успішного виконання бюджету, що визначає необхідність побудови комплексної управлінської стратегії уряду та органів місцевого самоврядування. З метою реалізації цього для місцевих бюджетів більшості розвинутих країн світу запроваджено ПЦМ бюджетування або його елементи, застосовані одночасно з постатейним методом бюджетування. Метою запровадження ПЦМ є встановлення безпосереднього зв'язку між виділенням бюджетних коштів та результатами їх використання на основі окреслених цілей і результативних показників [68].

Законодавчими підвалинами для запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі України є прийняття в червні 2001 року Бюджетного кодексу України, що спричинене потребою вдосконалення системи державних фінансів, забезпечення обґрунтованості механізму розробки та функціонування фінансової політики держави, встановлення належного рівня якості надання бюджетних послуг та можливості встановлення індикаторів ефективності витрачання бюджетних коштів.

Слід навести законодавче визначення даної фінансової технології в Україні. Згідно статті 2 Бюджетного кодексу України надається наступне визначення: «програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за

рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу» [20].

Для повного та якісного дослідження фінансової технології ПЦМ наведемо визначення, що використовуються в наукових колах нашої держави. Згідно визначення науковців Федосов В.М., Бабич Т.С. [7 с. 10], програмно-цільове бюджетування є фінансовою технологією управління бюджетними ресурсами в коротко- та середньостроковій перспективі, яка передбачає розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат (згідно зі стратегічними цілями) із застосуванням критеріїв оцінки їх результативності та ефективності використання бюджетних коштів. Також в даному визначенні наголошено, що ПЦМ це не просто нова технологія калькулювання витрат на різні види державної діяльності. Це система багатоаспектного аналітичного підходу до процесу прийняття рішень щодо бюджету в державному секторі.

Змістовним є визначення ПЦМ, що сформульоване у науково-практичному коментарі до Бюджетного кодексу України під редакцією Ярошенка О.Ф. Програмно-цільовий метод бюджетування є важливим інструментом управління бюджетними коштами у середньостроковій перспективі для поліпшення якості надання державних послуг, особливо в умовах обмеженості бюджетних ресурсів та необхідності ефективного й результативного використання коштів державного бюджету [77 с. 120]. Попередні два визначення є близькими за змістом, проте важливою відмінністю є наголос саме на короткостроковій перспективі науковцями Федосовим В.М. та Бабич Т.С. [7], оскільки теоретичний аспект програмно-цільового бюджетування передбачає оперативний (пере)розподіл ресурсів, виходячи з моніторингу показників виконання програми. Здійснюючи бюджетну програму на три роки (середньострокова складова) розпорядник коштів чи фінансовий орган, проводячи моніторинг індикаторів виконання програми в кінці першого (чи другого) року, може ініціювати зміни щодо перерозподілу коштів на залишковий період (короткострокова складова).

У навчальному посібнику під редакцією Щербини І.Ф. зазначено, що бюджетний процес за ПЦМ за своєю суттю є циклом, який починається та закінчується з визначення переліку соціальних та економічних проблем і охоплює поетапне впровадження усіх заходів, необхідних для їх подолання [103 с. 14]. Слід навести лаконічне визначення отримане в ході дисертаційного дослідження Потеряйло Ю.І. Автором запропоновано трактування програмно-цільового бюджетування як методу управління видатками бюджету в середньостроковій перспективі, який спрямований на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат [11].

Заслуговує уваги дослідження науковця Молдована О.О., та одне з запропонованих ним визначень програмно-цільового методу, як механізму, зміст якого полягає у тому, що розпорядники бюджетних коштів отримуватимуть кошти не просто для фінансування своєї діяльності, а для досягнення конкретних результатів, зафіксованих у відповідній бюджетній програмі [110 с. 8]. Автор зазначає, що для одержання мандату для мобілізації фінансових ресурсів, уряду необхідно структурувати свої видатки за бюджетними програмами, показавши парламенту (місцевій раді) результат в кількісному вимірі, який отримає країна [75].

Цікавим, з практичної точки зору, є визначення та характеристика бюджетування за програмним методом Остріщенко Ю.В., котра зазначає, що при застосуванні ПЦМ ключовим питанням стає не розвиток мережі та утримання штатів установ, а результати виконання програм, тобто не лише те, як утримати соціальну та житлово-комунальну сфери, а те, наскільки послуги, надані за ці витрачені кошти, відповідають потребам громадян, які сплатили податки до бюджету. Таким чином, встановлення системи виконання бюджетів усіх рівнів, орієнтованої не на утримання бюджетних установ, а на досягнення стратегічних цілей у найефективніший спосіб, є найголовнішим напрямком реформування місцевих бюджетів. Враховуючи зазначене, метою статті є аналіз передумов та визначення основних підходів щодо запровадження ПЦМ на рівні місцевих бюджетів.

Програмно-цільове планування – це один з видів планування, орієнтований на досягнення поставленої цілі. При формуванні та виконанні бюджету на основі ПЦМ акцент зміщується з планування бюджетних витрат на планування конкретних суспільних результатів – як поточних, так і перспективних [97].

По суті, будь-який метод планування направлений на досягнення конкретної цілі. Але в цьому випадку в основу самого процесу планування закладено визначення і постановку цілей, і лише потім підбираються шляхи їх досягнення. Таким чином, програмно-цільовий метод планування побудовано за логічною схемою: “цілі – шляхи – способи – засоби”. Постановка цілі при програмно-цільовому плануванні є формуванням “дерева цілей”. Відтак відповідно до нього визначається система заходів щодо реалізації цілі, тобто цільова комплексна програма. Для її здійснення будується спеціальна система управління, яка доводить завдання програми до конкретних виконавців і контролює їх виконання [97].

Значної уваги дослідженню питань програмно-цільового бюджетування було приділено Чугуновим І.Я. Ним зазначається, що при застосуванні програмно-цільового методу бюджетування, який за своєю сутністю є системою планування та управління бюджетними коштами в середньостроковій перспективі, спрямованою на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, увага зосереджується не стільки на розвитку мережі та утриманні штатів установ, а перш за все на результатах виконання програм. Для визначення результативності програм розробляється низка показників, за допомогою яких можна оцінити результати використання бюджетних коштів [121].

Заслуговує на увагу дослідження Маркович Г.Б., яка обґрунтовує, що програмно-цільовий підхід у бюджетному процесі на місцевому рівні передбачає формування й виконання бюджету відповідно до бюджетних програм головних розпорядників бюджетних коштів, зокрема визначення загальної мети кожної бюджетної програми на довго- й середньостроковий

періоди; цілей і завдань програми на короткостроковий період; видів і напрямів діяльності, яка забезпечує реалізацію програми. Підхід має ґрунтуватися на ретельному аналізі необхідних і можливих бюджетних ресурсів для фінансування програми в плановому й наступних роках та отримання від реалізації бюджетної програми очікуваного результату. Зазначене передбачає розробку кількісних і якісних показників результативності, критеріїв оцінки й аналізу бюджетних програм щодо обсягів затрат, досягнення необхідних результатів, рівня ефективності та якості, які характеризують виконання програми та допомагають оцінити використання бюджетних коштів [68].

Цікавим відмінним елементом є характеристика програмно-цільового методу як систематизованої сукупності елементів, так нижче в таблиці 1.1 наведено визначення ПЦМ бюджетування, що приводяться вітчизняними науковцями:

*Таблиця 1.1*

**Порівняльна таблиця визначення програмно-цільового бюджетування**

№	Автор	Дефініція програмно-цільового бюджетування
1	2	3
1	Бабич Т.С. [1]	технологія планування та управління бюджетними коштами у коротко- та середньостроковій перспективі, яка передбачає розробку і реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат, із застосуванням критеріїв оцінки результативності програм та ефективності використання бюджетних коштів
2	Білопольська В.М. [15]	як один з основних напрямів підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами
3	Буряченко А.Є. [15]	методи бюджетування, що орієнтовані на досягнення соціально значущого результату; поєднує та доповнює інші методи бюджетного планування, такі як балансовий, нормативний та екстраполяційний.
4	Жибер Т.В. [33]	бюджетування за програмами за своїм змістом має передбачати реалізацію в управлінні бюджетними коштами принципу підвищеної відповідальності розпорядника коштів.
5	Запатріна І.В. [35]	підхід у бюджетному процесі передбачає формування й виконання бюджету в розрізі бюджетних програм головних розпорядників бюджетних коштів, що включає визначення загальної мети кожної бюджетної програми на довго- й середньостроковий періоди; цілей і завдань програми на короткостроковий період; видів і напрямів діяльності, яка забезпечує реалізацію програми.
6	Зубенко В.В. [38]	є <u>циклом</u> , який починається та закінчується з визначення переліку соціальних та економічних проблем і охоплює поетапне впровадження усіх заходів, необхідних для їх подолання. Це є головною рисою ПЦМ.
7	Клець Л.Є. [44]	це згрупування різних бюджетних витрат в окремі програми таким чином, щоб кожна стаття витрат була закріплена за певним видом програми.
8	Кульчицький М.І. [51]	формування бюджету за програмами, зосередження на результатах, стратегічний підхід у плануванні, посиленні відповідальності при виконанні програм, обґрунтованість та аналіз прийнятих бюджетних рішень, прозорість у витраченні бюджетних коштів.
9	Маркович Г. Б. [68]	є інструментом, що забезпечує планування бюджету на середньо- та довгострокову перспективу, перехід від контролю за цільовим використанням бюджетних коштів до контролю за фактичними результатами від наданих бюджетних послуг громадянам
10	Мазаракі А.А. [22]	метод управління видатками бюджету в середньостроковій перспективі, який спрямований на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат



## Продовження таблиці 1.1

1	2	3
11	Мітюков І.О. [71]	процес переходу від принципу утримання бюджетних установ до принципу отримання конкретних результатів від використання бюджетних коштів відповідною установою.
12	Молдован О.О. [75]	як <u>механізм</u> , зміст якого полягає у тому, що розпорядники бюджетних коштів отримуватимуть кошти не просто для фінансування своєї діяльності, а для досягнення конкретних результатів, зафіксованих у відповідній бюджетній програмі
13	Огонь Ц.Г. [80]	система управління бюджетними коштами в середньостроковій перспективі для розробки й виконання бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат.
14	Остріщенко Ю.В. [97]	це один з видів планування, орієнтований на досягнення поставленої цілі.
15	Потеряйло І. Ю. [105]	метод управління видатками бюджету в середньостроковій перспективі, який спрямований на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат.
16	Федосов В.М. [21]	є <u>фінансовою технологією</u> управління бюджетними ресурсами в коротко- та середньостроковій перспективі, яка передбачає розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат
17	Чугунов І.Я. [122]	є <u>системою</u> планування та управління бюджетними коштами в середньостроковій перспективі, спрямованою на розробку та реалізацію бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат
18	Чумаченко М.Г. [124]	система бюджетного планування, що пов'язує зроблені витрати з очікуваною віддачею від цих витрат, із їхньою соціальною та економічною ефективністю
19	Щербина І.Ф. [130]	бюджетний процес за ПЦМ за своєю суттю є <u>циклом</u> , який починається та закінчується з визначення переліку соціальних та економічних проблем і охоплює поетапне впровадження усіх заходів, необхідних для їх подолання
20	Ярошенко Ф.О. [77]	є важливим <u>інструментом</u> управління бюджетними коштами у середньостроковій перспективі для поліпшення якості надання державних послуг, особливо в умовах обмеженості бюджетних ресурсів та необхідності ефективного й результативного використання коштів державного бюджету
21	Бюджетний кодекс України [20]	програмно-цільовий метод у бюджетному процесі - <u>метод</u> управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

*Джерело: дослідження автора*

Як видно із наведеної вище порівняльної таблиці, дослідженню програмно-цільового бюджетування приділяється значна увага у наукових колах України, проте ряд теоретичних та більшість практичних аспектів використання даної фінансової технології є вкрай проблематичними та таким, що потребують вдосконалення, в тому числі, за рахунок розроблення якісних практичних обґрунтувань та наукових рекомендацій адаптивних, своєчасних.

Виходячи з досліджених поглядів науковців, та наведених вище дефініцій ПЦМ згідно нормативно-правових документів, можна сформулювати наступні характерні особливості, щодо визначення програмно-цільового методу бюджетування:

- відрізняється за ознакою призми, через яку розглянута дана фінансова технологія;

- відрізняється в залежності від нормативно-правової основи щодо запровадження у різних країнах;
- відрізняється за порівняльною складовою з іншими методами бюджетного процесу.

Значне варіативне відхилення визначення програмно-цільового бюджетування як фінансової технології, дає можливість запропонувати власну дефініцію. Так у більшості визначень не зазначено, що ПЦМ бюджетування стосуються виключно витратної частини бюджету і не має жодного відношення до надходжень бюджету. Як відомо, бюджетний процес представляє собою план формування та використання фінансових ресурсів, а програмно-цільовий метод – це інструмент виключно частини використання фінансових ресурсів бюджету.

Отже, *програмно-цільове бюджетування є середньостроковою технологією розподілу ресурсів видаткової частини бюджету відповідного рівня на основі вимірності очікуваних результатів та можливості проведення моніторингу оперативних індикаторів для перерозподілу ресурсів у короткостроковій перспективі.*

Вважаємо доречним ототожнення та введенням до вжитку паралельно із програмно-цільовим методом бюджетування поняття ресурсно-індикативного бюджетування, що за своєю сутністю подібні між собою, проте останнє може охоплювати більш широке коло взаємовідносин у процесі бюджетного планування виходячи з взаємозв'язку між індикаторами досягнення певних завдань та фінансовими асигнуваннями (ресурсами). Аналогічним чином, поняття ресурсно-індикативного планування має принципову відмінність від постатейного методу через першочергову визначеність проблем та шляхів вирішення, завдань та заходів які виходять із стратегічних планів розвитку території та є обов'язково закріплені у бюджеті на відповідний період.

Даний фінансовий механізм розподілу коштів передбачає можливість якісного визначення пріоритетності виділення коштів. ПЦМ формує систему звітування й оцінки результатів, та має на меті забезпечення прозорого механізму ухвалення рішень, що стосуються витрат бюджетних коштів.

При цьому важливо враховувати, що саме по собі бюджетування за ПЦМ не вирішує питання оптимального розподілу бюджетних ресурсів між пріоритетними напрямками, воно лише створює для цього сприятливі умови, змінюючи фокус бюджетних дебатів - переносячи акцент з «розподілу ресурсів» на досягнення кінцевих результатів, на які ці ресурси виділяються. Оптимізація ж бюджетних витрат з метою досягнення максимальних соціально-значущих результатів вимагає попереднього вирішення питань політичного характеру, визначення пріоритетних цілей і завдань економічної політики, як поточних, так і на віддалену перспективу.

## **1.2. Еволюційне становлення програмно-цільового бюджетування**

Бюджетування як фінансові технології бюджетного менеджменту пройшло приблизно сторічний шлях від моменту зародження перших ознак до існуючих на сьогоднішній день повноцінного механізму планування бюджетних коштів та виміру вигод для споживачів і платників податків. Слід відмітити, що в наукових колах існує декілька версій зародження досліджуваної фінансової технології бюджетування у глобальному масштабі.

Відповідно до *однієї* приводяться аргументи на користь того, що підвалини бюджетування було закладено у радянському союзі, так наприклад приводяться окремі доводи використання ресурсно-індикативного бюджетування в період радянських п'ятирічок (1928 р.), через централізовані державні перспективні плани розвитку галузей техніки, освіти, культури, науки, народного господарства на п'ять років. Розподіл бюджетних ресурсів здійснювався на основі об'єктивно розрахованих індикаторів соціального та економічного результатів, яких можна досягти внаслідок витрачання ресурсів, іншими авторами подається інформація, що зародження бюджетування відбувається в період становлення системи народногосподарського планування

як план створення другої паливно-енергетичної бази на сході країни. У 1920-х роках програми використовувалися тільки на рівні держави. Згодом їх застосували у США у двох площинах: на рівні держави у сфері фінансування військових розробок і на мікрорівні — для реалізації концепції «ощадливого виробництва» в автомобільній імперії Г. Форда [43], а з 60-х - були розгорнуті активні дослідження з опису й формування програм розвитку територіально-виробничих комплексів країни (СРСР), що, в свою чергу, сприяло поширенню у 80-ті рр. цільових комплексних науково-технічних, економічних, соціальних, регіональних, екологічних програм. Розробка та реалізація цільових комплексних програм дозволила концентрувати ресурсу на вирішенні найважливіших народногосподарських завдань, які, по суті, стали фундаментом довгострокової перспективи розвитку[183].

Отже, можна зробити висновок, що ряд науковців розглядає саме радянську систему народного господарства батьківщиною програмно-цільового бюджетування, паралельно ототожнюючи бюджетні та цільові програми та не вдаючись до самої сутності такої фінансової технології. (Відмінності між типами програм мають принципове значення та будуть детально розкриті у розділі 3.1.)

*Інша версія* еволюційного шляху програмно-цільового бюджетування, має ряд наукових аргументів стосовно сутності даної фінансової технології, що спирається у «теоретико-методологічному плані на теорію граничної корисності» [7] («marginal utility theory») та «теорію суспільного вибору» Джеймса Бюкенена («public choice theory» *James Buchanan*). Саме за розробку даного дослідження проф. Д.Бюкенена було нагороджено Нобелівською премією. Його доробок може вважатися яскравим прикладом ефективного розв'язання державних проблем із використовуючи наукових розробок практичного спрямування. Теорія суспільного вибору – піднімає важливі питання як створити умови, щоб ухвалення законів, рівень оподаткування, розподіл публічних ресурсів та інші рішення владних інститутів дійсно відображали потреби суспільства, а не конкретних осіб чи бізнес груп [144].

Програмно-цільове бюджетування у сучасному вигляді, пройшло кілька періодів еволюційного розвитку. Витоки даного механізму бюджетування державного сектору є продуктом пошуку механізмів ефективного розподілу бюджетних ресурсів у Сполучених Штатах Америки. Даний метод здійснення бюджетного процесу покликаний об'єктивною потребою розпорядників бюджетних коштів, для подолання проблем, що мали місце на початку ХХ століття для забезпечення ефективного механізму планування видаткової частини та подальшого розподілу ресурсів, забезпечуючи при цьому прозорість, відповідальність конкретних осіб та наявність конкретного результату за кожен витрачений одиницю грошових ресурсів.

Для здійснення поглибленого аналізу передумов виникнення, окремих складових та сукупності елементів функціонування програмного бюджетування в класичному вигляді, використано такі методи наукового пізнання як історичний та збору (опрацювання) інформації.

Для розуміння сутності варто навести деякі англомовні визначення фінансової технології бюджетування, що мають широкий вжиток у дослідженнях серед науковців та у відповідних нормативно-правових документах. Разом із тим необхідно наголосити, що в іноземних джерелах програмно-цільовий метод бюджетування не має абсолютно відповідного за назвою перекладу, а певні терміни можуть мати синоніми. Також, часто терміни назви технології бюджетування, які мають різне значення в оригіналі не можуть бути коректно перекладені, з цією метою паралельно із українською може приводитись власна оригінальна назва дефініції.

Серед англомовних досліджень існує відмінність у дефініціях бюджетування, що можна транслювати як програмне бюджетування (Program Budgeting), цільове бюджетування (Performance Budgeting) та засноване на цілях бюджетування (Performance Based Budgeting), проте не може бути непомітним, що дані поняття, серед ряду науковців можуть містити спільні сутнісні характеристики та мати дуже близькі за змістом визначення.

У дослідженнях М.Робінсона приводиться визначення програмно-цільового бюджетування як «систематичне використання інформації про результати діяльності для обґрунтування рішень стосовно бюджетних пріоритетів між конкуруючими програмами, на основі програмної класифікації видатків» [171]. Інший дослідник А. Лім, визначає, що бюджетування орієнтоване на результат є інтеграція інформації про результати діяльності в процесі розробки бюджету для більш ефективного управління та досягнення результатів [163]. Доктор Б.Навін, зазначає, що «програмно-цільове бюджетування передбачає суттєві зміни в форматі бюджету шляхом встановлення більш жорстких стандартів проектування та планування видатків». Цей формат бюджету також є універсальним інструментом для прийняття рішень, та не є способом для скорочення витрат [168]. Алмош Тасонь зазначає, що бюджетування є спробою перетворити фінансування в конкретні результати, шляхом викладення ланцюга причинно-наслідкового порядку. Це спосіб розподілу ресурсів досягнення конкретних цілей на основі програмних цілей і вимірних результатів [132].

У своїй праці Р. Хакетом дається дефініція програмно-цільового бюджетування - як системного методу визначення головної мети діяльності, цілей, завдань організації та перевірки її діяльності під час оцінки виконання бюджету шляхом співвідношення її витрат, результатів і продуктивності діяльності [120].

Згідно визначення Генерального Облікового Управління (U. S. General Accounting Office) даний метод бюджетування характеризується як концепція взаємозв'язку бюджету з інформацією про продуктивність [177]. Дане визначення є близьким до визначення бюджетування приведену на докладі Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), де ПЦМ виступає як система планування, бюджетування та оцінки, яка підкреслює зв'язок між грошима в бюджеті і очікуваними результатами. Також визначається як форма бюджету, що стосується ресурсів, котрі виділяються з вимірними результатами [170].

Оскільки фундаментальні основи програмно-цільового методу було започатковано у США, необхідно звернутися до праць науковців, політичних діячів, висновків комісій та компетентних установ, що так чи інакше впливали на процес зародження і формування даного методу бюджетування. Певні здобутки розподіляють між собою наступні діячі: Вільям Вілугбі [182], Девід Новік [150], президенти Герберт Гувер та Гарі Трумен [154], Джон Хаген [158], міністр оборони Роберт Мак Намара [148] та інші. Нижче представлено хронологічний ряд подій, що безпосередньо стосується впровадження програмного бюджетування у США, з поглибленим описом здобутків згадуваних діячів. Зазначається, що першопрохідниками, котрими було закладено підвалини ПЦМ бюджетування, прийнято вважати Нью-йоркське міське бюро муніципальних досліджень (*The New York City's Bureau of Municipal Research*), під керівництвом доктора Фредеріка Клівеленд (*Frederick A. Cleveland*), у 1907 році ними проводилися дослідження прогресивних технологій бюджетування [26]. Результатом даних досліджень, стало запозичення та впровадження ефективних механізмів програмно-цільового бюджетування від приватного до бюджетного сектору економіки. Отже, даний метод було започатковано та вперше запроваджено на муніципальному рівні управління в місті Нью-Йорк Сполучених Штатів Америки у 1907 році.

Вже у 1910 році розпочинається розповсюдження бюджетування, у елементарному вигляді, як ефективного та прогресивного механізму здійснення бюджетної реформи. Наступним містом, взявши на озброєння даний метод стає Чикаго (США), де було запроваджено інноваційну технологію розподілу бюджетних коштів відповідно до конкретних програм (категорій) [180].

Також у 1910 році відбувається подія, що позитивним чином вплинула на розвиток програмно-цільового бюджетування, коли згадуваний діяч д-р. Ф. Клівеленд очолив новоутворену державну комісію економіки та ефективності (*The Commission on Economy and Efficiency*), створену за ініціативою президента Теодора Рузвельта. Даною комісією було сформовано доклад, що представляв собою фундаментальні рекомендації реформування

бюджетного процесу на національному рівні, та необхідності використання прогресивних технологій бюджетування замість тих, що мали місце у тогочасному процесі реалізації державного бюджету. Рекомендації Комісії дали поштовх для заміни традиційного бюджетування концепцією програмно-цільового методу як в Америці, так і у інших країнах.

Наступним юридично закріпленим кроком, на шляху до загального запровадження програмно-цільового методу в Сполучених Штатах, були Рекомендації президента Вільяма Ф. Тафта стосовно класифікації витратної частини бюджету відповідно до програм. Так у 1912 році зазначений президент запропонував Сенату та Палаті представників (*The House of Representatives*) розглянути можливість використання Конгресом нового методу бюджетування, та були нормативно виокремлені ряд складових, серед них:

- фінансова програма, що представлена відповідним чином за класифікацією та обґрунтуванням асигнувань та видатків;
- можливості простого сприйняття та здійснення оцінювання витратних показників;
- забезпечення інформацією як членів Конгресу, так само і громадян, яких цікавить інформація стосовно видатків бюджету на ті чи інші цілі, а також планів, щодо необхідності зменшення або збільшення витрат бюджетних коштів на певні потреби;
- якісного зведення такої інформації та докладного обґрунтування у потребі здійснення видатків, саме на ці потреби, з наведенням економічних показників та ефективності [174].

Крім того у 1912 році, Френком Бахманом, членом Нью-йоркського Комітету шкільного розслідування (*the New York City Committee on School Inquiry*), було досліджено та обґрунтовано необхідність встановлення показників витрат для ефективного використання фінансових ресурсів. Показники витрат передбачають механізми накопичення та аналітичного співставлення показників витрат за однаковими чи подібними статтями видатків між різними Школами (установами).



У 1913 році шість штатів приймають бюджет, із використанням прогресивної технології бюджетування, що може свідчити про ефективність у впровадженні ПЦМ Сполученими Штатами Америки.

Наступним періодом еволюційного становлення програмно-цільового методу є період початку 30-х рр. ХХ ст., саме у цей час ухвалюється закон «Про бухгалтерський облік» (*the Accounting Act of 1921*), створюється Бюро бюджету (*the Bureau of the Budget*), надаються широкі повноваження президенту для підготовки комплексного бюджету (*comprehensive budget*) доходів і витрат. Основною метою комплексного бюджету стало формування робочих програм видатків за кожним видом діяльності, забезпечення збалансованості дохідної частини та врахування загальної концепції розвитку держави, як кінцевої цілі в процесі реалізації бюджетної політики. В цей період відбувається також процес активного впровадження та використання технології програмно-цільового механізму витрат, не тільки державними установами а й приватними корпораціями. Таким прикладом стає корпорація *DuPont*, успішний досвід якої було використано Міністерством сільського господарства США у 1930 році, а вже у 1941 році, дана технологія набуває загального використання у військово-промисловому комплексі Сполучених Штатів [150].

Так в 40-х рр. ХХ ст. у США, з метою відстеження взаємозв'язку між ефективністю компаній та ресурсами, було запропоновано деталізувати бюджет не лише на основі адміністративного підпорядкування підрозділів компанії, а також за подібними послугами [155]. Послуги було згруповано у програми, у яких керівники структурних підрозділів зобов'язані визначити чітку мету діяльності установи, цілі та завдання програм, а також індикатори досягнення таких цілей. При цьому індикатори мали бути вимірюваними та гнучкими задля можливості перевірки як із внутрішніх, так і зовнішніх джерел інформації. Даний метод забезпечив більш гнучке управління, та відповідно підвищив конкурентоспроможність установ, що взяли його на озброєння. Успішність цього методу призвела до того, що його почали використовувати в державних структурах.

Період з 1940 р. по 1949 р. можна охарактеризувати, як уповільнення розвитку та розповсюдження ПЦМ, це може бути пов'язано з військовими діями, що мали місце того часу.

1949 рік. Комісія Гувера (*the Hoover Commission*), що була створена для розроблення рекомендацій у адміністративному устрої в федеральному уряді, ініціює закон Про реорганізацію (*the Reorganization Act of 1949*), що дає новий імпульс у розвитку та поширенні досліджуваного методу бюджетування. Комісією даються рекомендації доцільності впровадження нової форми «продуктивності» бюджету для всіх департаментів [154]. Цього ж року відбувається наступна важлива подія, корпорацією RAND завершено перший етап системного дослідження, на основі якого у 1953 році було розроблено та опубліковано перший програмний бюджет, для застосування Повітряними силами армії США.

На початку 60-х рр. ХХ ст. Департамент Оборони Сполучених Штатів Америки застосував програмно-цільовий метод для управління бюджетними ресурсами, після чого тодішній президент Л.Джонсон прийняв рішення про запровадження такого методу в усіх підрозділах державного управління [17].

У червні 1955 році Комісією Гувера видано наступні рекомендації: «виконання бюджету має продовжувати базуватись за функціями, діяльністю та проектами, має іменуватись як «програмний бюджет» [155].

Подальший розвиток програмно-цільового бюджетування отримало у 1961 році, коли міністром оборони США Робертом Макнамара було започатковано використання програмного бюджетування його відомством [148]. Фактично відбувається використання програмного бюджетування на рівні цілого міністерства.

Згідно доповіді Організації Об'єднаних Націй стосовно бюджетної практики Сполучених Штатів у 1964 році, 80 відсотками державних установ було подано інформацію стосовно асигнувань у бюджетних запитах, використовуючи технології ефективного контролю за фондами та програмами [176].

У 1965 році, президентом США було видано наказ, згідно якого, усі гілки виконавчої влади, департаменти і державні установи, повинні здійснити фінансове планування видатків за технологією планово-програмного бюджетування (*planning-programming-budgeting*) та подати відповідні фінансові плани до Бюджетного Бюро, у термін до першого травня [175]. Згідно Методичних рекомендацій фіскально-фінансового відділу ООН [176] в 1965 році набуває широкого вжитку ПЦМ бюджетування у більшості країн Центральної та Південної Америки та багатьох країн Африки.

Варто відмітити, що піковим періодом впровадження ПЦМ у США та інших економічно розвинених країнах була середина 70-х років ХХ ст., саме до цього періоду відбуваються активні дослідження процесів, що стосуються ПЦМ у науковому середовищі. Отже, як бачимо наукова складова виступала допоміжним локомотивом для обґрунтування потреби у впровадженні ПЦМ, що в свою чергу, вкотре, підтверджує необхідність усестороннього та детального вивчення програмного-цільового методу – як ефективного механізму та базового компоненту видаткової частини бюджетної реформи України.

Кінець 70-х рр. ХХ ст. вважається першим законодавчим кроком у США, щодо здійснення реформ державного управління 13 жовтня 1978 р. схвалено закон *The Civil Service Reform Act* [173], що в перекладі звучить як закон «Про реформування суспільних послуг». Основним здобутком якого є запровадження системи заохочення працівників за успішне виконання функцій, що в свою чергу було неможливе без використання реальних показників та індикаторів діяльності установ.

У 90-х рр. ХХ ст. здійснено наступний потужний крок в напрямку запровадження елементів ПЦМ та загальної реформи системи державного управління США. У 1993 році Конгресом Сполучених Штатів Америки було прийнято закон «Про оцінку результатів діяльності державних установ». Метою закону було нормативне закріплення прийняття рішень і підготовки звітів, у тому числі фінансових, на основі результатів діяльності федеральних

міністерств та відомств задля сприяння досягненню соціально-економічного ефекту (збільшення рівня зайнятості населення, забезпечення національної безпеки, максимальне задоволення потреб громадян). Основною концепцією прийняття даного закону мало на меті перетворити урядові установи на організації, що працюють на досягнення певного результату, або на більш самостійні структури, зосереджені на результатах діяльності. Основним здобутком цього документу було впровадження оцінки діяльності федеральних міністерств і відомств на основі порівняння цілей та завдань, викладених у стратегічному плані, плані роботи на рік та звіті про виконання плану на рік [17].

Упродовж двох останніх десятиліть в усіх розвинених країнах програмно-цільове бюджетування набуло популярності як ефективний інструмент бюджетного управління. Після спроб застосувати різні методи підвищення ефективності управління бюджетними ресурсами, уряди багатьох розвинених країн ще раз переконались у цінності ПЦМ як інструменту для раціонального розподілу бюджетних коштів за різними пріоритетними напрямками [16].

Дослідження передумов виникнення програмно-цільового методу має вкрай важливе значення для нашої держави. Детальне вивчення історичних особливостей розширення даного методу дозволяє уникати багатьох, вже пройдених, помилок та складнощів у впровадженні програмно-цільового методу – як прогресивної технології бюджетування. Окремі складові бюджетування, що притаманні лише ПЦМ, мають більш як сто літню історію функціонування у державному секторі економіки. Стосовно витоків програмного бюджетування немає однозначної наукової позиції, з одного боку приводиться приклади запозичення ПЦМ із приватного сектору [158], а з іншого – навпаки з державного [182]. Однозначно невирішеною є потреба для розпорядників бюджетних коштів у пошуку ефективних механізмів для забезпечення прозорого та ефективного розподілу коштів для досягнення кінцевого конкретного результату. Саме програмно-цільовий метод, при правильному та

усвідомленому вжитку, дає можливість ефективної реалізації видаткової частини бюджету.



**Рис.1.3 Еволюція становлення технології бюджетування**

*Джерело: розроблено автором*

У випадку сучасних бюджетних відносин в Україні відбувається досить неузгоджені механізми впровадження, не враховується особливості бюджетного процесу, а фактично, накладається шаблон польського взірця. Розробкою нормативних документів та методичних матеріалів в Україні займається громадська неприбуткова організація «Інститут бюджету та соціально-економічних досліджень», що є досить дивним, враховуючи наявність потужних наукових центрів при державних навчальних закладах.

Отже корисним досвідом може бути вивчення проблем, що передували заміні традиційних механізмів бюджетування на бюджетування за принципом програмно-цільового розподілу коштів у США, а також аналогічного процесу, що відбувається в нашій державі через більше як сто років. Важливою відмінною рисою може бути те, що бюджетні установи в Сполучених Штатах займалися самостійним пошуком більш сприятливих механізмів, а в Україні даний метод бюджетування є запроваджений згори за ініціативи зовнішньої підтримки програм міжнародних агентств. Тобто, в цілому існуючий механізм

постатейного бюджетування (нормативний метод), являється таким, що влаштовує більшість розпорядників державних коштів, а впровадження ПЦМ отримує певний супротив відповідними установами та фінансовими органами, які не завжди усвідомлюють необхідність та переваги від впровадження «прогресивних» технологій, які існують вже більш як сто років.

В Україні метод програмно-цільового бюджетування був вперше впроваджений при складанні державного бюджету на 2002 рік, відповідно, після прийняття Бюджетного кодексу України [20] в 2001 році, де у статті 10 визначено застосування програмно-цільового методу при формуванні бюджету, а до запровадження методу бюджетування за програмами використовувався формат постатейного бюджету, яким передбачалися розподіл всіх наявних бюджетних ресурсів та їх використання в запланованому обсязі. При розподілі ресурсів між бюджетними установами важливими є сума й цільове використання коштів. Такий бюджет простіший у складанні, однак перевірка його виконання дає інформацію лише про відхилення фактичного використання бюджетних коштів від плану. Постатейний бюджет передбачає свободу бюджетної установи розпоряджатися виділеними їй коштами, але не дає змоги перевірити доцільність цієї діяльності, оскільки стаття відображає лише економічний зміст спрямування коштів [66].

Наступним кроком є розпорядження Кабінету Міністрів України № 538-р від 14 вересня 2002 року «Про схвалення Концепції застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі». Цей документ визначив мету та основні принципи застосування програмно-цільового методу, його елементи та етапи реалізації Концепції.

Ще до впровадження програмно-цільового методу, як основного методу планування бюджету 2002 року, в бюджетному процесі вже застосовувалися деякі його елементи. Зокрема, починаючи з 1998 року введені бюджетні запити встановленої форми, в яких головні розпорядники бюджетних коштів обов'язково відображають:

- основну мету діяльності;
- завдання на плановий рік;
- проведений аналіз результатів діяльності, досягнутих у минулому році;
- прогноз очікуваних результатів діяльності у поточному році;
- обґрунтування розподілу граничного обсягу видатків за кодами функціональної класифікації та напрямками діяльності.

Назви окремих кодів функціональної класифікації, що застосовувалися для одного головного розпорядника, сьогодні за своєю ознакою можуть бути назвами бюджетних програм. Головні розпорядники бюджетних коштів мали можливість перерозподіляти свої видатки з метою забезпечення їх пріоритетності (як на стадії формування проекту бюджету при підготовці бюджетного запиту, так і на стадії виконання бюджету при складанні бюджетного розпису та в процесі поточного виділення коштів) [39].

Кабінетом Міністрів України 23.05.2007 року було схвалено розпорядження під № 308-р «Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів» відповідно до якої 21.07.2010 року прийнято зміни № 1467. Дана Концепція регулює питання діяльності місцевих бюджетів, як ефективного інструменту соціально-економічного розвитку [76].

Важливим нормативно-правовим документом являється Програма економічних реформ Президента України на 2010-2014 роки під назвою «Заможне суспільство, конкурентна економіка, ефективна держава» (Програма Президента) [108], де окрім використання програмно-цільового методу декларується впровадження такого елемента прогресивного бюджетування, як середньострокового планування у бюджетному процесі. Відповідно до Програми Президента ухвалено наказ Міністерства фінансів України № 805 від 02.08.2010 року «Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» [76]. У даному наказі визначено часові межі та першочергові кроки для забезпечення підготовчого етапу реалізації ПЦМ у бюджетному процесі на місцевому рівні.

Протягом 2009-2012 років відбувається підготовчий етап впровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів (пілотні проекти). Протягом цього періоду відбувається розширення кількості залучених місцевих бюджетів з 26 до 118 [130], проводяться навчання для більш як 3,5 тис. фахівців, розробляються відповідні інструктивні матеріали та створюються основа методологічної бази. Також, згідно наказу № 805 з 2014 року ПЦМ поширюється на усі місцеві бюджети, а протягом 2013 року проводиться підготовчий етап із запровадження ПЦМ. На рівні районного бюджету: проводиться навчання кадрів місцевих фінансових органів, розпорядників і одержувачів бюджетних коштів.

На сьогоднішній день серед більшості науковців та фахівців, що залучені у бюджетний процес, існує думка стосовно неготовності для повноцінного впровадження даної технології прогресивного бюджетування, що перебуває на декларативному рівні, через неоднозначні результати експериментального періоду і відсутністю належного матеріального, технічного, наукового забезпечення та кадрової підготовки, що є базовими елементами. Одночасно виникає потреба поглибленого дослідження основних аспектів індикативного зв'язку між обсягом видатків бюджетних ресурсів та отриманих від цього результатів. Наукові доробки не охопили проблеми пов'язані з практичним переходом до методики впровадження ПЦМ в Україні, що зумовлює потребу подальших наукових досліджень даного напрямку прогресивного бюджетування, з подальшою розробкою висновків та прикладних рекомендацій для фінансових органів та розпорядників публічних коштів.

Більш детально впровадження технологій програмно-цільового бюджетування буде розглянуто на досвіді країн Вишеградської групи, де висвітлюються етапи реформування і особливості впровадження прогресивного бюджетування, перепони, що виникають в процесі реалізації та подальшому функціонуванні ПЦМ бюджетування серед ряду центральноєвропейських держав, що розвиваються.



### **1.3. Європейський досвід застосування прогресивних технологій бюджетування**

Детальний аналіз досвіду країн Вишеградської четвірки (далі - V4) обумовлений об'єктивними мотивами, серед яких необхідно окреслити наступні:

1. Дана спільнота об'єднує бувші країни соціалістичного табору, котрі, на старті трансформаційних перетворень, мали подібну організаційну структуру народного господарства, бюджетного процесу, а також неоднорідну політичну систему та своєрідне геополітичне положення – проте, на сьогоднішній день, суттєво випереджають Україну по ефективності організації публічних фінансів, фіскальної системи та інших індикаторів економічного розвитку.

2. Три країни-учасники спільноти V4 мають суміжні кордони з Україною. Проте деякі адміністративно-територіальні одиниці, що знаходяться по різні сторони кордонів, на малій віддалі між собою, використовуючи подібні вихідні умови (демографічні, природно-кліматичні, економіко-географічні), мають помітні відмінності рівня та характеру соціально-економічного розвитку, а також місця у світовому господарстві. Дані відмінності спричинені по-перше, історичними, світоглядними та ментальними чинниками громадян, а по-друге – використанням різних моделей державного ладу та устрою.

3. Країни V4 належать до групи постсоціалістичних країн перехідної економіки, тобто такої, що перебуває у процесі великомасштабних змін, які ведуть до іншої стабільної економіки (у даному випадку до ринкової економіки та демократичного суспільства). Найбільших успіхів, у проведенні ринкових реформ досягли Угорщина, Чехія, Польща, Словаччина а також - Естонія, Латвія, Литва та Словенія [116]. Вважається, що нинішній вектор руху наближає Україну від групи країн, що розвиваються - до групи вищого щабелю, до яких відносяться учасники Вишеградської групи, тому вивчення досвіду країн V4, може бути надзвичайно вигідним для науковців та практиків -

фінансистів. Навіть досвід США та групи вже розвинених країн може бути складно адаптованим до наших реалій.

4. Значна варіація механізму впровадження та імплементації ПЦМ у країнах V4, наприклад Чехія – де впровадження прогресивних технологій бюджетування має досить опосередковане значення та здійснюється досить мляво. Іншою ілюстрацією може бути приклад Словаччини [53], як держави, котра вважається зразковим прикладом проведення загальної фінансової реформи серед країн Європейської спільноти та ОЕСР.

Вишеградська група, також відома як «Вишеградська четвірка» (аббревіатура «V4») віддзеркалює зусилля країн регіону Центральної Європи для узгодженої взаємодії в певних галузях, що представляють спільний інтерес у загальноєвропейській інтеграції. Чехія, Угорщина, Польща та Словаччина прагнули бути членами Європейського Союзу, приймаючи процес інтеграції в ЄС, як динамічний шлях подолання штучно утворених перепон (кордонів) в Європі шляхом взаємовигідної взаємодії. Всі чотири учасники Вишеградської групи, є країни з високим рівнем доходу та дуже високим індексом розвитку людського потенціалу. Країни V4 характеризуються як національні одиниці, що мають відносно стійкі показники зростання економіки протягом більш як сто річного періоду.

Насправді, сьогоднішні проблеми сектору публічних фінансів загалом і податкової політики зокрема України – не є унікальними. Більшість із них були актуальні для всіх постсоціалістичних країн. Але, як показала практика, ці проблеми можна вирішити, застосувавши ефективні економічні механізми. Досить цікавим і корисним для України може бути досвід Словацької Республіки, яка розпочинала розбудову економіки в таких же складних умовах, що й Україна [74].

Словаччина є першим об'єктом дослідження (офіційна назва Словацька Республіка, (словацька назва Slovenská Republika) – це країна, котра ще десять років тому мала надскладну систему оподаткування, місцеві групи впливу (бізнес, регіони) шматували бюджет через лобіювання численних податкових

пільг, а компанії виводили прибутки в офшори. Словаччини являлася дотаційним, депресивним та економічно відсталим регіоном [75], проте на сьогоднішній день, завдяки проведенню ефективних, хоч і не завжди популярних реформ сьогодні країна сформувала найбільш конкурентоспроможний фіскальний простір у Центрально-Східній Європі [166]. Республіка знаходиться на етапі динамічного розвитку економіки, що створює можливості якісного акумулювання, як зовнішніх, так і внутрішніх інвестиційних ресурсів. Вихідні позиції Словаччини на початку процесу переходу були менш сприятливими, ніж в інших країнах регіону. Однак у нинішньому десятилітті, після тривалого періоду складних і болісних економічних реформ, саме у Словаччині сформувалася найбільш динамічна економіка, для якої є характерними не тільки стрімкі темпи зростання номінального ВВП, а й якісні структурні зрушення та висока інвестиційна активність.

В Словацькій Республіці, досліджувана концепція системи бюджетування називається програмним бюджетуванням, словацькою мовою – «programové rozpočtovanie», дослівно перекладається як «програмне складання бюджету».

Впровадження системи бюджетування в Словаччині є елементом комплексу загальнонаціональної стратегії розвитку, що передбачає контроль ефективності витрат і прозору систему звітності використання державних фінансів. Концепція системи бюджетування була впроваджена в Словаччині в 2002 році в рамках «Загальної реформи управління державними фінансами» (PFMR), як системи реформ, котрі регулюють обидві напрями бюджетного процесу - видатків та доходів, як комплексного взаємопов'язаного процесу. Зазначена Реформа містила якісно новий набір нормативних правил видаткової частини, а також законодавчих нововведень, що регулюють дохідну складову, що в комплексі передбачає зміни галузі управління державними фінансами, в цілому [58].

У 2002 році в рамках пілотного етапу впровадження системи бюджетування, перші чотири національні державні органи підготували бюджети в програмній структурі.

У 2003 році програмою бюджетування охоплено дев'ять національних державних органів. Перший державний бюджет із використанням інформації продуктивності був схвалений словацьким парламентом у 2004.

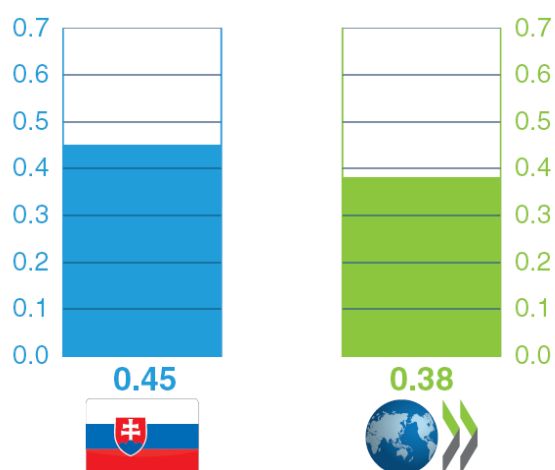


Рис. 1.4. Індекс використання бюджетування на рівні державного управління Словаччини та ОЕСР

Джерело: [http://www.oecd.org/gov/GAAG2013\\_CFS\\_SVK.pdf](http://www.oecd.org/gov/GAAG2013_CFS_SVK.pdf)

Вже в 2009 року Словаччина розглядається винятково успішним прикладом впровадження програмно-цільового методу серед країн ОЕСР та ЄС [75].

В період з 2003 по 2005 роки урядом Словаччини було розроблено «Програму реформи управління публічними фінансами» (Public finance management reform program) та здійснено її впровадження за фінансової підтримки Світового банку [162].

Було вирішено ряд законодавчих, організаційних та технічних аспектів бюджетування, фінансового планування, управління боргом і ліквідністю, державного обліку, платіжних систем, управління державними видатками та фінансового контролю з метою створення сучасної системи управління державними фінансами на основі передової практики країн Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та Європейського Союзу (ЄС). Проект був розділений на наступні компоненти:

У 2006 році новообраний уряд Словаччини схвалив вжиток програмного бюджетування на всіх ступенях державного управління, в тому числі на рівні регіональних та місцевих органів влади. Кожне міністерство, державний орган, установа та муніципальні органи влади зобов'язані представити проект бюджету відповідно до ухвалених правил управління державними фінансами із використанням програмного бюджетування.

1) вдосконалення бюджетного процесу через забезпечення прозорості фінансової звітності, поліпшення довгострокового бюджетування та впровадження програмно-цільового методу;

2) створення умов для макро-аналітичного та бюджетного забезпечення прогнозування Міністерства фінансів;

3) підтримка інтеграції Державного казначейства до «Програми реформи управління публічними фінансами» та вдосконалення механізму управління боргом і ліквідністю через забезпечення нового інституційного устрою;

4) координація реформи і управління проектами [57].

З метою використання успішного досвіду Словацької Республіки для в Україні слід здійснити детальний аналіз вищенаведених компонентів реформи.

Бюджетний процес суттєво покращився за рахунок реалізації «Програми реформи управління публічними фінансами». Фіскальну методологію звітності було повністю приведено у відповідність до вимог «Європейської системи рахунків» («ESA» - система національних рахунків та регіональних рахунків, використовуваних членами Європейського Союзу). Механізми внутрішнього аудиту та фінансового контролю були значно посилені. Було створено відповідний орган котрий почав використовувати передові методики аудиторських перевірок. Бюджетні програми, що здійснювалися через центральний бюджет, були відкритими та прозорими стосовно державних витрат. Цим було створено передумови для підготовки бюджету на середньострокову перспективу. Вперше було заплановано бюджет на 3 роки.

Даний компонент проекту здійснювався за сприянням Міністерства фінансів Словаччини та шести інших міністерств, з метою переходу від короткострокового планування до середньострокового планування та врахуванням визначених загальнодержавних пріоритетів. Було здійснено колосальну роботу у розробленні програм та визначення цілей і завдань котрі мають бути досягнуті. Окрема увага приділена механізму моніторингу оцінки продуктивності програм. Було проведено функціональний аналіз бюджетного процесу, та охоплено як знизу вверх, так і в зворотному порядку бюджетні

процедури на рівні уряду, міністерства фінансів та галузевих міністерств. Варто відмітити, що саме в цей час відбувається функціональна реорганізація Міністерства фінансів Словацької Республіки, та розпочинається процес фіскальної децентралізації.

Крім розробки макроекономічної моделі прогнозування для словацької економіки та методології податкового прогнозування доходів, як допоміжні фактори цього компоненту були проведені навчання в галузі фінансового програмування, впливу і аналізу ризиків, ознайомчих поїздок та освітніх заходів для працівників Міністерства фінансів. Дані заходи було розроблено для перетворення та зміцнення потенціалу Інституту фінансової політики (FPI), макроекономічного та фіскального департаменту прогнозування в Міністерстві фінансів. Цей інститут став єдиним джерелом прогнозів для всього уряду, що проводить відповідні, надійні та своєчасні прогнози, які використовуються в рамках бюджетного процесу.

Впровадження органу Державного казначейства і створення незалежного агентства управління боргом і ліквідністю були підтримані в рамках даних заходів. Законодавчо та процедурно було підготовлено основні принципи, що визначають розподіл функцій та обов'язків між Мінфіном та цими установами. Було введено вдію систему моніторингу прихованих боргів та потенційних зобов'язань уряду.

Цей компонент забезпечував технічну допомогу, яка надається Мінфіну з метою реалізації проекту та інституціональних змін в міністерстві. Керівний комітет вищого рівня (на рівні заступників міністрів) здійснював нагляд за реалізацією проекту та координацією зовнішнього виконання заходів, що пов'язані з управлінням проектами на відповідну дату. Як наслідок відбувається звуження повноважень діяльності Мінфіну та фокусування на податково-бюджетній сфері [57].



**Рис 1.5 Інституційні особливості організації фіскально-бюджетної системи Словаччини**

*Джерело: складено автором на основі матеріалів Mariama Svetkovska [166]*

Слід наголосити на активній участі ОЕСР, що в ході проведення «Загальної реформи публічних фінансів», надавала потужну технічну підтримку Словацькій Республіці. У процесі взаємодії було визначено сім ключових інституційних особливостей, що формують ефективну систему контролю державних видатків, та зображені на Рис.1.5 [166]. Окремо виділені вище сім елементів, насправді спираються один на інший та повинні розглядатися виключно у комплексі, що формує собою реформу управління державними фінансами Словаччини. Особлива увага присвячена складовій бюджетування, що являється управлінським інструментом, який забезпечує основу прозорості та ефективності роботи державного сектора.

Кожна програма має свою власну мету і вимірні цілі, які повинні бути виконані в середньо - або короткостроковій перспективі відповідно до муніципальних, регіональних, національних або європейських нормативно закріплених стратегій розвитку.

Багаторічне планування і бюджетування здійснюється одночасно з програмно-цільовим бюджетуванням, що дозволяє всім державним органам планувати рівень витрат на трирічний період, коли показники першого року бюджету є незмінними, а у два послідуєчі роки, можуть вноситись корективи в залежності від моніторингової інформації виконання програм. Оцінка першого року програми дозволяє владі ініціювати внесення змін до послідуєчого періоду, тобто в разі незадовільних результатів, передбачено можливість скорочення видатків, або обґрунтування потреби збільшення.

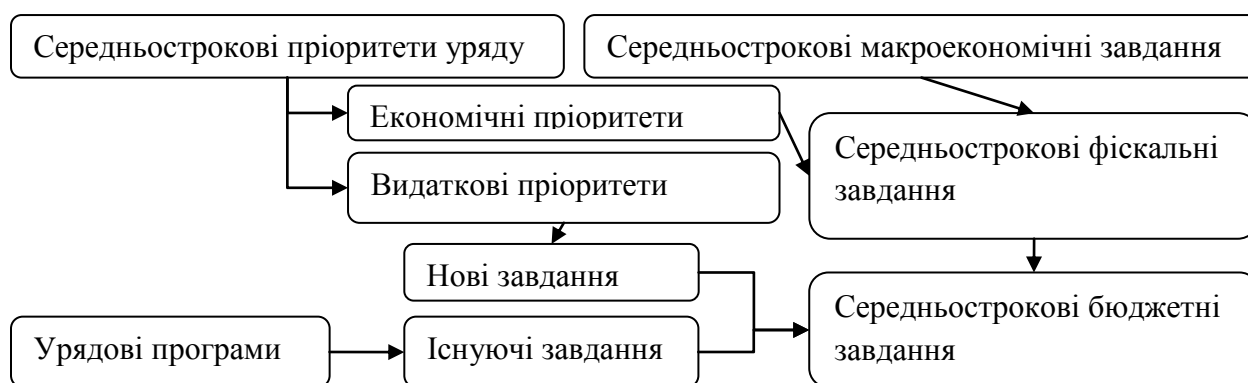
У Словаччині, розрізняється два різних типи програм:

- обмежена у часі програма – де чітко окреслюється період початку і кінцева дата для реалізації програми;
- безперервна програма – що немає обмежень за часом для реалізації програми.

Однією з найважливіших характеристик, реалізації програмного бюджетування - є стратегічне планування на національному, регіональному та місцевому рівні влади. Коли державний орган має на меті створення/надання певних товарів та послуг, він повинен мати бачення мети. Довгострокові, середньострокові та короткострокові плани, пов'язані з місцією влади забезпечують комплексну картину стратегічного розвитку. Словацькі органи влади мають проблему в цьому аспекті, оскільки короткі політичні цикли (між виборами), не забезпечують необхідних термінів, для реалізації відповідних стратегічних планів. Через це Словацька влада не здатна систематизувати структуру програм відповідно до стратегічних планів, а лише, відповідно до оперативних потреб системи. Вважається негативним явищем відсутність взаємодії стратегічного планування та впровадження програмно-цільового бюджетування.



Бюджет на середньострокову перспективу як правило поєднує модель формування бюджету згори-до-низу зі встановленням бюджетних лімітів та моделі формування показників з низу вгору, з розрахунком вартості державної політики. Наступна схема (рис 1.6) дає огляд того, як цей процес виглядає на практиці:



**Рис. 1.6. Процес реалізації середньострокового бюджетування Словаччини**

*Джерело: дослідження автора*

Очевидно, що із словацького досвіду Україні можна взяти багато корисних конкретних інструментів, але найголовніше — зрозуміти: поточні проблеми можна подолати без епохальних культурних революцій, за рахунок ефективних економічних механізмів. Потрібно менше філософських дискусій і більше — практичної роботи як з боку політиків, так і з боку науковців [74].

Наступний об'єкт для дослідження представлено країною, що має окрім спільного кордону також тісні історично-культурні та суспільні зв'язки із Україною.

**Угорщина** (угорською - Magyarország) де досліджувана фінансова технологія називається програмним бюджетуванням, угорською мовою — «teljesítményt költségvetés tervezése», дослівно перекладається як «продуктивне бюджетне планування».

Слід зазначити, що реформа бюджетного процесу місцевого самоврядування в Угорщині була радикальнішою й швидшою, ніж у будь-якій іншій колишній соціалістичній країні Європи. Фактично Угорщина єдина держава у Центральній та Східній Європі з цілком завершеною системою місцевого самоврядування, яка вже функціонує. В Угорщині реформовано як

нижчі, так і вищі рівні місцевого управління, завершено передання функцій та майна і запроваджено всебічну й постійну структуру фінансових відносин між центральним та місцевим рівнями, що включає місцеве оподаткування, розподіл надходжень та надання субсидій за формулами [116].

Угорський механізм фінансового управління представляє еволюційна самодостатня система, котра має власну практику реалізації процесів планування та підготовки програмного бюджету, дослідження якої дасть можливість запозичення успішної практики та допоможе уникнути помилок в процесі впровадження технологій бюджетування Україною.

Політичні перетворення та соціально-економічних трансформації на стику 1980 – 1990 -х рр. акумулювали зусилля уряду, які були направлені на розвиток демократичного процесу, входження країни до євроатлантичних інститутів консолідації та свідомий перехід до соціально орієнтованої ринкової економіки.

Новий виток політичного, економічного та бюджетного розвитку (відновлення) розпочато у 1990 році із прийняттям «Закону про місцеве самоврядування» [190], що отримав у спадок радянські «традиції» бюджетного процесу, котрі не були спроможні вирішувати елементарні завдання. Саме в цей період відбувається пошук ефективних технологій бюджетування для подолання успадкованих проблем. Потенційно підходящою пропонується система програмного бюджетування, як технологія прогресивного здійснення видатків бюджетів відповідного рівня, що береться на озброєння урядом. Варто зауважити, що незважаючи на відмову використання модернізації бюджетної практики, в період планової економіки, місцеві органи влади все ж використовували деякі прогресивні елементи підготовки та аналізу бюджету [169]:

- тогочасна національна асоціація міст проводить щорічний порівняльний аналіз доходів і витрат органів місцевого самоврядування Угорщини;

- місцеві органи влади отримують право на додаткове встановлення (збільшення плати) податку на прибутки та податку від контрейлерного прибутку.

- кредити відіграють важливу роль в муніципальному фінансуванні, а деякі з них отримувалися під спеціальні проекти.

Описаний вище процес пошуку оптимального механізму здійснення видатків, свідчить про внутрішню потребу розпорядників коштів Угорщини усунення недоліків, як об'єктивного фактору діяльності. Основною перевагою бюджету продуктивного типу, відображення є обсягу діяльності органів місцевого самоврядування та рівень досягнення запланованих показників діяльності. Цей тип бюджету дає інформацію, необхідну для визначення пріоритетів фінансування, та якісній оцінці кількості та якості бюджетних програм.

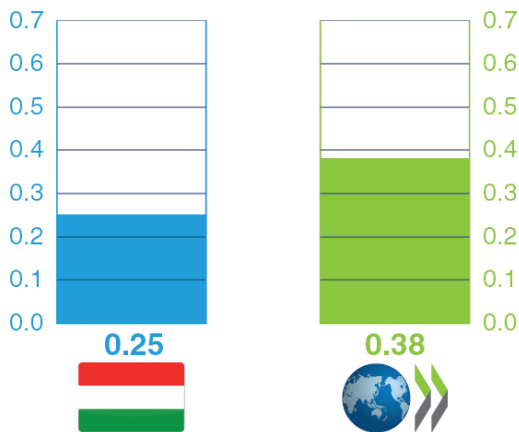


Рис. 1.7. Індекс використання бюджетування на державному рівні Угорщини та ОЕСР

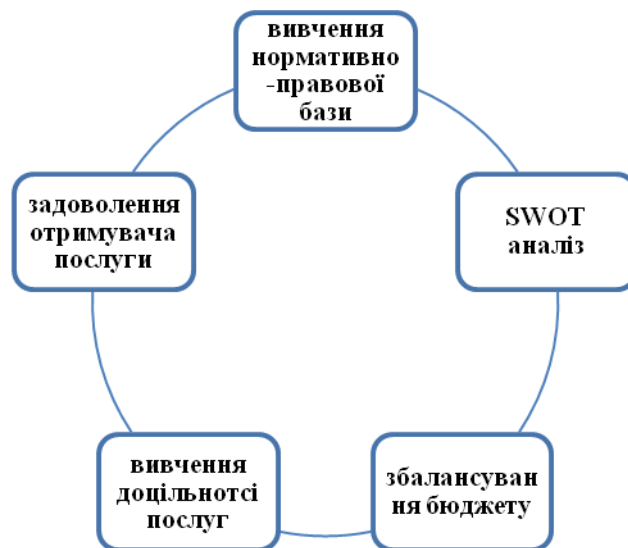
Джерело: [http://www.oecd.org/gov/GAAG2013/CFS\\_HUN.pdf](http://www.oecd.org/gov/GAAG2013/CFS_HUN.pdf)

Завдяки своєчасному освоєнню практики застосування прогресивних методів бюджетування, угорські органи місцевого самоврядування отримують реальну фінансову свободу і закладають основи для полегшеного переходу на шлях до ринкової економіки [169], на відміну від України та ряду інших країн з перехідною економікою.

Для полегшення процесів прилаштування бюджетної практики до програмної складової, органам місцевого самоврядування в Угорщині було рекомендовано визначити ті галузі де буде застосовуватись технологія програмного бюджетування у найпростішому вигляді. Тобто мова йде про прийняття галузевого підходу як початкової стадії впровадження програмно-цільового бюджетування. Органи місцевого самоврядування, що прийняли бюджети за програмною ознакою, зосередились, в першу чергу, на одній (конкретній) галузі, а потім розширили свої зусилля на інші, більш складні сектори видаткової частини бюджету. Більшість органів влади почали освоєння програмної технології бюджетного процесу в секторі комунальних послуг, що

пояснюється обмеженістю регулювання даного сектору центральними органами влади. Визначення функцій та суми видатків покладалося виключно на місцеве управління тим самим даючи місцевій владі реальну фінансову самостійність.

Галузь «Надання соціальних послуг» в Угорщині прийнято вважати найскладнішою з точки зору правильної організації і деякі місцеві органи влади ухвалили спеціальні підпрограми засновані на завданнях та заходах затверджених центральним урядом. Це може бути корисним досвідом, однак уряд Угорщини, пішов далі в частині проведення детального аналізу (рис.1.8) галузі, що сприяє чіткому визначенню та якості управління підпрограмами.



**Рис. 1.8** Механізм проведення аналізу галузі соціальних послуг в Угорщині

*Джерело: розроблено автором на основі дослідження*

Аналіз галузі передбачає здійснення комплексу заходів серед яких: вивчення нормативно-правової бази; дослідження сильних та слабких сторін, можливостей та загроз (SWOT); зіставлення доходів і витрат (балансування бюджету); деталізація доцільність продуктів та дослідження задоволення кінцевих клієнтів. Визначаються галузеві підпрограми, які об'єднують у собі кілька задач. Практично у всіх випадках, здійснення аналізу функціонування галузі дає можливість подальшого розвитку галузевих цілей і завдань, фінансових показників і вимірних результатів діяльності.

Вже на початок 1999 року, тридцять п'ять місцевих органів самоврядування в Угорщині, прийняли бюджет за програмною технологією в тому чи іншому вигляді. Цьому передувало проведення повноцінного аналізу галузей, в котрих ініціювалося застосування програмного бюджетування, що створило умови для появи якісно інших бюджетів - вони стали більш прозорими та в них визначені шляхи досягнення конкретних результатів.

Одним з успішних прикладів серед угорських органів місцевого самоврядування, є місто Сентеш (угорською - Szentes), що вважається першопрохідником програмного бюджетування. Було задокументовано суттєві зміни, що відбулися внаслідок проведення модернізації бюджетного процесу, зі застосуванням програмного бюджетування. Муніципалітетом міста було розроблено документ, що розкриває перелік заходів, які було здійснено для реалізації модернізаційних змін, а також визначено основні проблеми, з котрими стикався муніципалітет, протягом всього процесу.

У прикладі цього угорського містечка, використання програмного бюджетування було розпочато без політичної підтримки уряду, а під керівництвом мера, фінансового керівника і бюджетного комітету. Міський голова і начальник фінансового управління міста Сентеш являються локомотивом для процесу впровадження в Угорщині програмно-цільового методу бюджетування. Вони являються ініціаторами реформ у бюджетній галузі муніципалітету.

Виокремлено процес розподілу муніципалітетами бюджетів на дві складові: поточні та капітальні видатки. Розглянуто бюджет операційного фінансування або поточних видатків, що був представлений в Угорщині трьома можливими типами бюджету: постатейний, програмний та бюджет продуктивності. Кожен тип має свої переваги і недоліки. Практика підготовки угорських муніципальних бюджетів поєднує риси всіх трьох типів. Зазначається, що бюджети по різних країн не мають готуватися виключно на програмній основі, оскільки має існувати стільки форматів бюджету скільки їх є. Виконання бюджету за таким методом, передбачає розподіл коштів на різні

заходи чи завдання організації, і в той же час він описує результативність діяльності на що розпорядник буде витратити ресурси. В бюджеті чітко зазначено необхідна сума коштів, для прикладу щоб відремонтувати певну кількість кілометрів дорожнього покриття.

Особливою характеристикою фінансування місцевих бюджетів Угорщини є те, що за середніми показниками по країні близько 25 відсотків коштів утворюються за рахунок їх власних прибутків муніципалітетів (місцеві податки і збори, доходи від дивідендів, орендна плата тощо), а інші 75 відсотків необхідних для фінансування діяльності органів місцевого самоврядування – забезпечує держава (податки, нормативні бюджетні надходження, цільові субсидії (гранти), спеціальні інвестиції на реалізацію певних проектів. Помітна складова трансфертних коштів означає, що місцеве самоврядування великою мірою залежить від державного бюджету. Статистика показує, що державні асигнування на діяльність місцевого самоврядування зменшуються [69].

Отже процес впровадження прогресивних технологій бюджетування в Угорщині, свідчить про усвідомлену потребу посадових осіб відповідного рівня у пошуку ефективних механізмів здатних подолати успадковані проблеми та вирішення поточних завдань й можливості планування видатків для досягнення стратегічних цілей.

Наступною одиницею дослідження є країна **Чеська Республіка**, де досліджувана концепція системи бюджетування називається (державною мовою) – «metoda programového rozpočtování», що дослівно перекладається як «метод програмного складання бюджету», а окремо, виділяється складова продуктивного складання бюджету (чеською) - «výkonové rozpočtování» [189], або у синтезі слів «programove-výkonového rozpočtování» [134], що може бути перекладено, як «програмно-продуктивне бюджетування».

Програмно-цільовий метод в Чехії не прийнято вважати успішно-показовим чи зразковим, оскільки на сьогоднішній, день рівень впровадження та охоплення цим методом не має всезагального характеру. Окремими чеськими дослідниками даного методу, враховуючи незначні історичні та соціальні

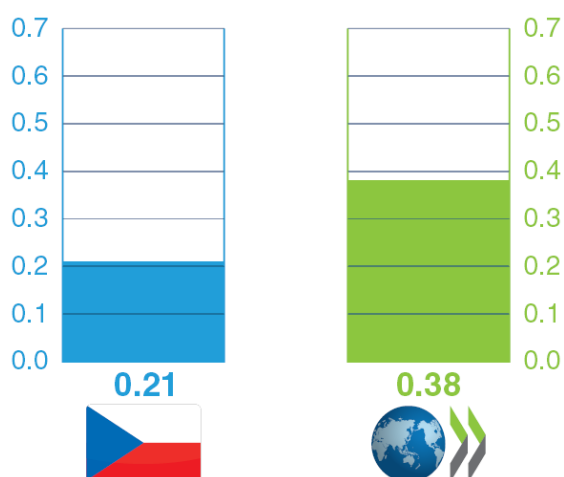


Рис. 1.9 Індекс використання бюджетування на рівні державного управління Чехії та ОЕСР

Джерело: [http://www.oecd.org/gov/GAA/G2013\\_CFS\\_CZE.pdf](http://www.oecd.org/gov/GAA/G2013_CFS_CZE.pdf)

відмінності, приводяться висновки щодо потреби використання досвіду Словаччини, як зразкового прикладу впровадження програмно-цільового методу [188], [134].

Даний метод бюджетування розпочинаючи з грудня 2006 року, реалізовується за використання програми «ISPROFIN» (як аббревіатура «**S**ystém **P**ROgramového **F**INancování»). В важливу складовою програми, є акцентування уваги на досвід «з-за кордону», як важливого аспекту, який повинен сприяти успішній реалізації програмно-продуктивного методу в Чехії. Програма «ISPROFIN» являє собою комплекс заходів для організації системи управління, контролю державного бюджету та поточного (оперативного) моніторингу реалізації цілей. Додатково передбачається організація технічних можливостей висвітлення, через мережу Інтернет, додаткової інформації для громадськості, шляхів розподілу ресурсів, що акумулюються в бюджеті.

Бюджетний процес, в частині «продуктивного» програмного бюджетування та інших методів прогресивного ведення бюджету Чеської Республіки регулюється двома основними нормативно-правовими документами:

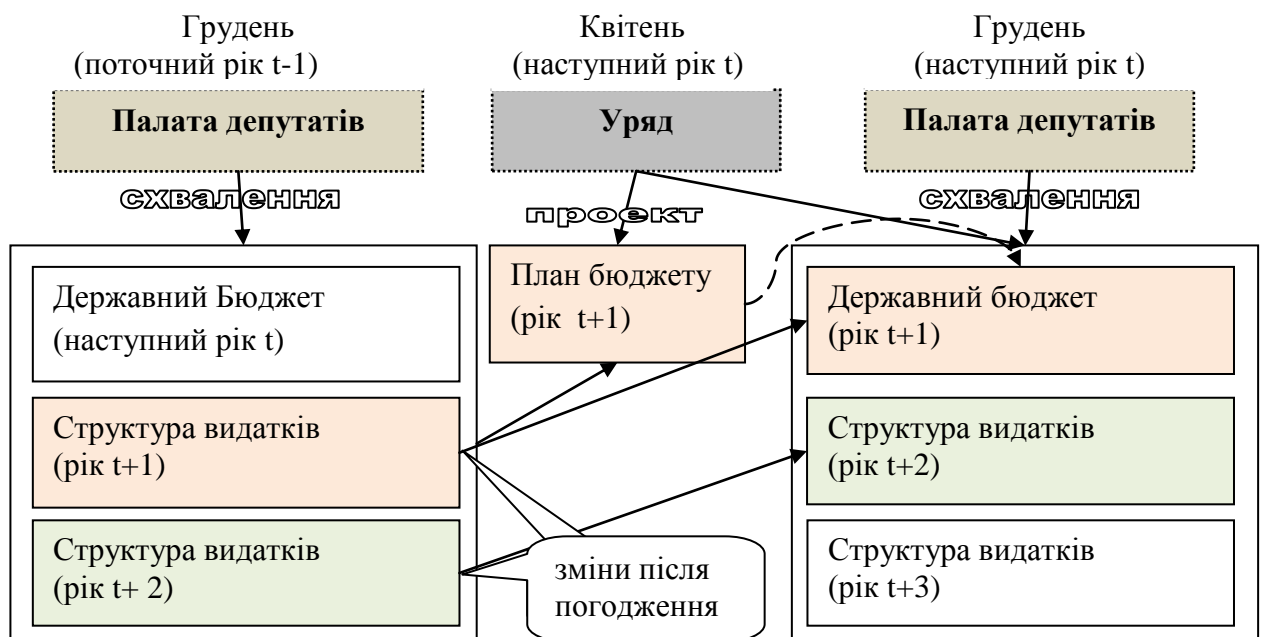
- «Бюджетні правила із змінами» (Act # 218/2000 Coll.) [184];
- «Бюджетні правила територіальних утворень» (Act # 250/2000 Coll.) [185].

«Бюджетні правила» встановлюють порядок функціонування як державного, так і бюджетів місцевих громад. Даний документ конкретизує функції та вміст державного бюджету. «Бюджетні правила» були суттєво удосконалені влітку 2004 року в результаті кульмінації тривалої реформи системи публічних фінансів. Серед важливих нововведень, представлено *систему багаторічного планування бюджету*, як прогресивної технології

бюджетування, та розроблений, обов'язковий для використання, *бюджетний календар*, для усіх рівнів та учасників процесу приготування державного бюджету. Дані елементи є взаємодоповнюючі (рис. 1.10).

Бюджет заснований багаторічній структурі витрат або середньострокової перспективи коротко можна охарактеризувати наступним чином. Законодавчий орган відповідного рівня (палата депутатів), схвалює в грудні (t-1) бюджет послідуочого періоду (t), а також, формує середньострокову структуру витрат впродовж 2-х років (t+1) і (t+2). Багаторічна структура витрат містить обов'язкові витрати державного бюджету та додаткових бюджетних фондів, впродовж років (t+1) і (t+2).

У квітні (t) урядом обговорюється бюджетна політика впродовж року (t+1), після чого встановлюється гранична межа видаткової частини, яка є еквівалентною показнику, схваленому у багаторічній структурі витрат після внесення змін. В той же час урядом готується проект (перспективи) бюджету (t+1), на основі показників видатків міністерств та позабюджетних фондів за періоди (t+1) і (t+2). Перспективи бюджету має декларативний характер, оскільки, на відміну від багаторічної програми витрат, Палатою депутатів не затверджуються.



**Рис 1.10** Механізм середньострокового бюджетного процесу Чехії

Джерело: перекладено автором [164]



Ця система повинна сприяти фіскальному встановленню цілей та пріоритетів, і поступово покращувати проблемні моменти, що мають місце в бюджетному процесі Чехії (високий дефіцит бюджету і зростаючий державний борг). Введення цього механізму, прийняте на практиці як дуже доцільне та позитивне, оскільки встановлення чітких правил на центральному рівні бюджетного процесу, сприяє покращенню бюджетної ефективності [164].

Парламентський етап бюджетного процесу Чеської Республіки регулюється за відповідними нормативно-правовими документами результатом яких є дебати (слухання), що проходять у три читання. Використовуючи основи даного механізму ця процедура використовується для державного бюджету Чехії починаючи з 2006 року.

У першому читанні схвалюються головні параметри державного бюджету (доходи, витрати, баланс або дефіцит і його фінансування, субсидії до місцевих органів влади, та ін.), після чого парламент повертає проект бюджету до уряду. Бюджет опрацьовується в комітетах. Бюджетний комітет зводить та «підганяє» резолюції інших комітетів відповідно до планових бюджетних показників, як відповідальний виконавець.

У другому читанні вносяться напрацьовані раніше поправки відповідних комітетів, після чого Палата Депутатів голосує в третьому читанні за прийняття або відхилення поправок і схвалює закон про державний бюджет.

Описані вище елементи прогресивної системи бюджетного процесу можуть бути корисними для нашої держави, оскільки на сьогоднішній день, досліджувану країну не можна охарактеризувати як успішний приклад використання програмно-цільового методу на рівні держави. Продуктивно-програмне бюджетування використовується на рівні місцевого самоврядування та входить до виключної компетенції регулювання ними. Бюджетний процес в Чехії можна охарактеризувати як традиційний постатейний бюджет з наростаючим підсумком де основна увага приділяється якраз показникам витрат, а не продуктивності чи корисності. Урядом декларуються проведення реформ державного бюджету у формат бюджетування орієнтованого на

результат, проте використання даного методу проходить, як окремі ініціативи міністерств, як спосіб дізнатися більше стосовно продуктивності певних статей видатків. Проте завчасно говорити про всезагальне використання даного методу у цілій площині державних фінансів Чехії.

Знаковою подією сфери публічних фінансів Чеської Республіки є впровадження в 2003 році так званих «видаткових аудитів» серед міністерств розпорядників коштів. Метою проведення цього типу перевірок - аналіз використання державних коштів зі здійсненням оцінки ефективності та результативності для встановлення пріоритетів фінансування та резервів економії коштів. Всі міністерства отримали запитальники (анкети) де докладно мали перерахувати всі витрати у розрізі програм, виправдати їх доцільність та запропонувати можливі шляхи скорочення видатків. Як не дивно, проте жодне з міністерств не знайшло яких-небудь непотрібних статей видатків. Даний інструмент може розглядатись, як гібридне поєднання основ продуктивного бюджетування та аналітичного типу перевірок. Центральний уряд країни встановлює мінімальну стандартизацію для органів місцевої влади та управи, таким чином відповідні питання щодо застосування прогресивних технологій належать до власної компетенції останніх, при умові дотримання фінансових процедур, підзвітності та фінансового контролю. Ці вимоги включають дотримання положень бухгалтерського обліку, аудиту та фінансової звітності. Ці стандарти для здійснення бюджетного процесу близько подібні як до муніципалітетів так і до регіонів.

Центральна регуляція залишає значний простір муніципалітетам для визначення шляхів підготовки та прийняття бюджету. Обов'язковими умовами є доступність для громадськості та можливості врахування коментарів (зауважень) і відповідного схвалення радою [164].

Підсумовуючи переваги використання прогресивних технологій бюджетування у Чехії слід виокремити чотири фактори, що позитивним чином можуть впливати на бюджетний процес як інструмент соціально-економічного розвитку.

1. Відповідальність конкретних осіб, керівників установ-розпорядників коштів у процесі реалізації бюджету.

2. Визначення потреби бюджетних ресурсів для створення нових та якісного надання існуючих видів бюджетних послуг.

3. Постановка стратегічного бачення та цілей досягнення мети у довгостроковій перспективі для всіх рівнів управління в організації бюджетного процесу.

4. Можливість альтернативних способів оцінки та аналізу поставлених і досягнутих цілей.

Наступним об'єктом дослідження буде держава, рівень взаємовідносин якої з Україною важко переоцінити. **Польща** (пол. *Polska*), офіційна назва

Республіка Польща або Річ Посполита Польська (пол. *Rzeczpospolita Polska*).

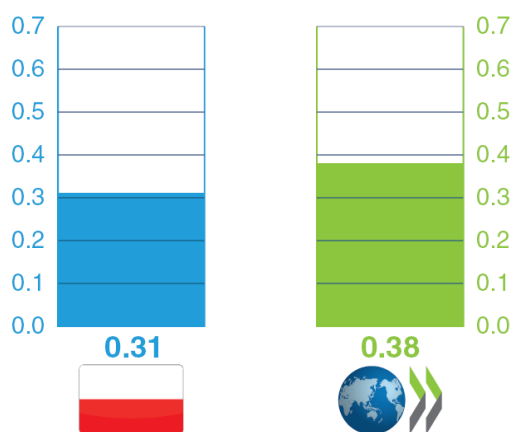


Рис. 1.11. Індекс використання бюджетування на державному рівні Польщі та ОЕСР

Джерело: [http://www.oecd.org/gov/GAAG2013\\_CFS\\_POL.pdf](http://www.oecd.org/gov/GAAG2013_CFS_POL.pdf)

Польща і Україна — дві постсоціалістичні держави, що мали приблизно однакові стартові позиції на початку трансформаційних перетворень, досить схожу структуру економіки, подібне складне геополітичне положення та

поляризовану політичну систему. Тривалий час вони йшли різними шляхами. Польща, яка ще в 90-х роках минулого століття чітко трималася курсу на євроінтеграцію, досягла більших економічних успіхів порівняно з Україною, яка намагалася отримати дивіденди, декларуючи інтеграційні прагнення одночасно в східному і західному напрямках [73].

В Польщі, концепція бюджетування заснована на програмній та результативній ознаках, називається (поль.) «*Budżetowanie zadaniowe*», що дослівно перекладається як «бюджетування по завданням», проте за суттю це адаптована назва (з англ.) «Performance Program Budgeting», або програмно-цільовий метод, як аналогічна модель українського зразка.

Вперше, використання програмної технології бюджетування здійснено в Республіці Польща в 1994 році, при створенні бюджету міста Краків. Специфічною рисою даного впровадження на рівні польського міста, стало використання моделі міста Рочестер (США) [167]. Масове розповсюдження програмно-цільового методу, на місцевому рівні, розпочинається після 2004 року, що може бути пов'язане із приєднанням Польщі до складу ЄС. Для візуального відображення хронології впровадження програмно-цільового методу містами з правами повітів, наведено таблицю 1.2, з переліком міст та роком впровадження.

*Таблиця 1.2*

**Хронологія імплементації ПЦМ міст з правами повітів у Польщі**

Назва міста (оригінальна назва)	Рік впровадження ПЦБ
Битом (Bytom)	2008
Гданськ (Gdańsk)	2011
Глівіце (Gliwice)	2004
<i>Краків (Kraków)</i>	<i>1994</i>
Кросно (Krosno)	2005
Піотрков Т. (Piotrków Trybunalski)	2008
Плоцьк (Płock)	2003
Познань (Poznań)	2000
Щецин (Szczecin)	2005
Варшава (Warszawa)	2008
Вроцлав (Wrocław)	2008
Забже (Zabrze)	2004

*Джерело: перекладено автором [59]*

Отже, у даному випадку саме Краків, що є другим за величиною містом виступає флагманом по впровадженню програмного бюджетування у 1994 році, цим значно випереджаючи інші органи місцевого самоврядування Польщі. Варто звернути увагу на особливості територіального устрою, оскільки самоврядування немає ієрархічної структури в Польщі, а вищенаведені міста з правами повіту, мають більшу незалежність у прийнятті рішень та дозволену юридично, розширену сферу повноважень. Виконавчий орган, у таких містах, очолюється президентом.

Основним юридичним документом, що регулює процес використання програмно-цільового методу у Республіці Польща є закон «Про публічні фінанси» від 27 серпня 2009 року [178]. В цьому документі встановлюються правила, що спрямовані на підвищення прозорості та ефективності використання державних фінансів шляхом використання довгострокового механізму фінансового планування, а також, нової структури бюджету в розрізі програмних елементів. Вперше юридично закріплюється термінологія «програмної системи завдань», встановлюються принципи та порядок підготовки державного бюджету за програмно-цільовим методом. Законом було закладено юридичні підвалини для загальної імплементації програмного методу, надано конкретні повноваження міністру фінансів для підготовки низхідних нормативно-правових документів й можливості застосування санкцій, здійснення моніторингу та повного контролю процесу й ефективності від впровадження. В зазначеному законі встановлено чіткий графік реалізації програмно-цільового методу для органів державного сектору та окреслено 2015 рік, як кінцевий строк для повноцінного впровадження.

Вперше державний бюджет за методом, був підготовлений в 2009 році Міністерством фінансів Польщі, після чого, відповідно до бюджетного законодавства, було підготовлено інформацію (звіт) про виконання бюджету у 2010 році.

Використання програмно-цільового методу, на рівні одиниць місцевого самоврядування, розглядається як потужний інструмент планування матеріалів видаткової частини та використовується як додатковий метод при реалізації традиційної технології постатейного процесу, відповідно до класифікації бюджету.

З 2007 року, дана технологія бюджетування ефективно використовується у місті Варшава [165]. Імплементація програмно-цільового методу, в столиці Польщі, є наслідком адекватного реагування відповідних фінансових структур місцевих органів влади виклики розвитку фінансової системи та освоєння нових інструментів, внаслідок адаптації бюджетного процесу до правил

Європейського Союзу. Впровадження програмно-цільового методу є структурним елементом комплексу заходів спрямованих на оптимізацію структури бюджету. Даний метод було використано як фінансове середовище для розвитку міста, що дало можливість для освоєння коштів з фондів ЄС, а також створення сучасної системи управління публічного фінансування та оптимізацію витрат. Процесу імплементації даного методу у Варшаві передувала громізка та кропітка робота перероблення бюджету у програмний вигляд після чого було здійснено ранжування відповідних програм даної системи.



**Рис. 1.13** Схема організації бюджетних програм «Відпочинок спорт і туризм»

*Джерело: сформовано і перекладено автором [61]*

Саме програма слугує правовою основою витрат для здійснення поставлених завдань [165].

Кожна галузь, розділяється на програми, які в свою чергу на завдання та підзавдання.

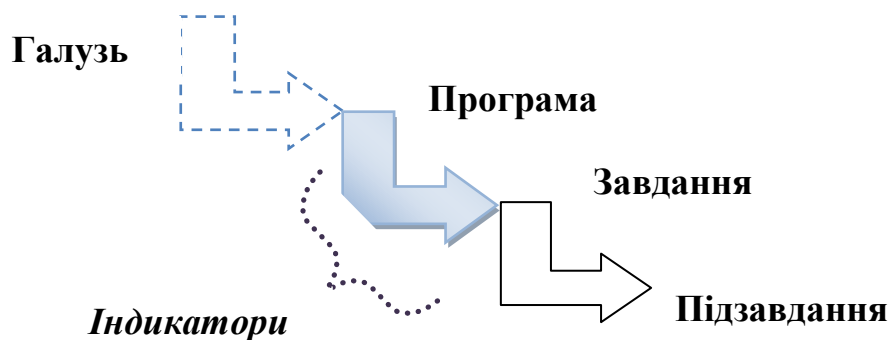


Рис 1.12. Структура низхідного розподілу бюджетних ресурсів за ПЦБ у Чехії

*Джерело: розроблено автором*

Кожна задача, що створюється в міському бюджеті супроводжується докладним її описом та обґрунтуванням потреби у галузі, конкретно вказується приналежність програми до неї завдань та підзавдань. У всіх завдань вказується довірена (відповідальна) особа - виконавець завдання, що відповідає за її результат.

Результатом такого досвіду, стало створення бюджетного механізму, що є зручний у розумні для широкого загалу, оскільки розподіл коштів відбувається згідно до запланованих завдань та поставлених цілей. Окрім того бюджетну документацію було доповнено значним обсягом важливої інформації та конкретизації у питаннях розподілу коштів. Планування видаткової частини не здійснюється не тільки у розрізі завдань, а як комплексу заходів, реалізація котрих протягом фінансового періоду має досягнути конкретної мети.

Дуже важливим аспектом реалізації ПЦМ як у інших країнах, так і в Польщі зокрема є створення якісної системи індикаторів виконання та базових показників, які використовуються при плануванні асигнувань на програми та завдання. Чітко визначені індикатори виконання та адекватні показники, що закладаються при виконанні мають формувати підґрунтя для подальшого відображення стану виконання та обов'язкового проведення моніторингу ефективності кожної витраченої одиниці коштів. Поміж методів моніторингу у ПЦМ виділяється горизонтальний аналіз та більш узагальнений – вертикальний. Питанням здійснення моніторингу приділяється значна увага при уживанні ПЦМ у Польщі.

Згідно висновків ОЄСР Польща - порівняно з іншими країнами впроваджує ПЦМ відносно швидко. Перші кроки в цьому процесі можна оцінювати як позитивні.

На сьогоднішній день Польща все ще має подвійну систему планування бюджетного процесу:

- традиційна, заснована головним чином на постатейному асигнуванні коштів;

- паралельний бюджет заснований на продуктивності, що спрямований на покращення процесу управління державними фінансами і т.д.

## **Висновки до розділу 1**

У розділі 1 «Теоретичні основи програмно-цільового бюджетування» досліджено теоретико-методологічні засади, сутність і роль програмно-цільового бюджетування в управлінні бюджетним господарством, еволюційне становлення та європейський досвід використання прогресивних технологій бюджетування.

Застосовано комплексний підхід щодо розкриття сутності програмно-цільового бюджетування як фінансової технології бюджетного менеджменту. Установлено зв'язок сучасних технологій бюджетування з методом «витрати–вигоди», започаткованим у класичній праці французького економіста Жюльє Дюпюї в 1844 р. щодо вимірювання корисності суспільних проектів, де було вперше сформульовано поняття надлишку споживача.

З'ясовано сутність бюджетування, що дало можливість сформулювати таке визначення: це — управлінська технологія бюджетного менеджменту, яка слугує інструментом визначення ефективності здійснення видатків та передбачає можливість вибору доцільного напрямку використання обмежених бюджетних коштів. Запропоновано авторське трактування сутності *програмно-цільового бюджетування* як середньострокової технології розподілу ресурсів видаткової частини бюджету відповідного рівня на основі вимірності



очікуваних результатів та можливості проведення моніторингу оперативних індикаторів для перерозподілу ресурсів у короткостроковій перспективі.

Дослідження еволюційного становлення технологій бюджетування продемонструвало, що фінансові технології бюджетного менеджменту, зокрема програмно-цільове бюджетування, пройшли певний історичний шлях від моменту зародження перших ознак до наявних у теперішній час повноцінних механізмів планування бюджетних коштів, які базовані на визначенні вигід для споживачів бюджетних послуг.

Еволюційне становлення бюджетування репрезентовано розвитком даної технології від витратного бюджетування через технологію планової системи бюджетування до бюджетування на нульовій основі, що передувала програмно-цільовому бюджетуванню. З'ясовано, що розвиток програмно-цільового бюджетування характеризується певними науковими твердженнями щодо сутності даної фінансової технології, яка у теоретико-методологічному плані спирається на теорію граничної корисності та теорію суспільного вибору Джеймса Бюкенена.

Узагальнення й аналіз європейського досвіду дали змогу зробити висновок, що найбільш корисною для України є практика впровадження програмного бюджетування колишніми країнами соціалістичного табору, з-поміж яких доречно сконцентрувати увагу на учасниках Вишеградської групи. Серед факторів, що свідчать на користь даного висновку, важливо навести такий: спільнота об'єднує країни, котрі на старті трансформаційних перетворень мали подібну організаційну структуру народного господарства, бюджетного процесу, а також неоднорідну політичну систему й своєрідне геополітичне становище. Проте на сьогоднішній день вони суттєво випереджають Україну за ефективністю організації державних фінансів, фіскальної системи та основних індикаторів економічного розвитку.

Аргументовано, що використання прогресивних технологій у бюджетному процесі України обумовлено необхідністю в пошуку ефективних механізмів витрачання обмежених ресурсів на необмежені потреби та вимогами

міжнародних організацій на шляху до членства України у європейській спільноті.

Установлено, що фінансова технологія програмно-цільового бюджетування в сучасному вигляді пройшла кілька періодів еволюційного розвитку. Бюджетування є результатом пошуку індикаторів установлення ефективності розподілу бюджетних ресурсів у Сполучених Штатах Америки. Даний процес спричинений об'єктивною потребою розпорядників бюджетних коштів у створенні інструменту планування та дальшого розподілу ресурсів, поряд з забезпеченням прозорості, відповідальністю посадових осіб та наявністю конкретного результату від кожної витраченої одиниці грошових ресурсів.

Установлено, що бюджетування є успішно зарекомендованою технологією макрофінансового планування, яка набула поширення в розвинених країнах світу. У теоретико-методологічному плані бюджетування спирається на теорію граничної корисності, за постулатами якої цінність (вартість) благ визначається на основі суб'єктивного сприйняття їх корисності та рідкості (доступності) для споживачів. Через оцінку граничних витрат і корисності альтернатив бюджетування надає можливість знайти критерій розподілу бюджетних коштів між конкурентними варіантами їх застосування, тобто визначити таку комбінацію видатків, яка забезпечить максимальну суспільну корисність.

З'ясовано еволюцію витоків та особливостей упровадження програмно-цільового бюджетування низки країн з розвинутою економікою, що має важливе значення для розуміння сутності планування витрат та встановлення індикаторів вимірювання ефективності бюджетних видатків.

Матеріали дослідження розділу опубліковані у наукових працях автора [17], [53], [54], [55], [57], [58].

## **РОЗДІЛ 2.**

### **АНАЛІТИЧНА ОЦІНКА ЗАПРОВАДЖЕННЯ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ В УКРАЇНІ**

#### **2.1. Оцінка сучасного стану впровадження програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів**

Реформа системи організації бюджетного планування галузі державних фінансів обумовлена потребою усунення тих недоліків, що історично закладені у підвалини бюджетного процесу, передавалися від покоління до покоління, з часів Радянського Союзу та залишалися незмінними незважаючи на трансформацію політично-економічного устрою України. Не дивно, що ефективність роботи механізму накопичення та розподілу державних фінансових ресурсів не могла, по-перше, чітко визначити пріоритетні напрямки діяльності, по-друге, задовольнити елементарні потреби громади. Встановлення виважених цілей та ефективний розподіл публічних фінансів є надзвичайно важливим елементом системи всього бюджетного процесу, оскільки хибно визначені пріоритети та необґрунтоване спрямування коштів у подальшому неодмінно тягне за собою недовіру населення до інститутів фіскальної ланки, а як наслідок - пошук шляхів уникнення або ухилення сплати податків та обов'язкових платежів. Механізм «сліпого» розподілу коштів, або витратний принцип утримання мережі установ, що дістався Україні у спадок від колишньої системи, прийнято називати постатейним методом бюджетування котрий являється основним механізмом розподілу державних коштів на рівні місцевих органів влади. Звісно, не варто розглядати постатейний метод як суцільний недолік, але навіть у випадку правильного розподілу коштів, неможливо отримати зворотної інформації стосовно задоволення кінцевого споживача

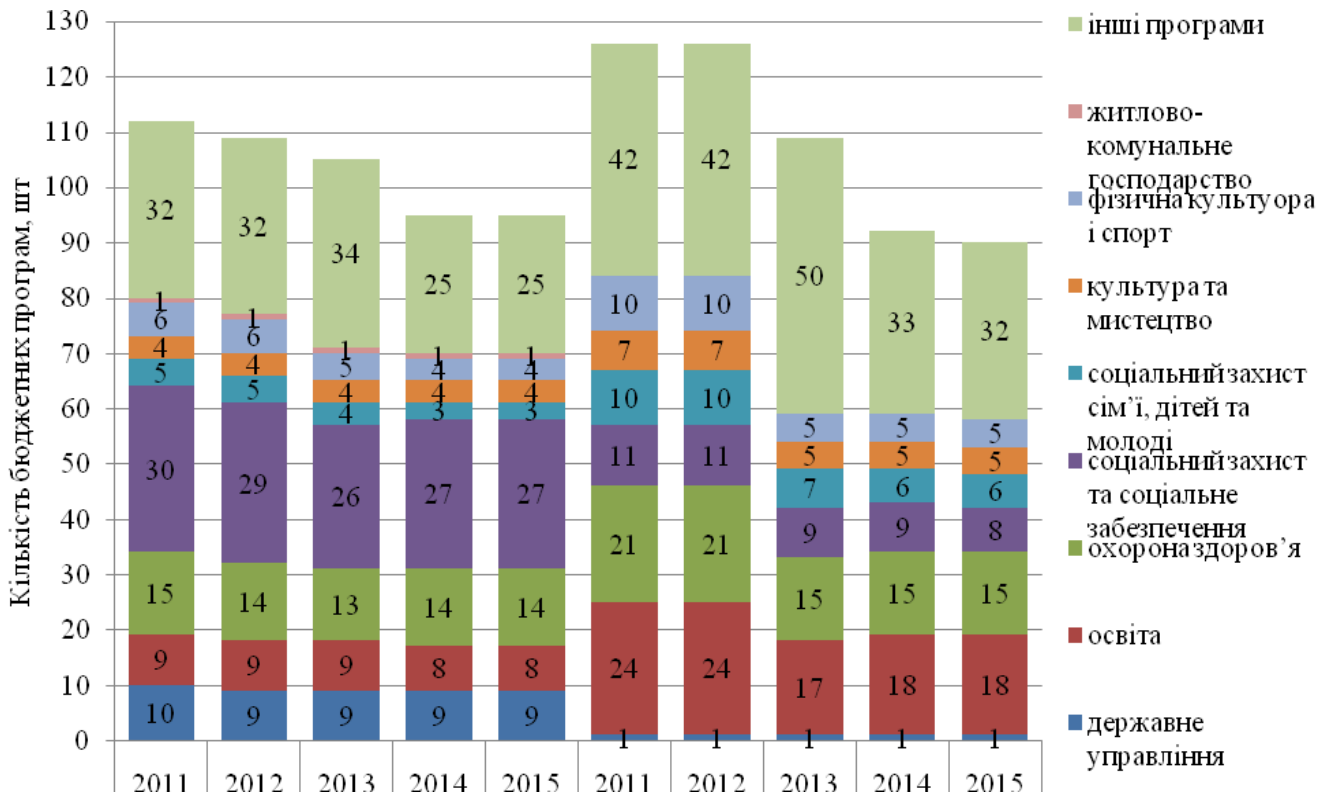
бюджетної послуги і обґрунтувати необхідність чи доцільність окремої статті видатків, а ефективність за таким методом вимірюється у відсотковому відношенні проведених касових видатків до запланованих.

Політичні та громадські діячі ряду розвинених країн, що займалися бюджетним менеджментом, намагалися дати відповідь на питання обмеженості ресурсів, необмеженості державних витрат, підібрати оптимальні шляхи для здійснення видатків та обґрунтувати пріоритетні та недоцільні напрями фінансування. Іншими словами, ставилося питання чому варто виділити одиницю коштів на користь певної послуги та відмовитися від іншої. Для цього необхідно було започаткувати систему індикаторів, які об'єктивно можуть розкривати доцільність та ефективність кожної витраченої бюджетної одиниці, а також в оперативному порядку коригувати або припиняти фінансування окремих напрямів, статей чи програмних елементів.

Дослідивши окремі показники, що використовуються у бюджетному процесі місцевих органів влади, можна провести розрахунки основних параметрів програмно-цільового бюджетування, окреслити сучасний стан, позитивні аспекти та недоліки. Нижче на рис. 2.1 приведено кількісний склад бюджетних програм основного фінансового документу Закарпатської області та міста Ужгород. Дане представлення бюджетних програм (у розрізі галузей) не може свідчити про якість чи доцільність використання бюджетних ресурсів, проте дає змогу простежити динаміку зміни числа програм протягом 2011 – 2015 рр. у досліджуваній адміністративній одиниці. Також, зведення за галузями програм дає змогу для здійснення порівняння бюджету українського міста та області із аналогічними прикладами інших адміністративних одиниць для встановлення відмінностей.

При детальному розгляді приведенного рис. 2.1 вирізняються галузі із найбільшою кількістю програм у бюджеті – це освіта, охорона здоров'я, соціальний захист населення, а також значна чисельність програм, що не належать до галузевого порядкування та віднесенні до категорії «Інші програми». Так, у більшості галузей відмічається зменшення загальної кількості

бюджетних програм, протягом досліджуваного періоду, що може розглядатись як позитивне явище, оскільки досвід Словаччини свідчить про достатність одного програмного продукту для однієї галузі. Проте, наявні бюджетні програми у тій кількості, що мають місце в українських реаліях бюджетування вимагають перегляду та збалансування.



**Рис.2.1 Кількість програм бюджету міста Ужгород та Закарпатської області у розрізі галузей у 2011 – 2015 роках**

*Джерело: розроблено автором на основі бюджету Закарпатської обл. та м. Ужгород*

Наступним елементом для розрахунків та дослідження є питома вага витрат ресурсів у розрізі галузей, що були профінансовані в бюджетному процесі обласного центру Закарпаття протягом досліджуваного періоду (див рис. 2.2.). Дані показники дають можливість відстеження динаміки здійснення витрат у досліджуваному періоді, та можуть слугувати як структура для формування бюджетних програм у кількості, що відповідає числу галузей (досвід Словаччини) із врахуванням особливостей бюджетного процесу України.

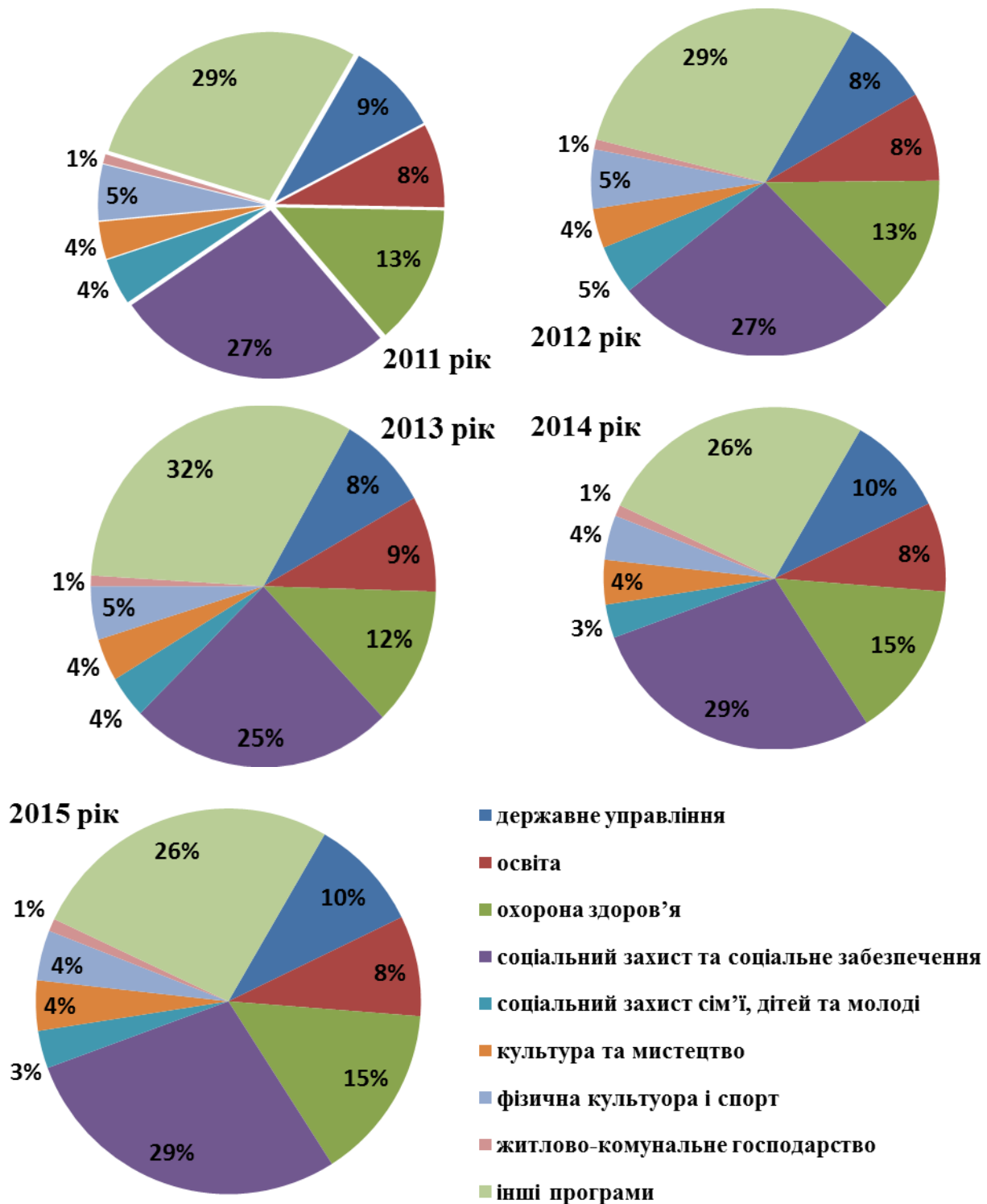
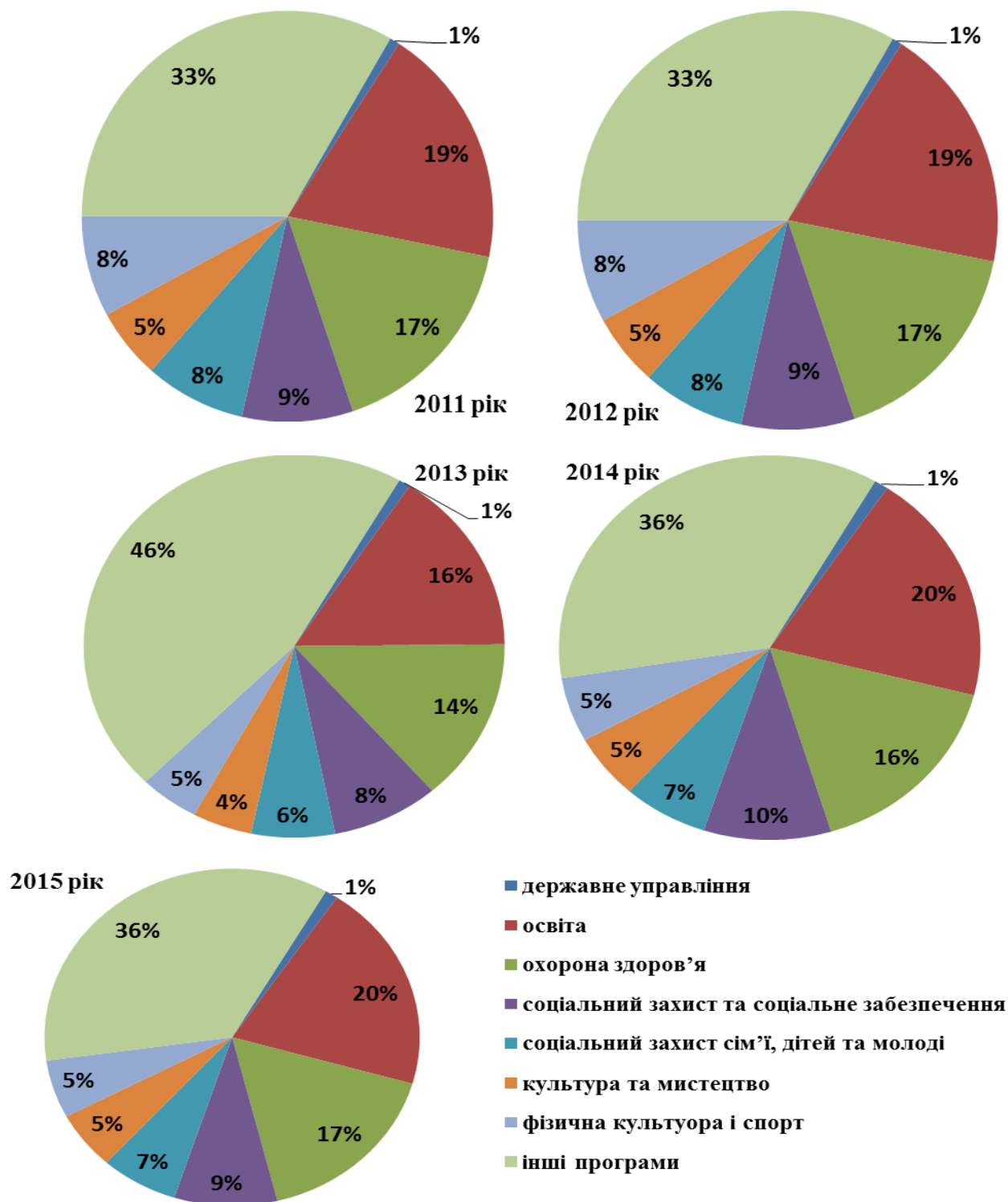


Рис. 2.2 Склад програм за галузями у бюджеті міста Ужгород за період 2011 – 2015 рр.  
 Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород

Так на рис. 2.2 приведено показники програмного розподілу видатків бюджету у вигляді галузевого розмежування із розрахунку відповідної частки окремої галузі в бюджеті міста Ужгород за досліджуваний період.

Показники галузевого розподілу бюджету міста Ужгород за досліджуваний період є сталими, та мають незначні коливання у досліджуваному періоді, хоча абсолютні показники витрат є відмінними у самих галузях і різняться протягом окремих років аналізованого періоду.



**Рис. 2.3. Структурний склад програм за галузями у бюджеті Закарпатської області за період 2011 – 2015 років.**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету Закарпатської області*

Візуальне представлення розрахункових показників галузевого розподілу видатків бюджету за програмно-цільовим методом в Закарпатській області свідчить про більші коливання у межах галузей, а особливо помітною є коливання відсоткової частки за програмами, що не відносяться до основних галузей («Інші програми»).

Для більш повного представлення сучасного стану програмно-цільового бюджетування місцевими органами влади в Україні нижче приведено інституційне складові та основні нормативно-правові аспекти результатом яких є існування ПЦМ у сучасному вигляді.

Як відомо, в Україні у 2010-2014 роках діяв експеримент із запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів. До участі в експерименті поступово залучалися різні рівні місцевих бюджетів і у 2014 році практично всі місцеві бюджети (крім бюджетів сіл, селищ та міст районного підпорядкування) планувалися та виконувалися у традиційному форматі і одночасно формували всі документи у програмно-цільовому форматі.

Відповідно до частини першої статті 20 Бюджетного кодексу України програмно-цільовий метод бюджетування застосовується на рівні місцевих бюджетів за рішенням відповідної місцевої ради. Водночас, Верховна Рада України у Законі України від 28.12.2014 р. № 79 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин» визначила таку норму: «Установити, що програмно-цільовий метод у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом, застосовується, починаючи із складання проектів місцевих бюджетів на 2017 рік».

Тобто у 2015-2016 роках кожний місцевий бюджет має право самостійно приймати рішення про застосування ПЦМ як основного методу бюджетування. І в першу чергу такий підхід пояснюється недосконалим програмним забезпеченням нового методу бюджетування (а в окремих моментах – його відсутністю). Однак у 2016 році бюджетні запити на 2017 рік і, відповідно, місцеві бюджети мають формуватися, а з 1 січня 2017 року і виконуватися,



лише за ПЦМ. За цей час програмне забезпечення всіх місцевих бюджетів має бути адаптоване до програмно-цільового бюджетування. Ця норма стосується місцевих бюджетів, які мають взаємовідносини з державним бюджетом. А відповідно до Бюджетного кодексу України - це обласні бюджети, бюджети міст обласного значення, районні бюджети, а також бюджети об'єднаних територіальних громад, що створюються згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Міністерством фінансів України від 2 грудня 2014 року затверджено Наказ № 1194 «Про внесення змін до Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів». Визначено, що починаючи з 2015 року повнофункціональне запровадження ПЦМ на рівні місцевих бюджетів застосовується **за рішенням відповідної місцевої ради**. Тобто з 2015 року формування та виконання місцевих бюджетів за ПЦМ буде здійснюватися не в рамках експерименту, а стане основним методом формування бюджету лише в тих місцевих бюджетах, де буде прийняте відповідне рішення місцевої ради, як це регламентовано Бюджетним кодексом України.

Міністерством фінансів України розроблено всю необхідну нормативно-правову базу, однак результати проведеного експерименту показали необхідність її вдосконалення та уніфікації. Саме на це спрямовані останні накази Мінфіну, які ми і розглянемо.

Наказом Міністерства фінансів України від 02.12.2014 р. № 1195 затверджено нову типову програмну класифікацію видатків для місцевих бюджетів всіх рівнів та нову структуру кодування програмної класифікації видатків і кредитування місцевих бюджетів. Одночасно згідно цього наказу втратив чинність наказ Міністерства фінансів України від 14 лютого 2011 року № 97 «Про затвердження Структури коду програмної класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів і Кодифікатора бюджетних програм місцевих бюджетів».

Бюджетним кодексом України (ч.2 ст.10) регламентовано, що програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, яка затверджується Мінфіном.

До застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі на рівні місцевих бюджетів використовується тимчасова класифікація видатків та кредитування місцевих бюджетів, яка також затверджується Міністерством фінансів України. Враховуючи принцип єдності бюджетної системи України та зважаючи на необхідність зведення показників й забезпечення єдиної достовірної звітності про виконання всіх місцевих бюджетів (незалежно від методів їх складання та виконання) Мінфіном наказом № 1195 затверджено Типову програмну класифікацію видатків та кредитування місцевих бюджетів, які не застосовують програмно-цільового методу для застосування усіма місцевими бюджетами при програмно-цільовому бюджетуванні.

З 2017 року ця класифікація буде обов'язковою для усіх місцевих бюджетів. До цього часу місцеві бюджети, які не застосовуватимуть ПЦМ, користуються Тимчасовою класифікацією видатків та кредитування, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 № 11. У 2015-2016 роках коди діючої Тимчасової класифікації видатків та кредитування будуть застосовуватись при зведенні показників місцевих бюджетів.

Оскільки програмна класифікація видатків та кредитування місцевого бюджету формується з урахуванням типової програмної класифікації видатків та кредитування місцевого бюджету, то відповідні зміни було внесено і до структури кодування програмної класифікації.

В ході проведення чергового етапу реформи галузі державних фінансів, впровадження програмно-цільового методу бюджетування було пригальмоване на рівні місцевих органів влади, оскільки рішенням Міністерства фінансів України<sup>1</sup>, було внесено зміни до іншого нормативного документу (*наказу МФУ*

---

<sup>1</sup> Наказ Міністерства фінансів України «Про внесення змін до основних підходів програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» № 1194 від 02.12.2014 р.

від 02.08.2010р. № 805), що встановлював обов'язковий характер використання ПЦМ як основного методу, та передбачено можливість добровільного використання даної технології прогресивного бюджетування на рівні місцевих органів влади.

Результатом прийнятого наказу розпорядники коштів місцевих бюджетів відповідного рівня мають право застосовувати програмно-цільовий метод за рішенням місцевої ради, згідно до ч. 1 ст. 20 Бюджетного кодексу України [20]. Установи місцевого рівня самоврядування відмовилися від використання даного методу, незважаючи на те, що фактично програмно-цільовий метод діяв як експериментальний механізм паралельно із постатейним методом. Дослідивши нормативно-правову базу, програмне забезпечення, технічні, практичні аспекти та особливо суб'єктивні фактори, є можливим виділити три причини відмови від використання програмно-цільового бюджетування. По-перше – відсутність належного технічного (програмного) забезпечення для коректного ведення процесу, по-друге – недосконалість та «сирість» існуючого нормативно-правового забезпечення, щодо імплементації ПЦМ особливо практичних аспектів, та по-третє – абсолютна відсутність мотивації та потреби впровадження такого методу з боку виконавців. Окремо слід виділити фактор, що важливим чином сприяє у відмові використання даного методу – встановлення відповідальних посадових осіб-розпорядників стосовно досягнення результатів відповідно до завдань при наданні послуг державним коштом, що є фактично відсутнім постатейному механізмі.

Використання прогресивних технологій бюджетування в Україні, до яких належить ПЦМ варто розмежувати за двома рівнями, що суттєво відрізняються у практичному впровадженні – це рівень державного бюджету та місцевого бюджету із відповідним нормативно-правовим забезпеченням, відмінності якого для кожного із рівнів розкриватимуться нижче.

Галузь державних фінансів України складовою яких є програмно-цільове бюджетування, переживає черговий етап активного реформування та адаптації до міжнародних стандартів. Зародженням процесу модернізації (юридичних

змін) бюджетної системи варто вважати кінець 1990-х років, коли з'являються перші складові елементи програмного бюджетування, а такими прийнято вважати бюджетні запити, що входять до вжитку в цей період. Саме в 1998 році на рівні державного бюджету починає використовуватись бюджетний запит, як документ котрий визначає *мету* для розподілу коштів, що трансформує принципи формування видатків бюджету.

Наступним важливим законодавчим кроком реформування бюджетного процесу - є підготовка та прийняття в червні 2001 року Бюджетного кодексу України, оскільки на відповідному юридичному рівні декларується програмно-цільовий метод та основні його елементи. Саме прийняття Кодексу слугує юридичним підґрунтям того, що починаючи із 2002 року, і по сьогоднішній час, державний бюджет України в частині видатків (Додаток 3 – «Розподіл видатків» [20]) вперше змінюється із постатейного на програмний вигляд. Варто зазначити, що фахівці та посадові особи, що приймали участь у підготовці «нового» програмного вигляду бюджету не занадто вглиблювались у сутність програмної складової бюджету, оскільки фактично було здійснено перейменування статті у назви програми, що в подальшому і призводить до розпорошення кількості програм у порівнянні із іншими країнами, що використовують програмно-цільовий метод. Приклад Словацької Республіки свідчить про трансформацію у сприйнятті відмінностей державних фінансів від публічних або ввірені, що має на меті використання коштів громадян на договірній основі задля досягнення максимального рівня благ та якості бюджетного обслуговування населення. Відбувається реальне перезавантаження механізму функціонування бюджетних ресурсів, що супроводжується матеріальною та технічною підтримкою міжнародних організацій (Світовий банк, ОЕСР), якісною розробкою правових аспектів у коротких термінах, візуальними змінами бюджетної документації, відчутною політичною волею посадових осіб та кінцевим баченням потреби у використанні прогресивних методів бюджетування.

Щодо юридичного забезпечення умов впровадження програмно-цільового методу в Україні то у 2002 р. на рівні Кабміну створюються перші методологічно-нормативні документи, що визначатимуть мету запровадження, основні елементи методу та принципи формування бюджету у вигляді бюджетних програм. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14.09.2002 року № 538-р *«Про схвалення концепції застосування програмно-цільового методу в бюджетному процесі»* слід вважати основою та важливою передумовою у встановленні практичного зв'язку між механізмом виділення бюджетних ресурсів та результатів їх використання. Згідно даної концепції запровадження ПЦМ у бюджетному процесі спрямоване на:

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

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

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

- посилення відповідальності головного розпорядника бюджетних коштів за дотримання відповідності бюджетних програм законодавчо визначеній меті його діяльності, а також за фінансове забезпечення бюджетних програм і результати їх виконання;

- підвищення якості розроблення бюджетної політики, ефективності розподілу і використання бюджетних коштів [104].

Законодавчими передумовами запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів є завдання визначені у

«Концепції реформування місцевих бюджетів», схваленій розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.05.2007 № 308-р, Декларації цілей та завдань бюджету на 2011 рік, схваленій постановою Кабінету Міністрів України від 19.04.2010 № 315, Програмі економічних реформ Президента України на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»[76].

Важливим правовим актом стосовно запровадження програмно-цільового бюджетування місцевих бюджетів, як однієї із стратегічних цілей держави є згадана «Програма економічних реформ на 2010-2014 рр.», адже саме цей акт визначає напрями стратегічного реформування галузі публічних фінансів на середньостроковий період із використанням середньострокового бюджетного планування та використання методу як взаємопов'язаних прогресивних технологій бюджетування. Зокрема нею передбачено наступні моменти, що безпосередньо декларують важливе значення ПЦМ:

- впровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні;
- удосконалення систем моніторингу й оцінювання використання бюджетних коштів;
- підвищення прозорості формування й виконання місцевих бюджетів шляхом зміни періодичності публікації й розширення обсягу інформації про виконання місцевих бюджетів.

Також до кінця 2012 року було заплановано впровадження програм розвитку регіонів на середньострокову перспективу та прийняття методичної бази для програмно-цільового методу бюджетування й середньострокового планування на рівні місцевих бюджетів.

До кінця 2014 року було задеклароване запровадження середньострокового бюджетного планування на місцевому рівні та повномасштабне запровадження програмно-цільового бюджетування [104].

Редакцією Бюджетного кодексу України від 2010 року створено правове підґрунтя для подальшого розвитку ПЦМ та бюджетування на основі середньострокового планування, як сучасних моделей управління бюджетними

коштами, вдосконалено порядок державного фінансового контролю, а також визначення відповідальності учасників бюджетного процесу та зміцнення фінансового механізму місцевих бюджетів.

Норми Бюджетного кодексу України створюють правові передумови для підвищення результативності та якості управління державними фінансами, а також ефективності та прозорості використання бюджетних коштів. Унормовано актуальні для державного і місцевих бюджетів питання, враховано пропозиції органів державної влади та місцевого самоврядування, які накопичились з часу прийняття Бюджетного кодексу України та зарубіжний досвід побудови бюджетної системи [104].

Іншим важливим документом практичного значення є Розпорядження Кабінету Міністрів України № 308-р «Про схвалення Концепції реформування місцевих бюджетів», що має на меті зміцнення фінансового підґрунтя місцевого самоврядування, посилення впливу принципів формування місцевих бюджетів на соціально-економічний розвиток.

Концепція передбачає перетворення місцевих бюджетів у ефективний інструмент соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальних одиниць шляхом виконання таких основних завдань:

- зміцнення фінансової основи місцевого самоврядування;
- підвищення ефективності процесу формування видаткової частини місцевих бюджетів та децентралізація управління бюджетними коштами;
- удосконалення системи регулювання міжбюджетних відносин;
- запровадження планування місцевих бюджетів на середньострокову перспективу;
- підвищення ефективності управління коштами місцевих бюджетів та посилення контролю і відповідальності за дотримання бюджетного законодавства;
- забезпечення прозорості процесу формування та виконання місцевих бюджетів.

Відповідно до положень вищенаведеної Концепції, запровадження програмно-цільового методу планування та виконання місцевих бюджетів здійснюється поетапно протягом 2009–2014 років.

На виконання завдань визначених у Програмі економічних реформ на 2010-2014 рр.», положень Бюджетного кодексу України та Концепції реформування місцевих бюджетів Кабінету Міністрів України було ухвалено наступний документ - Наказ Міністерства фінансів України від 02.08.2010 року № 805 «Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів».

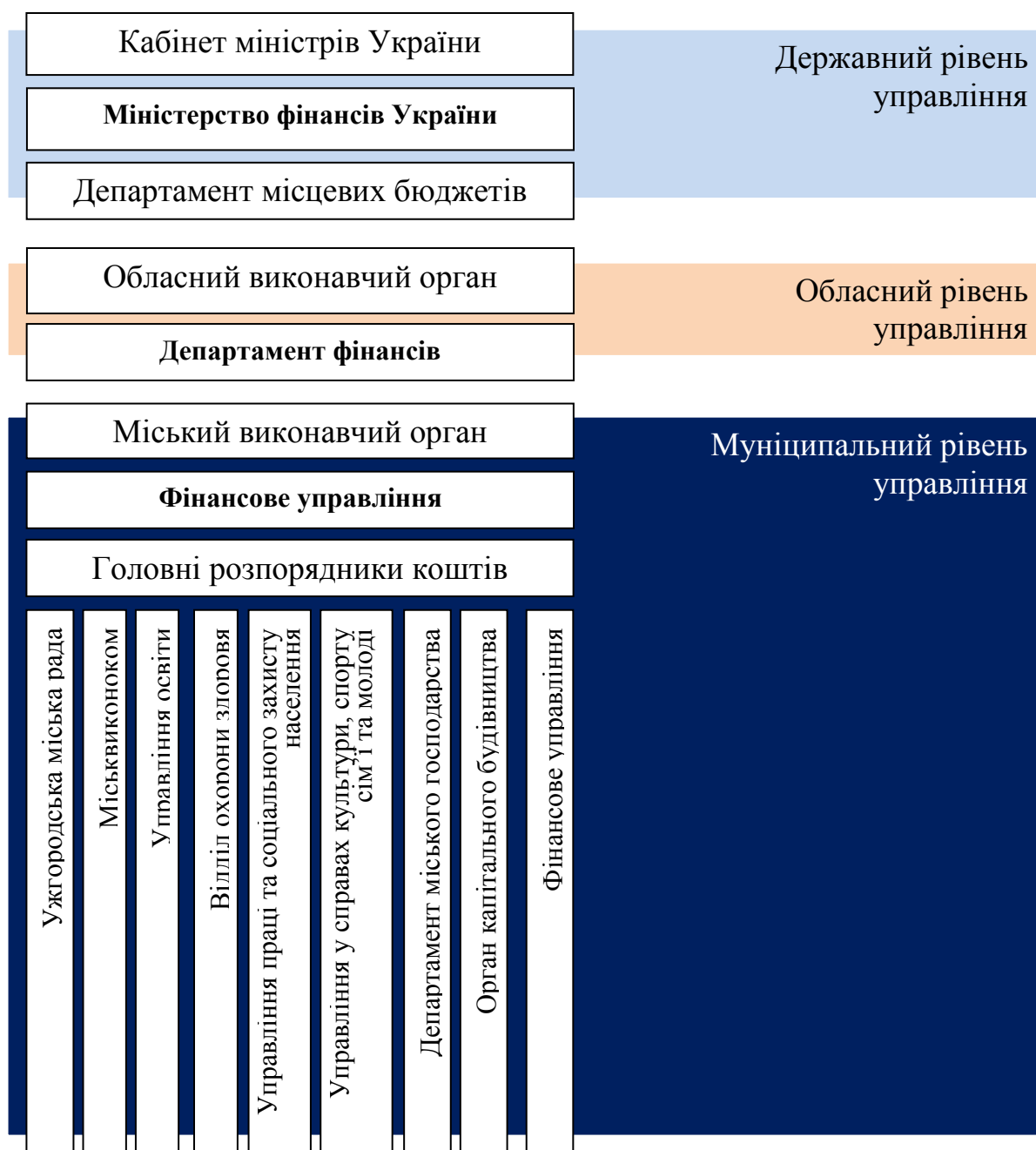
Міністерством фінансів України за технічної підтримки Інституту бюджету та соціально-економічних досліджень (ІБСЕД) в рамках проекту «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи» за фінансування Агентства США з міжнародного розвитку (USAID), протягом 2009–2010 років проведено підготовчий етап із запровадження ПЦМ в місцевих бюджетах пілотних регіонів – *Житомирської, Львівської, Луганської областей та Автономної Республіки Крим.*

Згідно пропозицій наданих місцевими фінансовими органами у 2009 році було відібрано 26 місцевих бюджетів зазначених регіонів для участі в експерименті. Протягом 2010 року їх чисельність було збільшено до 37 місцевих бюджетів (у т.ч. наприкінці 2010 року до експерименту долучився бюджет м. Києва), у 2011 році кількість учасників збільшилась до 118 одиниць.

До початку 2012 року напрацьовано основу методологічної бази запровадження ПЦМ на місцевому рівні, розроблено інструкції для роботи, проведено навчання для понад 3,5 тис. фахівців, розроблено близько 3 тис. бюджетних програм.

Перші підсумки проведення експерименту показали, що було отримано позитивні результати в усіх бюджетах-учасниках, що зазначається у відповідних аналітичних матеріалах Міністерства фінансів України.





**Рис. 2.4** Процес низхідного впровадження ПЦМ

*Джерело: розроблено автором на прикладі бюджету м. Ужгород*

Впровадження програмно-цільового методу, на рівні місцевих органів влади України, проводиться через наведену на рис.2.4 взаємодію уряду в особі Мінфіну та за низхідною координацією обласними та місцевими фінансовими органами і безпосередньо розпорядниками коштів, котрі є розробниками та виконавцями програм. Розглянемо дану взаємодію на прикладі бюджету міста Ужгород.

Варто розглянути деякі особливості у часових межах, передумовах та специфічних ознаках впровадження програмно-цільового методу до бюджетного процесу Словаччини та України для визначення відмінних рис, а також факторів, що їх спричинюють.

Порівнявши терміни імплементації ПЦМ наведені у табл. 2.1 можна констатувати наступні невтішні висновки стосовно строку впровадження. Станом на 2016 рік в Україні фактично призупинено даний метод до 2017 року, а відповідно Наказу Міністерства фінансів «Про внесення змін до основних підходів програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» № 1194 від 02.12.2014 р., що є провальним результатом та неспроможністю місцевих органів влади щодо застосування прогресивних технологій бюджетування.

Таблиця 2.1

## Відмінності впровадження ПЦМ на різних рівнях бюджету України та Словаччини

Словаччина	Україна
2004 р. Впровадження ПЦМ на рівні державного бюджету	2002 р. Впровадження ПЦМ на рівень державного бюджету
2008 р. Впровадження пілотного проекту ПЦМ на рівень місцевих бюджетів 3-х самоврядних областей, трьох регіональних центрів, 13 міст і 11 районних муніципалітетів	2009 р. Впровадження пілотного проекту ПЦМ на рівні трьох областей (Житомирська, Львівська, Луганська), Автономної Республіки Крим та 26 місцевих бюджетів у їх складі
2009 р. Використання ПЦМ як єдиного методу витратної частини бюджету для всіх рівнів бюджетів	2010 р. поширення ПЦМ на 37 місцевих бюджетів (в т. ч. Бюджету міста Київ)
	2011 р. поширення ПЦМ на 118 місцевих бюджетів
	2012 р. поширення ПЦМ на 346 місцевих бюджетів: бюджет м. Севастополя, усі бюджети міст обласного значення і усі обласні бюджети України, а також районні бюджети Дніпропетровської, Донецької та Вінницької областей
	2013 р. до ПЦМ залучено 692 місцевих бюджети
	до кінця 2014 р. було заплановане повномасштабне запровадження ПЦМ
	у кінці 2014 р. місцевим органам влади було надане право самостійного визначення щодо застосування ПЦМ із обов'язковим запровадженням у 2017 р.

Джерело: Розроблено автором на основі досліджень нормативно-правових документів Словаччини та України

Впровадження програмно-цільового методу бюджетування у Словаччині характеризується коротким терміном від декларування у 2004 році до повномасштабного використання даного методу у 2009 році як обов'язково для всіх рівнів бюджету. Фактично сусідньою державою даний метод було задекларовано та впроваджено протягом 5 років. Приклад імплементації ПЦМ нашої держави, нажаль не можна охарактеризувати як успішний, оскільки він значно уповільнений у часі – (з 2002 року по 2017 рік), даний метод використовувався лише як додатковий (експериментальний) та був призупинений у 2015 р. до 2017 р. Характерним є невиправдано довгий час впровадження ПЦМ бюджетування в Україні, котрий триває більш ніж 15 років, що є неприйнятним для аналогічних реформ галузі.

Нижче запропоновано необхідні складові механізму покрокової імплементації програмного бюджетування на рівні міста Кошице, Словацької Республіки. Вибір дослідження бюджетного процесу цього міста обґрунтовано наступними факторами. Словаччина вважається взірцевим прикладом проведення реформи публічних фінансів та імплементації програмно-цільового методу бюджетування. Досліджувані міста мають статус міст-побратимів знаходяться в безпосередній близькості є невеликими за кількістю населення та мають значні відмінності рівня соціально-економічного розвитку незважаючи на спільну історичну приналежність до радянського табору.

**Таблиця 2.2**

**Програмний вигляд бюджету міста Кошице у 2015 р.**

ПН	Назва програми	Кількість підпрограм
1	Місто родини	6
2	Місто культури	7
3	Здорове місто	7
4	Освіта	8
5	Транспорт	5
6	Безпека	3
7	Послуги для громадян	5
8	Планування, управління та контроль	12
9	Внутрішні послуги	6
10	Допоміжна діяльність	1
	<b>Всього підпрограм</b>	<b>60</b>

*Джерело: розроблено автором на основі бюджету м. Кошице на 2014-2016 роки.*

Приведені показники кількості програм, що формують видаткову частину бюджету місцевих органів влади мають помітні відмінності в досліджуваних об'єктах. Це в свою чергу свідчить про якісне формування й бачення цілей для при плануванні витратної частини словацького міста та безсистемний «перепис» статей, як наслідок розпорошення коштів громади та перевантаження неякісно інформацією відповідного додатку 3.1 бюджету міста Ужгород.

Таблиця 2.3

**Кількість програм бюджету міста Ужгород у 2015 р.**

<b>ПН</b>	<b>Назва головного розпорядника коштів</b>	<b>Кількість програм</b>
1	Ужгородська міська рада	2
2	Міськвиконком	8
3	Управління освіти	10
4	Відділ охорони здоров'я	15
5	Управління праці та соц. захисту	40
6	Департамент міського господарства	9
7	Управління у справах культури, спорту	14
8	Управління капітального будівництва	6
9	Фінансове управління	1
	<b>Всього програм</b>	<b>105</b>

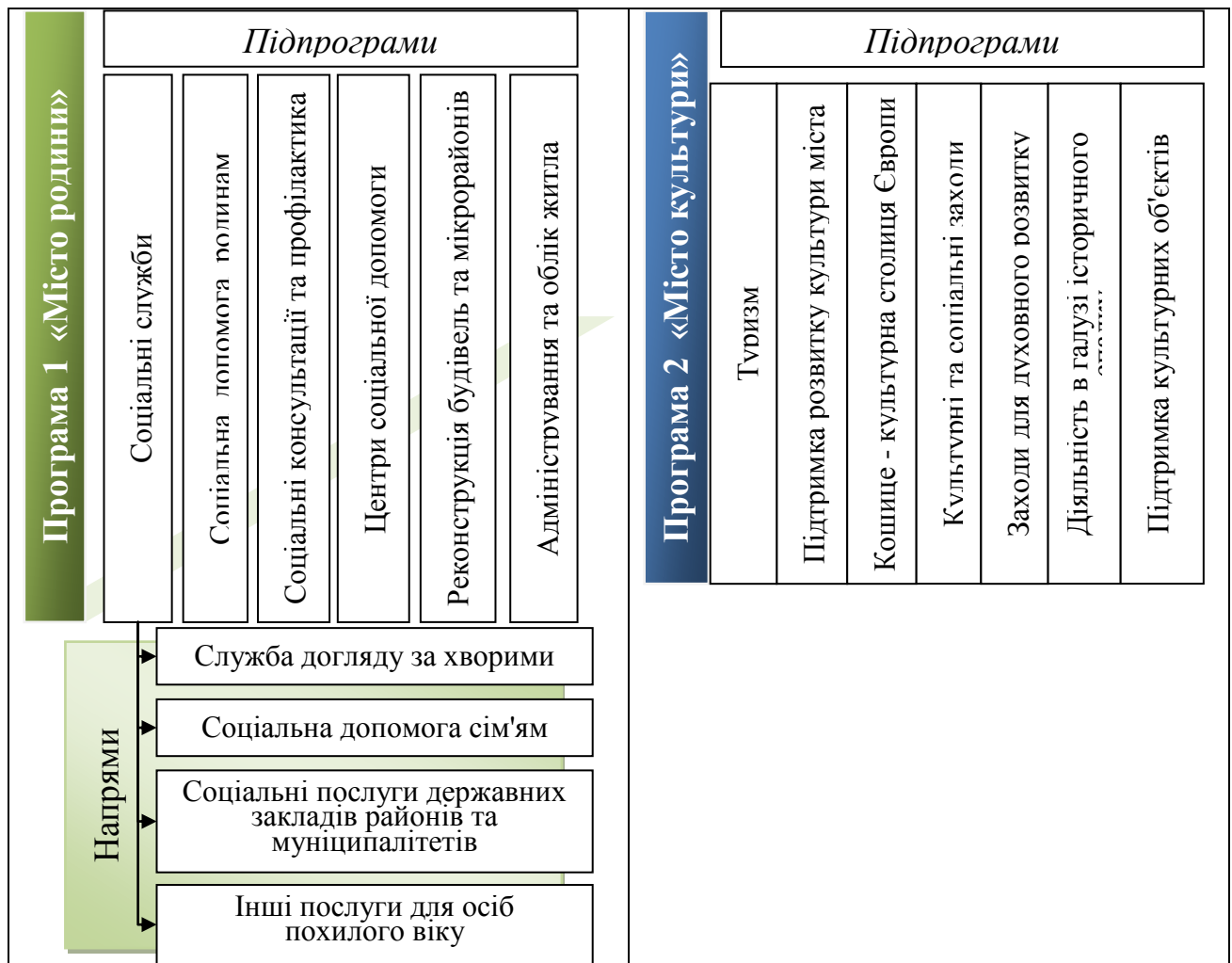
*Джерело: розроблено автором на основі бюджету м. Ужгород на 2015 рік.*

Наступним кроком є розрахунок та візуалізація часткових складових бюджету досліджуваною міста Кошице для подальшого співставлення із аналогічними показниками фінансування галузей бюджету міста Ужгород.

Як видно з наведених вище матеріалів, форма видаткової частини бюджету міста Кошице є досить лаконічною та наочно сприйнятною. Даний формат відображення витратної частини бюджету не є більш деталізованим ніж постатейний, що використовується на аналогічному рівні бюджету в Україні. Це свідчить про те, що пересічний користувач інформацією не отримує детальнішу інформацію про суму коштів, що є у розпорядженні громади та довірені відповідним органам самоврядування, проте отримує відповіді на питання для чого ці кошти виділені, які завдання поставлені та хто є відповідальним у разі неефективного використання публічних ресурсів. Враховуючи різний рівень соціально-економічного розвитку двох досліджуваних країн, наявність

монетарних відмінностей вважається не доцільним аналізувати сумарні показники витрат на певні галузі, проте буде корисним звернутися до кількісного показника основи видаткової складової бюджету – програми. Саме програма та документи, що є необхідними для її підготовки і затвердження є індикаторами підтверджувачами бачення кінцевого результату якісного розподілу публічних коштів, можливості звітування та повноцінного моніторингу досягнення наперед запланованих показників.

Нижче вибірково наведено програми, що фінансуються у Словацькій Республіці. З метою дослідження формування елементів програми, виокремлено її складові (підпрограми), для подальшого співставлення із існуючою системою видатків в Україні, на прикладі міста Ужгорода.



**Рис.2.5** Склад програм «Місто родини» та «Місто культури» м. Кошице

*Джерело: розроблено автором  
на основі показників бюджету м. Кошице на 2014-2016 рр.*

Виконання порівняльного аналізу розподілу видаткової частини за програмами в теперішньому виконанні, як бюджету міста Ужгород так і інших бюджетів місцевих органів влади є ускладненим, оскільки аналогічні бюджети в Україні містять більш ніж десятикратно збільшену кількість програм, що на практиці ускладнює механізм бюджетного процесу та унеможлиблює проведення аналізу видатків та можливості створення наочно зрозумілого вигляду структури видатків бюджету. Пропонується укрупнення видаткової частини бюджету міста Ужгород за галузевою ознакою та групування значної кількості бюджетних програм за аналогічним принципом.

Приведені вище графічні матеріали, що є складовими програмного розподілу бюджету міста Кошице є типовим прикладом для бюджетів аналогічних адміністративно-територіальних одиниць. Як правило бюджети місцевих органів влади формуються із 10 програм, кількість наповнення останніх підпрограмами, напрямками та завданнями може суттєво варіюватись в залежності від задач, що повинні бути розв'язані органами влади та розпорядниками коштів. Характерною відмінністю, окрім значно менших обсягів фінансування певних галузей - є згадуване явище «розпорошення» кількості бюджетних програм. Так у бюджеті міста Кошице – 10 програм, а програмний вигляд бюджету міста Ужгород представлений понад 100 (ста) програмами значна частина яких недофінансовані або фінансування взагалі не здійснювалося.

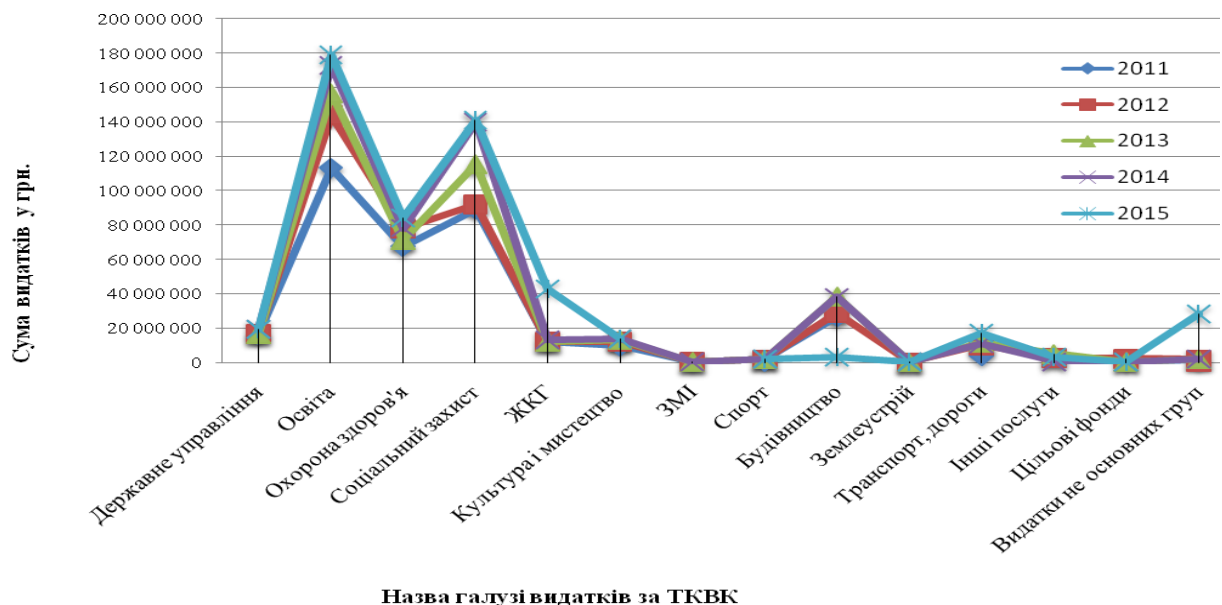
**Таблиця 2.4**

**Типова програмна структура рекомендована для місцевих бюджетів  
Міністерством фінансів Словачької Республіки**

<b>ПН</b>	<b>Назва програми</b>	<b>ПН</b>	<b>Назва програми</b>
<b>1</b>	Планування, менеджмент, контроль	<b>9</b>	Вуличне освітлення
<b>2</b>	Просування та маркетинг	<b>10</b>	Освіта
<b>3</b>	Внутрішні послуги	<b>11</b>	Спорт
<b>4</b>	Послуги для громадян	<b>12</b>	Культура
<b>5</b>	Безпека	<b>13</b>	Довкілля для життя
<b>6</b>	Управління відходами	<b>14</b>	Житлове господарство
<b>7</b>	Комунікації	<b>15</b>	Соціальні служби
<b>8</b>	Транспорт	<b>16</b>	Адміністративні послуги

*Джерело: перекладено автором*

Вище наведена (табл. 2.4) є рекомендованою структурою програмного бюджету для муніципальних утворень Словаччини, що дає приклад вирішення проблеми надмірного навантаження кількістю бюджетних програм на рівні місцевих бюджетів, про що неодноразово наголошувалось вітчизняними науковцями та практиками, як існуючий недолік. Приклад бюджету міста Кошице може бути використано як варіант для зменшення кількості бюджетних програм в Україні, а при підготовці програмного додатку до бюджету може використовуватись розподіл на основі відомчої класифікації, що вживається в Україні під назвою «Тимчасова відомча класифікація видатків та кредитування бюджету» (ТКВК), що затверджена відповідним Наказом Міністерства фінансів України від 14.01.2011 р. № 11.



**Рис. 2.6 Видатки бюджету міста Ужгород за Тимчасовою відомчою класифікацією видатків та кредитування бюджету у 2011-2015 роках**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород у 2011 – 2015 рр.*

Фактично програма має мати узагальнену назву галузі та мети, а вся сукупність видатків постатейного вигляду має бути трансформована у напрямки, підпрограми, завдання та формуватись за низхідним принципом потреб та врахування пріоритетів стратегічного розвитку галузі, території та держави.

Сьогоднішній програмний вигляд бюджетів, як державного так і місцевих громад в Україні, підтверджує хибне застосування прогресивних технологій бюджетування, що може бути наслідком нехтування якісного досвіду інших розвинених країн, а також відсутністю повноцінного бачення та усвідомлення потреби комплексного реформування фіскально-бюджетної моделі України.



**Рис.2.7 Відомчий розподіл бюджету міста Ужгород у 2015 році**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород на 2015р.*



**Рис. 2.8 Програмний розподіл видаткової частини бюджету міста Кошице**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Кошице у 2015 р.*

Для порівняння приведено аналогічні показники видаткової частини бюджету міста Кошице. Враховуючи значні відмінності нормативно-правового забезпечення та історичних особливостей функціонування певних напрямків галузей в Україні та Словаччині не варто обґрунтовувати причини відмінностей фінансування програм, проте наведені показники можуть бути використані у разі необхідності формування бюджету за словацькою моделлю. Оскільки відмінною рисою наведених діаграм (рис 2.7, 2.8) є те, що в Ужгороді – це



відображення витрат за відомчою класифікацією, а у бюджеті міста Кошице – це візуалізація бюджету за програмним розподілом видатків.

Важливого практичного значення для місцевих органів влади в Україні, може бути приведена вище «програмна структура бюджету», що є офіційно затвердженим переліком програм, на основі якої всі органи місцевого самоврядування готують власні бюджети та можуть зменшувати кількість програм або робити коректування назви в залежності від власних потреб.

Сучасний вигляд та кількість програм на рівні бюджетів місцевих органів влади в Україні має бути укрупнено за галузевою, відомчою ознакою чи головним розпорядником коштів із правильним постановленням завдань та коректними показниками для моніторингу.

Управління у справах культури, сім'ї та молоді	
Програми	
Утримання апарату управління	
Центри соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді	
Програми і заходи центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді	
Програма впровадження молодіжної, сімейної, демографічної та гендерної	
Бібліотеки	
Утримання центрів «Спорт для всіх»	
Палаці дітей та юнацтва (ПАДІЮН)	
Школи естетичного виховання дітей (музичні школи)	
Програма відзначення свят, подій, знаменних дат	
Підтримка періодичних видань	
Проведення навчально-тренувальних зборів	
Утримання спортивних шкіл (ДЮСШ)	
Програма навчання плавання та розвитку водних видів спорту	
Програма розвитку футболу, волейболу, баскетболу, дзюдо, ...	

**Рис. 2.9** Перелік затверджених бюджетних програм головного розпорядника коштів Ужгородської міської ради у 2014 р.

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород у 2014 р.*

Можливим шляхом для коректного формування програмного додатку бюджетів місцевих органів влади в Україні є зменшення кількості, шляхом

зведення програм за ознакою головного розпорядника коштів, що звісно відрізняється в залежності від об'єктивних факторів у різних населених пунктах, проте може бути взятий за основу. Наведений вище (рис 2.9) графічний матеріал відображає організаційну структуру розподілу бюджетних коштів через головних розпорядників Ужгородської міської ради.

Наведені ілюстративні матеріали структури бюджетних програм міста Кошице «Місто родини» та «Місто культури» (рис 2.5) доцільно зіставити із аналогічними розпорядниками коштів для припущення перспективи укрупнення «односкладових» програм, що мають місце в бюджетному процесі. Результатом має бути зведення великої кількості програм (статей) галузі чи розпорядника та їхня трансформація у напрямки, підпрограми та завдання. Даний механізм не перешкоджає залучати співвиконавців із числа інших розпорядників, оскільки в будь-якому випадку визначається відповідальний виконавець котрому надаються більші повноваження та можливості координації зусиль задля досягнення мети та завдань бюджетної програми. Наступним блоком дослідження є уподібнення бюджетних програм по галузі культури у місті Кошице, що представлено відповідною програмою та дослідженні аналогічної галузі у бюджеті м. Ужгород вона представлена у видатковій частині бюджету з чисельністю 14-ти бюджетних програм. Питома вага видатків для всієї галузі коливається в межах 3-х % як Кошице так і в Ужгороді. Варто зазначити, що така кількість програм галузі в місті Ужгород є невиправдано високою та має бути оптимізованою відповідним чином зменшуючи кількість бюджетних програм, за рахунок збільшення показники підпрограм, напрямків і завдань.

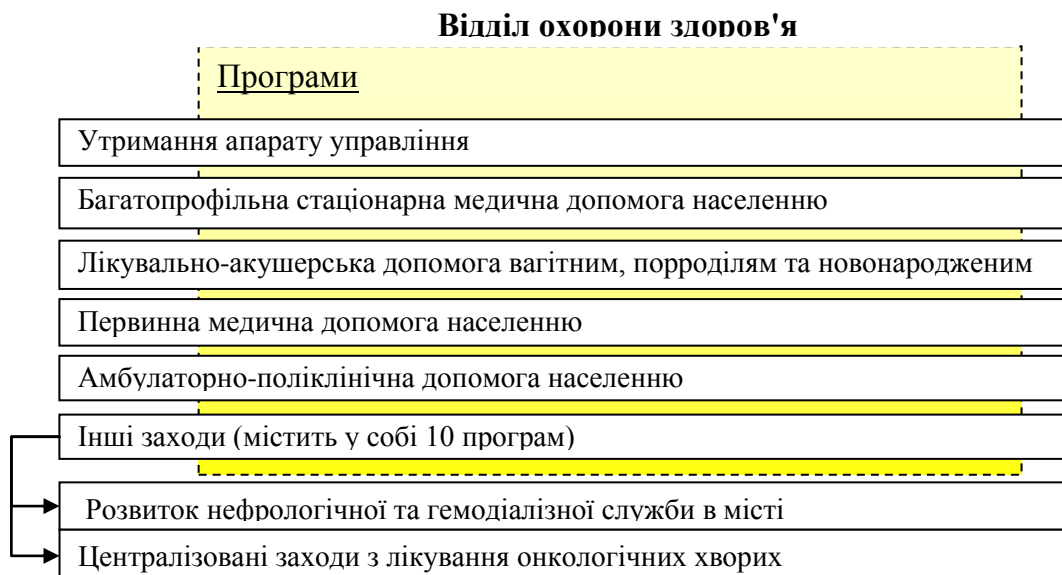
Галузь соціального спрямування міста Кошице представлена однією програмою до складу котрої включено 6 підпрограм та 4 напрями. Звісно дана сфера є досить розгалуженою та має охоплювати цілий спектр послуг для різних категорій жителів міста. Проте у випадку, що має місце в бюджетному фінансуванні Ужгорода ця галузь налічує 40 програм. Кожна програма тягне за собою підготовку інших документів та роботу значної кількості працівників розпорядника коштів та спеціалістів фінансових органів.



**Рис. 2.10 Перелік бюджетних програм головного розпорядника коштів – Управління праці та соціального захисту населення Ужгородської міської ради**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород у 2014р.*

Файл програми має містити у собі три одиниці запитів, самої програми, звітів, змін до розподілу та інших документів. Це створено з метою забезпечення необхідною документацією наступних органів: безпосередньо розпорядника коштів, фінансового органу та органу держказначейства. На практиці розпорошена кількість програм має своїм наслідком значний обсяг канцелярського матеріалу, що вимагає багато годин роботи для належного затвердження та зберігання та фактично унеможлиблює процес моніторингу.

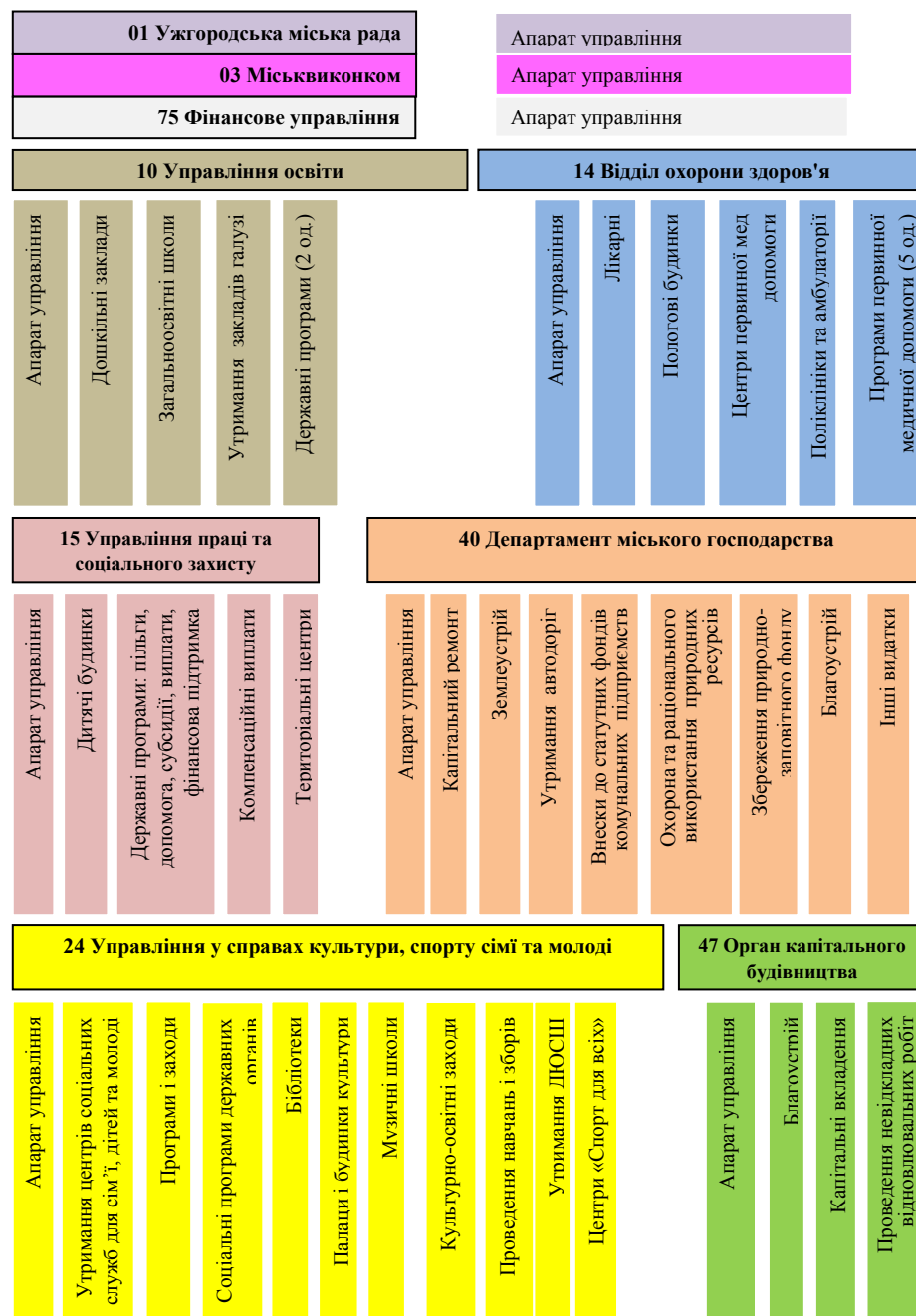


**Рис. 2.11 Перелік бюджетних програм головного розпорядника коштів – Відділу охорони здоров'я Ужгородської міської ради**

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород у 2014р.*

Проводячи дослідження видатків на медичну галузь в місті Кошице котра скаладеться із однієї галузевої програми, аналогічна галузь міста Ужгород представлена з 15 програм, що є нелогічним та недоцільним навіть враховуючи відмінні системи надання медичних послуг у Словаччині та Україні.

Для відображення цілісної структури розподілу коштів бюджету міста Ужгород за головними розпорядниками коштів, нижче наведено рис. 2.12, із повним переліком останніх, як основи для укрупнення програм бюджету.



**Рис 2.12 Структура видатків бюджету Ужгорода за розпорядниками коштів**

*Джерело: Розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород на 2014 р.*

Отже, дослідивши основні аспекти запровадження та функціонування програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих органів влади Словаччини та України слід виокремити відмінності, що стосуються терміну впровадження та кількості бюджетних програм. Обидва фактори обумовлені переважно суб'єктивними причинами та відсутністю політичної волі відповідних посадових осіб задля покращення розподілу коштів, що належать громаді.

## **2.2. Аналіз практичних аспектів реалізації програмно-цільового бюджетування місцевими органами влади**

Бюджетний процес за програмно-цільовим методом бюджетування – це механізм, котрий починається із визначення соціально-економічних проблем та має окреслити поетапне впровадження певних заходів, потрібних для їх розв'язання. Бюджетування за програмним механізмом у середньостроковій формі, містить елемент оцінки виконання показників бюджетної програми, що має здійснюватись на стадії затвердження чи уточнення бюджету на наступний період та завершення річного циклу реалізації програми із визначенням досягнення мети.

Місцеві органи влади України відповідно до вимог, що регулюють бюджетний процес, паралельно з постатейним методом в якості експерименту, формують бюджети в форматі програмно-цільовому методу. Це передбачає планування та затвердження паспортів бюджетних програм із подальшим звітуванням до фінансового органу й формування додатку до бюджету у розрізі. Варто відмітити, що «експериментальний» формат впровадження ПЦМ не передбачає можливості проведення перевірок вповноваженими органами, щодо використання бюджетних коштів відповідно до затверджених програм, це дає як позитивні так і негативні результати. Позитивним - є можливість розпорядників

коштів навчитись формувати програми відповідно до власних потреб та усунення недоліків, що виникатимуть враховуючи суб'єктивні фактори та брак досвіду, проте цей аспект варто розглядати й через призму негативних наслідків, адже саме відсутність відповідальності за бюджетне планування та використання коштів в період «експериментального» впровадження є фактором зниження мотивації до якісного та повноцінного механізму програмно-цільового бюджетування. Можливим шляхом вирішення негативних наслідків є скорочення періоду безвідповідального бюджетування поряд із якісними навчаннями усіх без виключення сторін, що задіяні до бюджетного процесу за ПЦМ та передбачення можливості фінансового стимулювання осіб на котрих лягатиме додаткове навантаження та відповідальність за досягнення чи недосягнення програмних показників.

Варто відмітити період 2011-2014 років, як піковий час проведення навчань працівників місцевої влади, що задіяні до бюджетного процесу за програмно-цільовим методом. Було проведено навчання представників фінансових управлінь, головних розпорядників коштів місцевих бюджетів, розпорядників та одержувачів бюджетних коштів, працівників територіальних органів Державного казначейства України.

Для об'єктивної характеристики, варто відзначити і недоліки властиві програмно-цільовому методу в аспекті його імплементації в Україні. Так, його застосування не є повномасштабним, оскільки використовуються лише окремі елементи програмно-цільового методу. У зв'язку із фрагментарністю нормативно-правового регулювання елементів програмно-цільового методу бюджетування та слабкістю вимог щодо відповідальності керівників бюджетних установ за ефективність використання бюджетних коштів застосування цього методу на рівні державного бюджету є здебільшого формальним, що у свою чергу, стримує якісне надання державних послуг та ефективне використання бюджетних коштів. До того ж впровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес на сучасному етапі розвитку України так і не зумовило адекватного приросту ефективності бюджетних видатків, тим паче

необґрунтоване фінансування чисельних державних програм до цього часу зумовлює розпорощування обмежених бюджетних ресурсів та ще зниження ефективності їх витрачання, перетворюючи впровадження програмно-цільового методу на самоціль.

Такий стан речей зумовлений комплексом факторів: по-перше, прийняттям значної кількості неякісних та неузгоджених між собою програм, неналежного їх фінансування, відсутністю дієвих заходів щодо контролю за їх виконанням; по-друге, нечіткістю визначення мети, завдань та заходів у межах програм, їх нереалістичністю чи недосяжністю, наслідком чого є недовіра до заходів виконання програмних цілей; по-третє, негнучкістю та інертністю бюджетних програм, адже зміна або коригування таких програм потребує внесення змін до бюджету територіальної громади, що, як правило, є складним та довготривалим процесом.

Важливим при застосуванні програмно-цільового бюджетування є побудова чітко сформульованих показників результативності та формування їх цільових значень. Водночас, проблема визначення ефективності пов'язана з тим, що суспільні блага та послуги важко піддаються кількісній оцінці. Так, показник результативності є описовим або кількісним індикатором, що характеризує результат діяльності або успішність руху до досягнення поставленої мети. На практиці виявляється дуже важко оцінити кінцеві результати діяльності в чистому вигляді, без урахування впливу зовнішніх факторів; в певних ситуаціях результати діяльності важко-передбачувані. Потрібна перебудова бюджетного процесу, аби у розпорядників бюджетних коштів виникала зацікавленість та потреба у підвищенні ефективності їх використання, досягненні результатів. При цьому, повинна існувати можливість скорочення або повного припинення фінансування бюджетних програм у разі їх неефективної реалізації, що дозволить створити між міністерствами і відомствами конкуренцію за бюджетні ресурси, та в підсумку сприятиме підвищенню якості бюджетних послуг [17].

Існуючі бюджетні обмеження та зростаючий тиск з боку громадськості, щодо підвищення ефективності розподілу публічних коштів, відображаються у бюджетному процесі шляхом пошуку необхідних методів і процедур вдосконалення. Муніципалітети та територіальні одиниці розвинених країн все частіше починають відходити від класичних технологій ведення бюджетного процесу та використовувати методи і процедури фінансового планування, контролю та аудиту, які вважалися інструментарієм приватного сектора. Це виправдана еволюційна необхідність, що може свідчити про коректний вектор розвитку інститутів місцевого самоврядування та здоровий глузд відповідальних посадових осіб. Ситуація, що склалася в нашій державі є також досить індикативною та виправданою, оскільки якість впровадження прогресивних технологій бюджетування вимагає бути кращою. У контексті чергової порції реформування змісту фінансової системи органів місцевого самоврядування, необхідно змінити форми і методи управління цими ресурсами. Чітке усвідомлення можливостей, наслідків вольових рішень конкретних посадових осіб та депутатів місцевого рівня має формувати бачення завдань та проблем, що можуть бути вирішені завдяки цільовим управлінським витратам, якісній взаємодії структурних підрозділів муніципального утворення, результатом діяльності яких будуть ефективні заходи, що можуть бути коректно оцінені та підтверджені успішною діяльністю на користь громади - ось ідея ідеального самоврядування, яка відображується та перекладається на реалізацію програмного бюджетування. На даний момент це актуальна тема для всіх без виключення українських територіальних одиниць, що перебувають у пошуку ефективних механізмів наповнення бюджету та подальшого його використання із найбільшою ефективністю.

Програмно-цільове бюджетування є спосіб управління публічними коштами, відповідно до якого система планування та використання бюджетних ресурсів орієнтована на досягнення конкретних результатів, що дає змогу покращити якість державних послуг та забезпечити оптимальний розподіл бюджетних ресурсів в умовах їх обмеженості.



Фіскально-бюджетна система залежить від безлічі факторів і є такою, що потребує наукового обґрунтування та подальшого виваженого реформування. Стратегічні документи та плани економічного і соціального розвитку мають носити не формалізований характер, а бути реальним фундаментом для побудови моделі довгострокових бюджетних видатків з найбільшою вигодою для громадян, що можуть бути вимірними показниками ефективності. Така модель має бути усвідомлена місцевими посадовцями особами, а програми стратегічного розвитку, котрі розробляються на вищій сходинці державного управління, повинні відповідати реальним потребами громадян та у своїй сукупності вирішувати пріоритетні завдання національного рівня.

Окремі елементи програмно-цільового бюджетування почали застосовуватися у бюджетному процесі України з 1998 року, зокрема були запроваджені бюджетні запити з обов'язковим визначенням головними розпорядниками бюджетних коштів основної мети діяльності, завдань на плановий рік, а також з проведенням аналізу результатів діяльності, досягнутих у минулому році, та прогнозуванням очікуваних результатів діяльності у поточному році, обґрунтуванням розподілу граничного обсягу видатків за кодами функціональної класифікації та напрямками діяльності.

Запровадження програмно-цільового методу бюджетування розпочалося з прийняттям у 2001 році Бюджетного кодексу України, яким зокрема, надано визначення терміна «бюджетна програма», до класифікації видатків бюджету включено програмну класифікацію видатків, унормовано представлення видатків державного бюджету за головними розпорядниками з деталізацією за бюджетними програмами, до принципів бюджетної системи України віднесено принципи ефективності та цільового використання бюджетних коштів.

Таблиця 2.5

## Основні заходи та хронологія розвитку ПЦМ місцевих органів влади

Термін запровадження ПЦМ на рівні місцевих бюджетів	Основні завдання
1	2
<p><b>I етап – до 2011 року</b> Проведення необхідної підготовчої роботи з методології та запровадження ПЦМ на місцевому рівні. Запровадження ПЦМ на місцевому рівні в пілотних бюджетах.</p>	<p>Затвердження бюджетних програм у галузі освіти та охорони здоров'я відповідними місцевими радами пілотних регіонів. Удосконалення методологічної бази впровадження ПЦМ у місцевих бюджетах, розробка системи моніторингу й оцінки виконання бюджетних програм. Обробка даних щодо ходу реалізації першого етапу.</p>
<p><b>II етап – 2011–2013 роки</b> Поетапне запровадження елементів ПЦМ: 2011 рік – в усіх місцевих бюджетах пілотних регіонів (крім бюджетів сіл, селищ, міст районного значення) та бюджеті міста Києва; 2012 рік – в усіх обласних бюджетах, бюджетах міст республіканського Автономної Республіки Крим та обласного значення та бюджеті міста Севастополя; 2013 рік – в усіх районних бюджетах.</p>	<p>Запровадження елементів ПЦМ у місцевих бюджетах в неповному обсязі. Здійснення оцінки ефективності та результативності виконання бюджетних програм, удосконалення нормативно-правової та методологічної баз. Проведення навчання.</p>
<p><b>II а) етап 2014-2017 роки</b></p>	<p>Надання можливості самостійного визначення місцевим радам щодо необхідності використання ПЦМ.</p>
<p><b>III етап – застосування ПЦМ на рівні місцевих бюджетів</b></p>	<p>Складання та виконання всіх місцевих бюджетів за ПЦМ.</p>

*Джерело: розроблено автором на основі наказів Мінфіну №№ 805(02.08.10), 59 (30.01.12), 1194(02.12.14)*

Програмний розподіл являється інноваційним способом здійсненням витратів бюджетних коштів та забезпечення прийнятної інформації про ефективність і доцільність даного процесу. Можна охарактеризувати програмно-цільовий механізм, як метод що не має тривалої історії в Україні, але є затребуваною та успішною фінансовою технологією із власним генезисом. Програмно-цільове бюджетування є сьогочасним трендом бюджетування в

Європі особливо серед країн колишнього соціалістичного табору, що перебувають у пошуку інструментів для вирішення успадкованої проблеми неефективного розподілу бюджетних ресурсів.

Програмно-цільовий метод - це бюджетування орієнтоване на цілі, наслідки або здійснення видатків з метою посилення стратегічного планування та трансформації пріоритетів розвитку певної території до видатків бюджету. Варто зазначити про певну сутнісну відмінність поняття бюджетних коштів серед країн колишнього союзу до яких належить Україна. Адже категорії *державних* або *бюджетних* коштів у розвинених країн не мають вжитку за логічними об'єктивними обставинами. Так в наукових, юридичних та побутових колах використовують такі категорії як: публічні фінанси, довірені кошти (платників податків), бюджет громади, муніципальні ресурси та інші, що кардинальним чином змінюють ставлення до цього словосполучення, як з боку населення так і у самих розпорядників коштів. Наведені вище категорії чітко встановлюють підзвітні характеристики для посадових осіб, насамперед до платників податків та населення, що обумовлює створення простої та зрозумілої форми для звітування та публічного висвітлення інформації стосовно доцільності та ефективності освоєння попередньо мобілізованих ресурсів, що належать населенню. В Україні дана ознака відсутня, оскільки втрачається складова належності ресурсів до громадян при вживанні понять державних, бюджетних або коштів місцевого самоврядування. Саме громадський бюджет – вигляд бюджету у програмному зрозумілому, доступному вигляді, оскільки сучасний вигляд звітування, про виконання бюджету (надається за формою для органів Держаного казначейства) не сприйнятий та важкодоступний для більшості громадян та платників податків. Особливо характерно для бюджетів нижчого рівня, із зазначенням мети та результатів виконання. Громадський бюджет має формуватись на основі програм соціально-економічного розвитку, що на сьогодні є дуже розмиті та не піддаються обліку та аналізу. ПЦМ заснований на конкретній відповідальності до моменту інтервенції коштів та після завершення програми.

В Україні є характерним розмивання показників програм та необґрунтоване збільшення їх кількості, що в подальшому унеможлиблює моніторинг, оцінку та звітування, також відбувається тотальне недофінансування програм, а в першу чергу кошти спрямовуються на захищенні статті видатків, що не розглядаються як пріоритетні споживачами послуг та платниками податків.

Іншим негативним моментом як при використанні елементів програмно-цільового бюджетування, так і у сьогоденному бюджетному плануванні - є відсутність стратегічного планування на законодавчому рівні. Приймаються цільові державні, регіональні, місцеві та бюджетні програми, що хаотичним чином взаємоузгоджені між собою. Тактичні та ситуативні рішення не мають комплексного аспекту секторальної стратегії розвитку, що потребує від всіх суб'єктів законодавчої ініціативи залучення у процес, що не можливо без чіткої координації згори. Описані вище моменти, мають принципове значення для якісного впровадження реформи публічних фінансів, та програмно-цільового методу зокрема.

Розглянемо особливості участі відповідальних виконавців у процесі виконання місцевих бюджетів.

Процедури виконання місцевих бюджетів регламентовані Бюджетним кодексом України, постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2002 р. № 228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» та наказом Міністерства фінансів України від 23.08.2012 р. № 938 «Про затвердження Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів».

У процесі виконання місцевого бюджету взаємодію головного розпорядника бюджетних коштів та відповідальних виконавців можна представити таким чином (рис 2.13):



- 1 – лімітна довідка про бюджетні асигнування;
- 2 – помісячні обсяги бюджетних асигнувань загального фонду;
- 3 – уточнені обсяги бюджетних асигнувань розпорядників коштів нижчого рівня та одержувачів за своєю мережею, зведені проекти кошторисів, зведені плани асигнувань;
- 4 – зведені проекти кошторисів та зведені плани асигнувань у розрізі затверджених бюджетних програм та їх відповідальних виконавців.

**Рис. 2.13 Взаємодія розпорядника бюджетних коштів та виконавців при плануванні бюджетних програм**

*Джерело: розроблено автором*

Асигнування коштів для проведення видатків за бюджетними програмами здійснюється у порядку, коли місцевий фінансовий орган готує розпорядження про виділення коштів головним розпорядникам, у тому числі відповідальним виконавцям, подає його до територіального органу Державної казначейської служби України і повідомляє головного розпорядника (у розрізі відповідальних виконавців) та відповідальних виконавців про належні їм суми. Відповідальні виконавці, що мають свою мережу, здійснюють розподіл виділених коштів розпорядникам та одержувачам за мережею. Оформлені розподіли за підписом головного розпорядника відповідальні виконавці подають до територіального органу Державної казначейської служби України.

Видатки за бюджетними програмами здійснюються відповідальними виконавцями у загальновстановленому порядку відповідно до затверджених кошторисів, планів асигнувань тощо. Відповідальність за зведення показників, своєчасність надання та достовірність інформації, поданої відповідальними виконавцями до територіального органу Державної казначейської служби України, несе головний розпорядник коштів.

Фінансову звітність за бюджетними програмами відповідальні виконавці подають головному розпоряднику та до територіального органу Державної казначейської служби України. Зведену фінансову звітність до територіального органу Державної казначейської служби України у встановленому порядку подає головний розпорядник бюджетних коштів. Аналогічні взаємовідносини

між головним розпорядником і відповідальним виконавцем існують також у частині формування паспортів бюджетних програм та подання звітів про їх виконання.

Звіти про виконання паспортів усіх бюджетних програм, за виконання та достовірність поданої інформації щодо яких вони відповідають, відповідальні виконавці також подають головному розпоряднику бюджетних коштів.

Головний розпорядник коштів відповідає за зведення результативних показників виконання бюджетних програм та подання квартальних (річного) звітів про виконання паспорта бюджетної програми. Таким чином, у процесі складання, затвердження та виконання бюджету в умовах програмного бюджетування чітко розмежовані повноваження, права і відповідальність головного розпорядника коштів місцевого бюджету та відповідальних виконавців бюджетних програм.

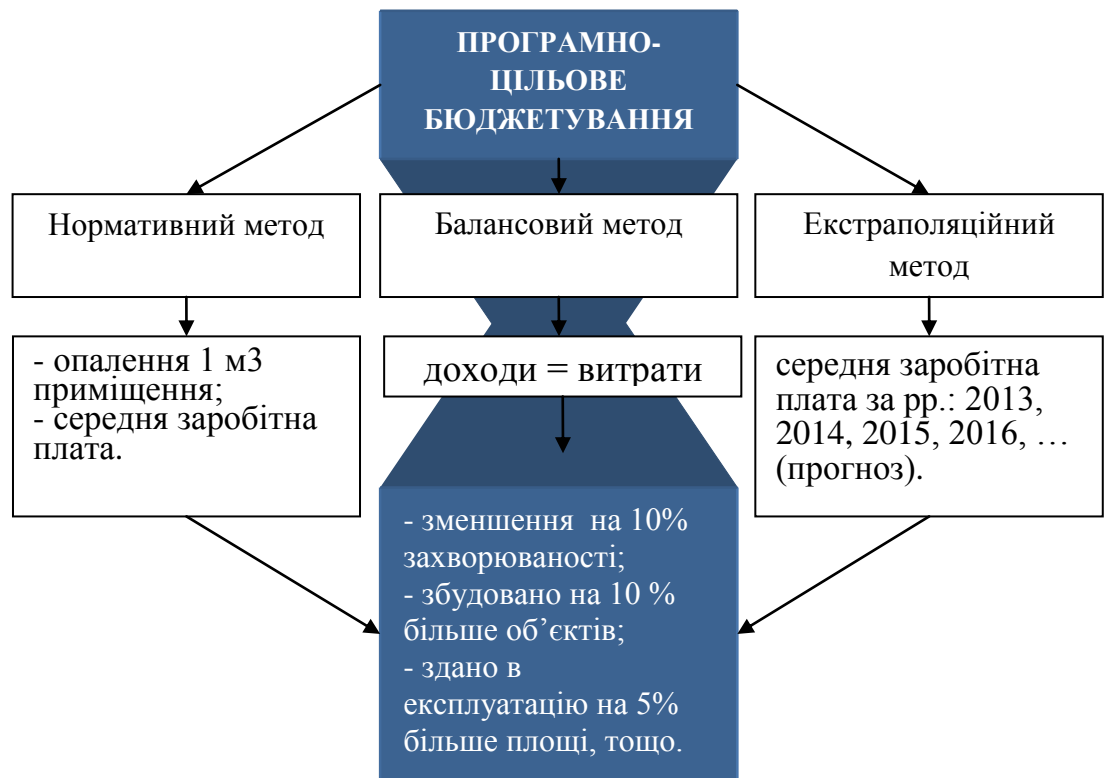
Варто зазначити, що програмно-цільовий метод, хоч і приводиться на противагу класичним технологіям бюджетування, проте у ньому одночасно поєднуються і частково використовуються інші методи бюджетного планування такі як балансовий, нормативний та екстраполяційний, що наведено у графічному виразі на рис 2.14.

Компіляція інших технологій програмно-цільовим методом бюджетування має важливе практичне значення, оскільки описані нижче методи представляють собою цінність та досвід, як позитивного так і негативного характеру.

Балансовий метод є методом кошторисного планування, тому він основний при постатейному плануванні. Основна його ідея полягає у встановленні використання коштів відповідно до обсягу фінансування.

Найбільш широкого застосування для розрахунку окремих статей бюджету має нормативний метод, що оснований на узагальнених або деталізованих нормативах (наприклад посадові оклади або пільги окремим категоріям).

Метод екстраполяції використовує прогностні показники доходів та витрат на відповідні періоди на основі оцінки динаміки бюджетних показників.



**Рис. 2.14. Узагальнена класифікація деяких методів бюджетування**

*Джерело: «Витоки та успішний досвід використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі» /А.Є.Буряченко, П.В.Логвінов [17]*

Програмно-цільовий метод має на меті допомогу у встановленні урядовцями пріоритетів у межах існуючих фіскальних обмежень, а також отримати зворотну інформацію від населення про рівень задоволення послугами, наданими за рахунок бюджетних коштів.

Головною метою проведення реформи із запровадженням прогресивних технологій бюджетування має бути посилення вимог та уніфікація умов для здійснення видатків нижчими владними щаблями із підвищенням рівня ефективності, а також відповідальності осіб за досягнення цілей, що в сукупності формують стратегічні завдання. Тобто одночасно із передачею частини фіскальних повноважень та бюджетної децентралізації урядом має бути забезпечено єдину методологічну основу для найбільш ефективного механізму розподілу коштів у межах повноважень місцевих органів самоврядування, що кінцевою метою ставить підвищення рівня надання послуг за одиницю

бюджетних коштів. Даний механізм можливий виключно при умові відходу від теперішнього традиційного механізму, що не передбачає можливості виміру результатів для поточного моніторингу ефективності та доцільності надання послуг населенню за рахунок бюджету.

Саме постатейний метод порушує основні ринкові механізми конкурентного надання бюджетних послуг, оскільки не можливо визначити їхню доцільність, якість та ефективність, що постає реальним із послідовною заміною постатейного на програмно-цільовий метод. Нижче у табл. 2.6 запропоновано деякі принципові відмінності наведених вище методів.

**Таблиця 2.6**

**Порівняльна таблиця програмного та традиційного методів бюджетування на рівні місцевого бюджету**

Програмно-цільове бюджетування	Традиційний метод
1	2
Планування бюджету здійснюється на середньострокову перспективу 3 – 5 років із можливістю перегляду та уточнення	Планування бюджету здійснюється на короткострокову перспективу – на 1 рік та невикористані кошти є негативним явищем, що не переходять у наступний період
Бюджет, видаткова частина, складається в розрізі бюджетних програм (підпрограм, завдань, напрямків, проектів) та Коду економічної класифікації видатків (КЕКВ)	Бюджет складається в розрізі: функціональної класифікації видатків; відомчої класифікації видатків(головні розпорядники коштів); тимчасової класифікації видатків.
Властиве детальне обґрунтування видатків бюджету при його підготовці, аналізі та ухваленні відповідних рішень відповідно до цілей програм	Відсутнє належне обґрунтування видатків бюджету при його підготовці, аналізі та ухваленні відповідних рішень



<i>Продовження табл. 2.6</i>	
1	2
Обґрунтування бюджетних запитів, з огляду на фактичні та планові показники результативності, що визначаються під час проведення моніторингу	Обґрунтування бюджетних запитів відповідно до визначених норм (ліжко-місць, штатного розпису, мережі установ) та за допомогою оперування економічними категоріями замість оцінювання доцільності видатків
Відповідальність за виконання показників (результативності, ефективності, якості) програм, оскільки за досягнення мети бюджетної програми - передбачено закріплення відповідального виконавця	Відповідальність пов'язана лише зі своєчасним, повним і цільовим витрачанням бюджетних коштів (із можливостями перерозподілу економії коштів, наприклад, у фонд зарплати)
Посилення прозорості витрачання бюджетних коштів	Складність розуміння доцільності конкретного напрямку фінансування
Орієнтованість на раціональність використання та економію бюджетних коштів	Відсутність стимулів до скорочення витрат та економії бюджетних коштів
Наявність змагальності, тобто спрямованості публічних ресурсів до тієї сфери, де вони можуть бути використані з максимальною ефективністю	Недостатня орієнтованість на досягнення конкретних результатів діяльності, оскільки фінансується факт існування об'єкта без обґрунтування потреби такого

*Джерело: доповнено автором на основі «Прагматика і проблематика впровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес» / Н.В. Ткаченко [116]*

Постатейний метод бюджетного процесу дозволяє планувати та контролювати видатки, проте інформація, що пізніше подається у формі звіту є непридатною для використання як для політиків та управлінців так і для громадськості вцілому. Дана інформація жодним чином не відображує рівень задоволення споживачів бюджетних послуг, ефективність, доцільність чи мету заради якої здійснюються асигнування. На противагу класичному постатейному бюджетному процесу, філософія програмно-цільового бюджетування має більш глибинний зміст, оскільки основною для здійснення видатків є програма, а точніше певна мета, котра відображується у програмі. Мета чи ціль, в свою чергу не може існувати сама по собі, а має співпадати із узагальнюючими

програмами економічного і соціального розвитку територій, а ті в свою чергу не можуть формуватися всупереч макроекономічним та національним пріоритетним стратегіям розвитку.

Тобто, програмна концепція бюджетування зводиться до вимірних цілей, котрі є низовими елементами ланцюга реалізації стратегічних завдань держави, а з кожною низхідною сходинкою відбувається конкретизація завдань та можливість визначення індикаторів стосовно досягнення конкретних результатів. Теоретична модель постатейного методу, фактично ставить за мету фінансування в повному обсязі затверджених показників, а негативним вважається явище недофінансування. Бюджетування за програмами містить інформацію не тільки про витрати в наступному році, або у поєднанні із середньостроковим плануванням – протягом трьох років, а також інформацію стосовно цілей та результатів які планується досягти завдяки витрачання певної суми коштів.

Проблема перетворення статей видатків у програми бюджетів має місце нарівні як державного бюджету так і усіх бюджетів нижчого рівня, дана ситуація має вирішуватись шляхом визначення цілей та завдань, як першопричини для фінансових асигнувань, що у сукупності із обґрунтуванням індикаторів виконання та необхідної суми видатків складають підстави для формування програми. В даному випадку, єдиним шляхом подолання проблеми трансформації «стаття – програма» може бути чітка позиція фінансових органів, котрі безпосередньо задіяні у процесі формування програм розпорядниками коштів під час їхнього погодження. Проте запропонований варіант підготовки якісних програм, шляхом обґрунтуванням відмови фінансовими органами у погодженні «сирих» програм, вимагатиме значного навантаження на працівників відділів фінансових управлінь при існуючій структурі, оскільки на сьогоднішній день відсутні посади на котрих було б покладено функції підготовки та моніторингу програм бюджету. Нормативно-правова база ПЦМ передбачає покладення роботи щодо підготовки програм бюджету на розпорядників коштів, проте фактично вся роз'яснювальна та значна частка

підготовчої роботи здійснюється працівниками видаткових (бюджетних) підрозділів фінансових органів.

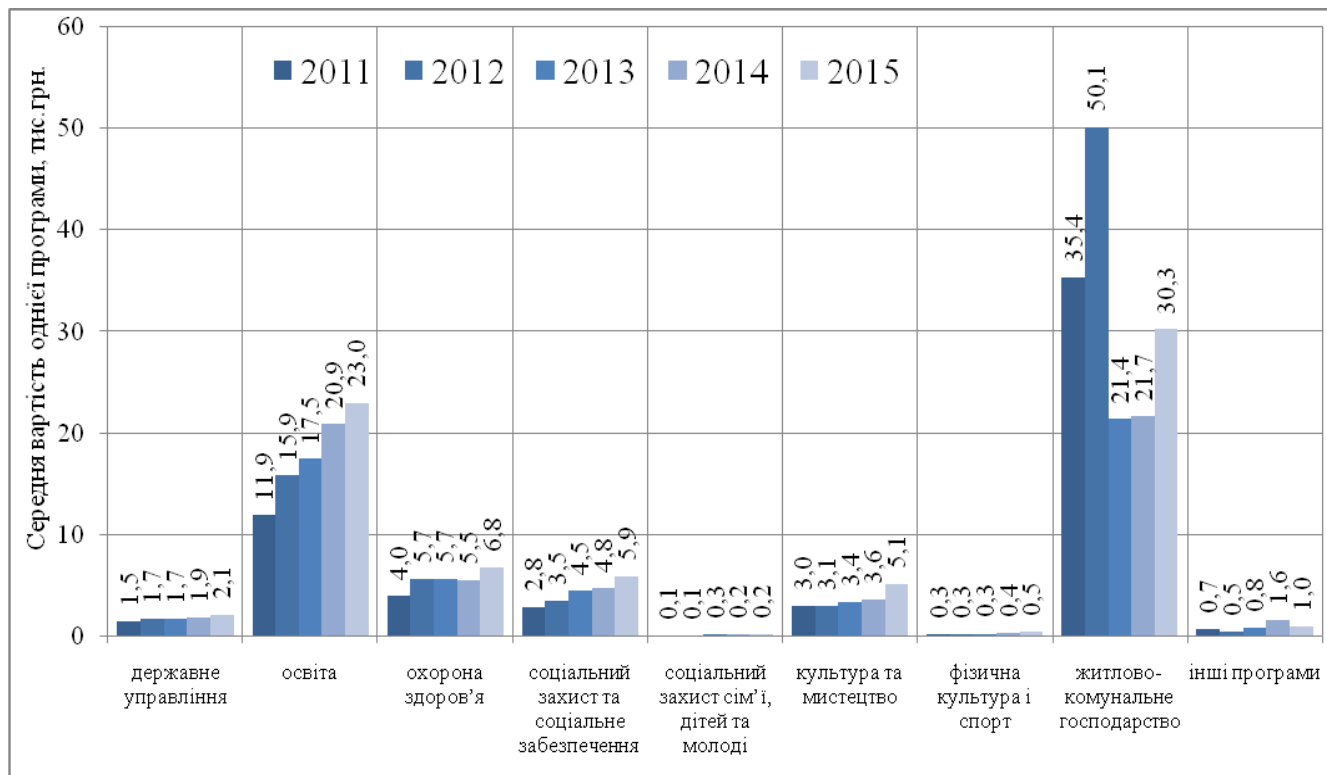
Коректна підготовка програмного елемента передбачає можливість включення до складу програм таких елементів як: підпрограма, завдання, проект та інших елементів, що мають конкретні цілі. Дані компоненти є повноцінними складовими програми та зводяться до єдиної мети задля уникнення явища розпорошення, дублювання та надмірної кількості програм у бюджеті.

Питання надмірно тривалого процесу впровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих органів влади, а також відмови у його використанні може свідчити про два основні недоліки – недосконале забезпечення процесу імплементації згори, та свідоме саботування даного механізму місцевими посадовими особами, на котрих у випадку повноцінного впровадження програмно-цільового бюджетування покладається реальна відповідальність за досягнення показників програм. У розвинених країнах для гнучкості бюджетних витрат, бюджетну програму вбачають як ресурси що виділяються у формі «горщика грошей», що надається відповідальній особі задля досягнення результату, а не окремих елементів (статей бюджету), що не передбачають конкретних результатів та відповідальності.

Налагоджений процес програмного бюджетування дозволяє брати участь у підготовці бюджету широкого кола зацікавлених осіб (політиків, управлінців, громадськості і т.д.), оскільки з'являється можливість приймати чи відхиляти окремі програмні продукти, враховуючи їхню корисність та суспільну значимість відповідно до пріоритетних напрямів розвитку територій та держави вцілому. Аналогічно у процесі виконання бюджету передбачається можливість оцінки досягнення показників, що закладені у програмі як підстави для припинення таких видатків.

Для аналізу та відстеження динаміки показників здійснення видатків за програмно-цільовим методом у досліджуваній території – бюджет міста Ужгород та Закарпатської області, розраховано показник середньої вартості

бюджетної програми за період 2011 – 2015 років. Даний показник не може свідчити про ефективність чи якість використання публічних коштів, проте дає змогу для проведення аналізу горизонтального рівня. Дані розрахунків представлені на рис. 2.15



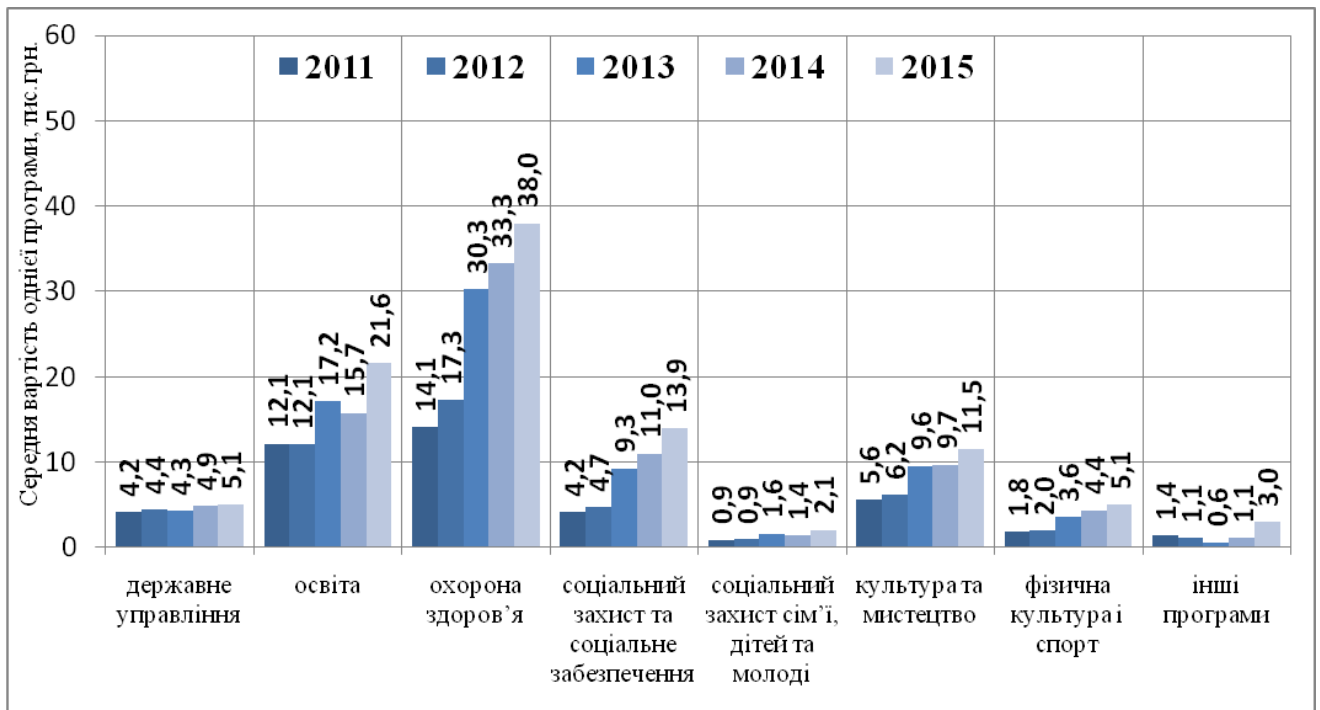
**Рис. 2.15. Середня вартість бюджетної програми у м. Ужгород**

*Джерело: розроблено автором на основі бюджету м. Ужгород за 2011-2015 рр.*

Дані показники розраховані шляхом співставлення показників, що подавалися фінансовими органами для звітування щодо запровадження ПЦМБ, а саме кількості програм у розрізі галузей із відповідними видатками за аналогічними галузями.

Як видно із рис. 2.15, для більшості галузей характерне збільшення вартості однієї бюджетної програми протягом досліджуваного періоду, окрім галузі житлово-комунального господарства, де протягом 2012-2013 років, вартість зменшується більш ніж у два рази (з 50,1 тис. грн. до 20,4 тис. грн.). Варто зазначити, що показники програмних продуктів із меншою вартістю можуть свідчити про негативне явище – роздроблення та надмірне збільшення кількості бюджетних програм.

Дещо іншою є ситуація із видатками бюджету Закарпатської області рис. 2.16., де протягом досліджуваного періоду простежується чітка тенденція дорожчання вартості однієї бюджетної програми, що особливо характерно після 2012 року. Так у галузі «охорона здоров'я» відбувається збільшення вартості програми із 17,3 тис. грн. у 2012 до 30,3 у 2013 році, аналогічно у галузі «соціальний захист» – із 4,7 тис. грн. у 2012 до 9,3 тис. грн. у 2013 році.



**Рис. 2.16** Середня вартість програми у бюджеті Закарпатській області

*Джерело: розроблено автором на основі бюджету Закарпатської області 2011-2015 рр.*

Нижче представлено розрахунки економічних показників та прогнозування за окремими бюджетними програмами бюджету міста Ужгород.

Прогнозування економічних показників здійснювалось шляхом аналізу цих показників у попередні роки регресійним методом. Тип регресійної залежності визначено виходячи з характеру розміщення точок на графіку та за допомогою критерію лінійності зв'язку Фішера ( $F$ ).

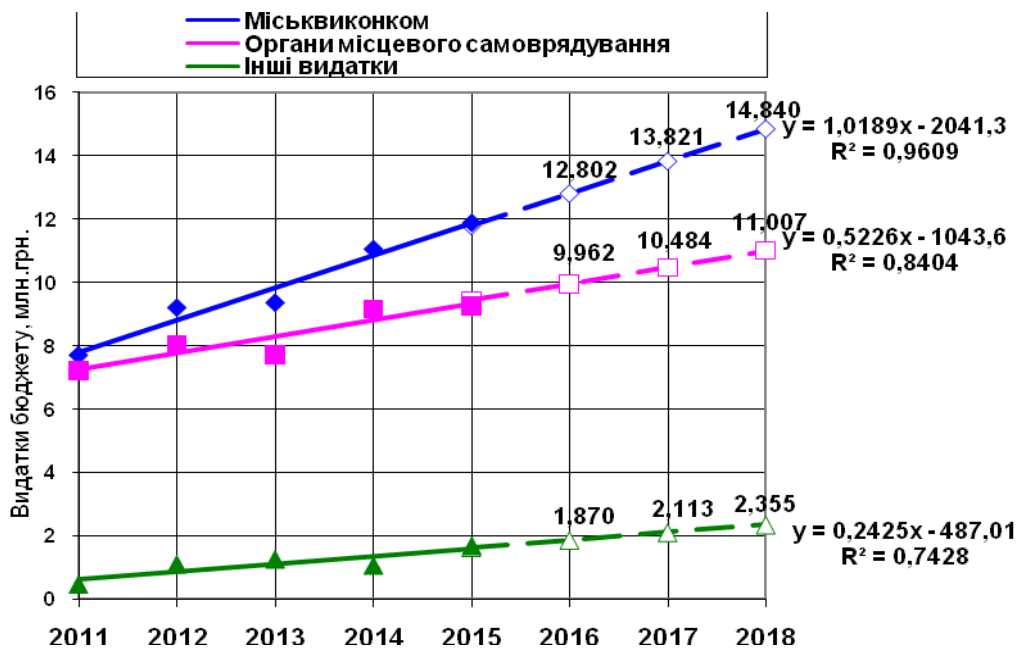
Аналіз економічних показників здійснювався за допомогою прогнозування регресійним методом показників попередніх років. Тип регресійної залежності визначено виходячи з характеру розміщення точок на графіку та за допомогою критерію лінійності зв'язку Фішера ( $F$ ). Проведений аналіз економічних

показників за досліджуваний період свідчить про лінійний характер залежності з високим коефіцієнтом детермінації ( $R^2$ ). Отже, апроксимацію динаміки відповідних економічних показників провадили за поліномом першого порядку, який загалом має такий вигляд:

$$y_i = a_i \cdot x + b_i, \quad (2.1)$$

де  $y_i$  – відповідний економічний показник;  
 $a_i$  та  $b_i$  – відповідні коефіцієнти регресії;  
 $x$  – відповідний рік.

Розрахунок коефіцієнтів регресії проводився методом найменших квадратів з використанням програмного забезпечення Excel. Істотність отриманих коефіцієнтів регресії перевіряли за критерієм Стюдента ( $t$ ), а адекватність рівняння – за критерієм Фішера ( $F$ ). Прогнозовані значення показників визначали шляхом підставлення у рівняння регресії відповідних років (2016, 2017, 2018), або їх кодованих значень (6, 7, 8).



**Рис. 2.17** Показники витраток бюджетних програми у місті Ужгород.

*Джерело: розроблено автором на основі бюджету м. Ужгород за 2011-2015 рр.*

Дослідження витраток міськвиконкому, як органу самоврядування міста Ужгород (представлено рис. 2.17) відображає стабільну динаміку збільшення обсягу витраток бюджету, для забезпечення діяльності даного розпорядника

коштів, про що свідчить наявність стійкої тенденції лінійного зростання цього показника. Динаміка зростання видатків досить точно ( $R^2=0,9609$ ,  $R=0,96$ ) описується рівнянням  $y=1,0189x - 2041,3$ . Підставивши в це рівняння відповідні роки, було розраховано прогнозований розмір видатків. Зокрема встановлено, що на 2016 рік очікується збільшення видатків міськвиконкому до 12,802 млн.грн., на 2017 р. – до 13,821 млн.грн., а на 2018 р. – до 14,840 млн.грн (див.рис. 2.17).

В той же час, відповідно до програм бюджету, що входять до складу витрат даного розпорядника коштів, слід виокремити витрати для забезпечення діяльності безпосередньо структурних підрозділів міськвиконкому «Органи місцевого самоврядування», що мають характер до збільшення, проте із меншою динамікою ( $R^2 = 0,8404$ ) у порівнянні із загальним показником розпорядника коштів, та представляються рівнянням  $y = 0,5226x - 1043,6$ .

Оскільки, до витрат даного розпорядника віднесено ряд програм бюджету, що жодним чином не стосуються діяльності виконавчого комітету міста (наприклад «Програма розвитку туристичної галузі» та «Програма розвитку земельних відносин»), котрі збільшують загальну суму витрат на утримання даного органу влади, вони зображені окремо під назвою «Інші видатки» та відображені на рис. 2.17., та представлені відповідними значеннями рівняння  $y = 0,2425x - 487,01$ , із динамікою у вигляді  $R^2 = 0,7428$ . Тобто, відповідно до розрахунків показника «Інші видатки», встановлено, що на 2016 рік очікується збільшення видатків до 1,870 млн.грн., на 2017 р. – до 2,113 млн.грн., а на 2018р. – до 2,355 млн.грн. (див.рис. 2.17).

Представлена на рис. 2.17 динаміка показників видатків за бюджетними програмами загалом свідчить про стійку тенденцію до збільшення загальної вартості на утримання виконавчого комітету, як розпорядника коштів без відповідного обґрунтування показників ефективності та якості, а також невиправданого включення цілого переліку бюджетних програм, що унеможлиблюють співставлення показників витрат розпорядника із досягнутими результатами. Дана ситуація може свідчити про низьку якість

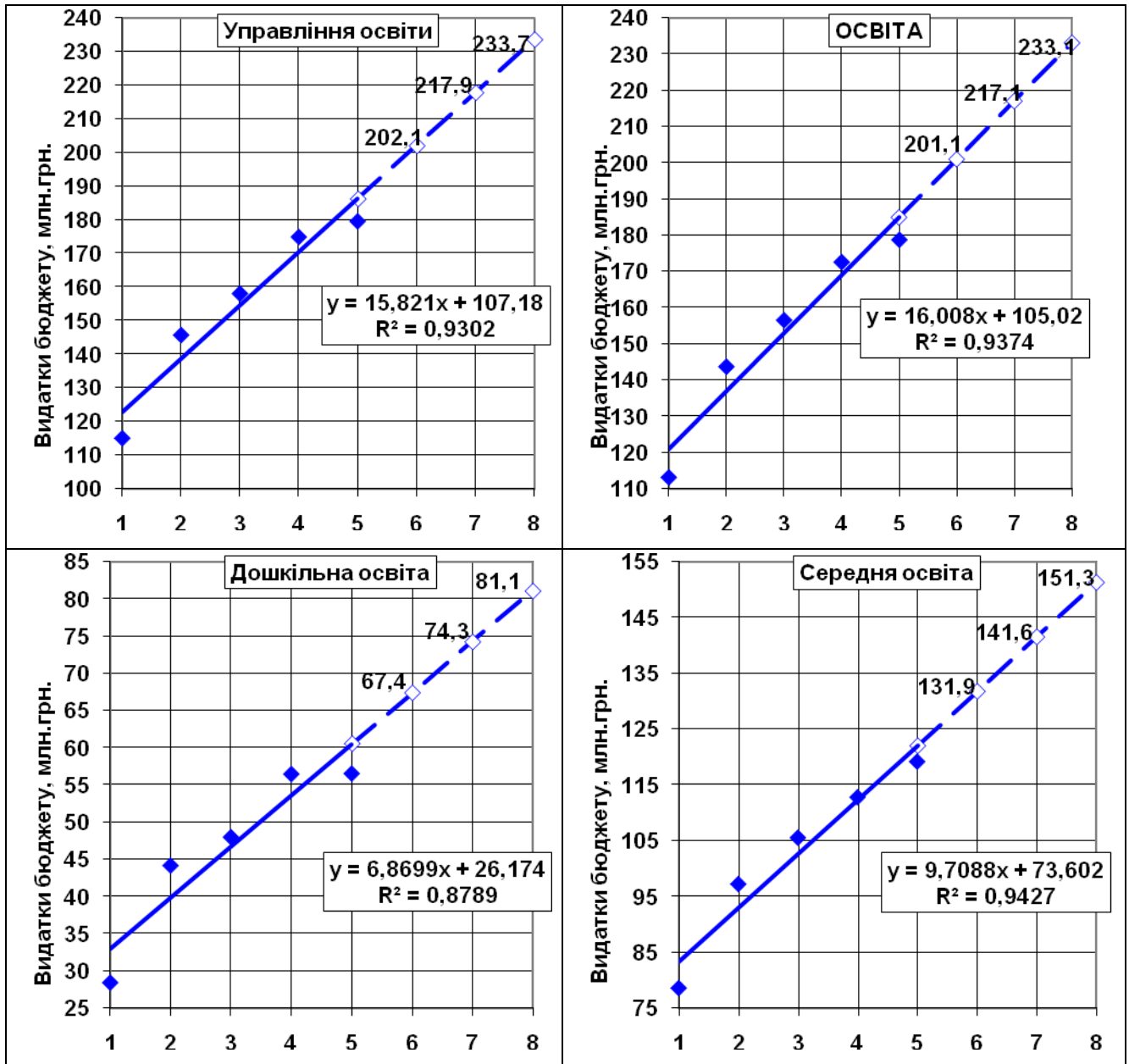
підготовки бюджету міста Ужгород за програмно-цільовим методом та відсутністю розуміння ключових принципів діяльності розпорядників коштів за ресурсно-індикативним підходом бюджетування.

Для повноцінного впровадження в практичну діяльність програмно-цільового методу необхідно:

- створення системи врахування потреби в надаваних послугах;
- аналіз і оцінка причин відхилень затверджених річних показників витрат від фактичних витрат у результаті виконання бюджетів;
- впровадження механізмів формування видаткової частини бюджету, які забезпечують взаємозв'язок обсягів бюджетного фінансування з системою заходів, спрямованих на досягнення заданих результатів;
- стимулювання органів управління, їх структурних підрозділів до пошуку резервів підвищення ефективності бюджетних витрат;
- створення системи моніторингу та результативності надаваних бюджетних послуг для оцінки якості роботи закладів бюджетної сфери та оцінки ефективності бюджетних витрат на основі аналізу ступеня досягнення кінцевих результатів;
- організація проведення опитування серед населення з метою виявлення переваг, визначення пріоритетів у структурі бюджетних послуг, а також при здійсненні оцінки результатів діяльності установ бюджетної сфери та місцевих органів управління;
- запровадження програмної класифікації видатків місцевих бюджетів;
- розроблення базового переліку фінальних показників ефективного надання бюджетних програм [115].

Нижче розглянуто та здійснено аналіз обсягу видатків галузей освіти та охорони здоров'я, відповідно до бюджетних програм міста Ужгород, за період 2011-2016 років.





**Рис. 2.18** Видатки міста Ужгород за бюджетними програмами галузі освіти:  
1 – 2011 р., 2 – 2012 р., 3 – 2013 р., 4 – 2014 р., 5 – 2015 р., 6 – 2016 р., 7 – 2017 р, 8 – 2018 р.

*Джерело: розроблено автором  
на основі показників бюджету м. Ужгород за 2011-2015 рр.*

Дослідження видатків Управління освіти, як головного розпорядника бюджетних коштів громади міста Ужгород (представлено рис. 2.18) відображає стабільне збільшення обсягу видатків бюджету за всіма напрямками та програмами бюджету. Рівень видатків для забезпечення діяльності даного розпорядника коштів свідчить наявність стійкої тенденції до лінійного зростання показника витрат. Специфіка видатків даного розпорядника полягає

у розподілі на бюджетні програми витрат, що в сукупності формують показник «Освіта» та трьох інших програм («Реалізація заходів щодо інвестиційного розвитку території», «Керівництво і управління у сфері освіти», «Проведення невідкладних відновлювальних робіт, будівництво та реконструкція загальноосвітніх навчальних закладів») які за характером діяльності, не мають відноситись до управління освіти. В свою чергу показник «Освіта» містить у собі бюджетні програми, такі як: дошкільна освіта, середня освіта, ведення централізованого бухгалтерського обліку та господарського обслуговування, методичне забезпечення та інші. Проте найбільшу частку формують видатки на здійснення делегованих повноважень щодо надання дошкільної та середньої освіти, що розглянуті у відповідних блоках на рис. 2.18

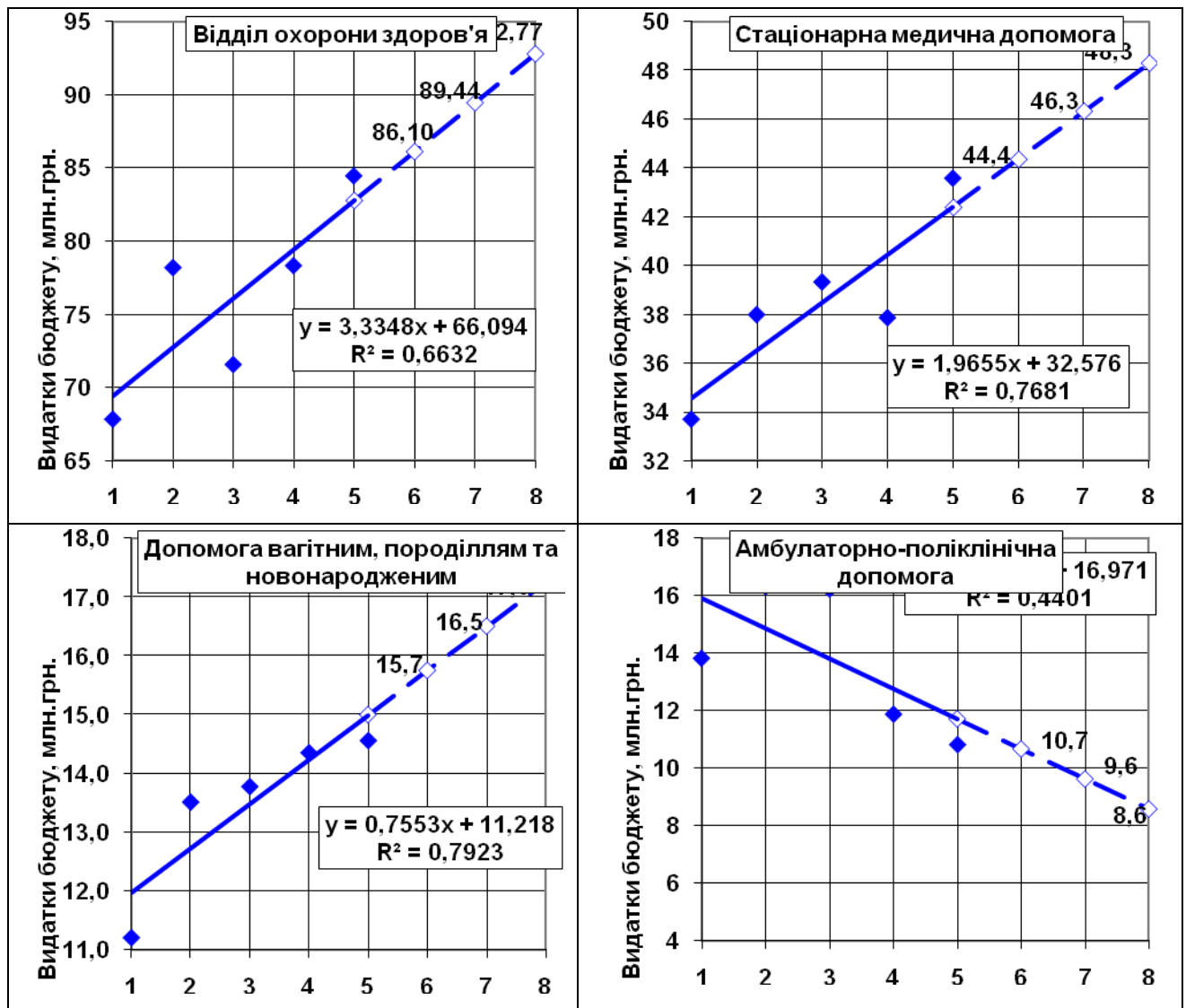
Динаміка зростання видатків управління освіти у досліджуваному періоді, має стабільне значення до збільшення ( $R^2 = 0,9302$ ) описується рівнянням  $y = 15,821x + 107,18$ . Підставивши в це рівняння відповідні роки, було розраховано прогнозований розмір видатків, та встановлено, що на 2016 рік очікується збільшення видатків управління до 202,1 млн.грн., на 2017 р. – до 217,9 млн.грн., а на 2018 р. – до 233,7 млн.грн (див. рис. 2.19). Оскільки даний показник витрат розпорядника коштів формується значним чином із видатків за програмами у складі показника «ОСВІТА», що складає близько 99 % у досліджуваному періоді, то подібним буде значення рівняння  $y = 16,008x + 105,02$ , де динаміка представлена у вигляді  $R^2 = 0,9374$ , та має дещо точніше значення.

Представлена на рис. 2.18 Бюджетна програма «Дошкільна освіта», має помітну питому вагу серед витрат освітньої галузі та складає приблизно 30 % від загальних витрат головного розпорядника коштів. Аналіз видатків для забезпечення послуг із дошкільної освіти міста Ужгород (представлено рис. 2.18) відображає постійне збільшення обсягу видатків бюджету, про що свідчить наявність стійкої тенденції до лінійного зростання цього показника. Динаміка зростання видатків досить точно ( $R^2 = 0,8789$ ) описується рівнянням  $y = 6,8699x + 26,174$ . Аналогічно підставивши в це рівняння відповідні роки,

розраховано прогнозований розмір видатків. Встановлено, що на 2016 рік очікується збільшення видатків на дошкільну освіту до 67,4 млн.грн., на 2017 р. – до 74,3 млн.грн., а на 2018 р. – до 81,1 млн.грн (див.рис. 2.18). Відповідним чином, слід представити результати розрахунків за програмою «Надання загальної середньої освіти загальноосвітніми навчальними закладами...», де динаміка показників видатків має, ще більш коректне значення ( $R^2 = 0,9427$ ), а підставивши відповідне рівняння  $y = 9,7088x + 73,602$ , отримаємо видатки за програмою у прогнозованому періоді. Так на 2016 рік очікується збільшення видатків на програму середньої освіти до 131,9 млн.грн., на 2017 р. – до 141,6 млн.грн., а на 2018 р. – до 151,3 млн.грн (див. рис. 2.18). Також, варто привести частку даної програми, що має найбільше питома значення, та складає близько 66 % серед загальних витрат освітньої галузі Ужгорода.

Наступною галуззю для дослідження є охорона здоров'я, що представлена в місті чотирма закладами та відділом, що координує їхню діяльність. Нижче на рис. 2.19 на основі попередніх п'яти років (1, 2, 3, 4, 5), представлено розрахунок прогнозних показників 2016, 2017, 2018 рр. (6, 7, 8), що буде фінансуватись із бюджету міста Ужгород, для забезпечення делегованих повноважень із надання послуг охорони здоров'я мешканцям міста та інших громадян.

Аналіз видатків для забезпечення послуг охорони здоров'я (представлено на рис. 2.19), відображає постійне збільшення обсягу видатків бюджету, про що свідчить наявність стійкої тенденції до лінійного зростання цього показника. Встановлено, що очікується збільшення видатків у майбутніх періодах до 2018 року. Відмінним є значення рівняння  $y = -1,0468x + 16,971$ , та показника ( $R^2 = 0,4401$ ) за програмою «Амбулаторно–медична допомога», що є наслідком реформування медичної галузі та ліквідацією пунктів «швидкої допомоги» у складі міської галузі. Починаючи із 2014 року програма «Амбулаторно–медична допомога» надається населенню за рахунок обласного бюджету, із відповідним підпорядкуванням обласному департаменту охорони здоров'я.



**Рис. 2.19** Видатки м. Ужгород за бюджетними програмами охорони здоров'я:  
1 – 2011 р., 2 – 2012 р., 3 – 2013 р., 4 – 2014 р., 5 – 2015 р., 6 – 2016 р., 7 – 2017 р., 8 – 2018 р.

*Джерело: розроблено автором на основі показників бюджету м. Ужгород за 2011-2015 рр.*

Підсумовуючи зазначене, важливо донести до політичних діячів та відповідальних посадовців, які так чи інакше впливають на фінансову систему України, що фундаментальною ознакою досліджуваної технології програмного бюджетування - є конкретний результат, відмінний від того, що вже існує, або такий, що сприяє поліпшенню, розвитку й підвищенню ефективності процесу, продукту чи послуги. Проте на сьогоднішній день, у нашій державі, розподіл бюджету фактично відбувається на основі функціональної та економічної

класифікації видатків (заробітна плата, медикаменти, соціальні або капітальні трансферти, тощо). Розподіл бюджету має вигляд форм заповнених даними, щодо основних категорій видатків, але не містить інформації про мету, ціль та очікуваний ефект їх здійснення. Це призводить до того, що дана методологія не дає можливості простежити результат від використання ресурсів та користі яку отримала громадськість. Більше того, розподіл бюджету не дозволяє ні законодавчій, ні виконавчій гілкам влади визначати ефективність та результативність витрачених коштів.

З вищеописаної ситуації випливають наступні риси негативного характеру:

- по-перше, посадові особи, які приймають управлінські рішення, не мають достатньої інформації для оцінки рівня задоволення кінцевими споживачами послуг, їх доступності. Це в подальшому не дає можливості відмовлення від непотрібних (малоефективних) послуг (або зміни способу їх надання) та зосередженні уваги на найбільш запитуваних та ефективних послугах;

- по-друге, «кістяком» для розподілу коштів, є утримання мережі установ, що історично сформувалися та не зовсім відповідає сьогоденним вимогам зі сторони громади. Дана система порушує принципи надання послуг на конкурентній основі, що є наслідком неможливості відстеження та оцінки ефективності окремої послуги до суми виділених коштів, а також, співвідношення цих показників між установами, що надають подібні послуги;

- по-третє, посадові особи, що приймають управлінські рішення не несуть відповідальності за конкретні результати. Вони зацікавлені лише у збільшенні фінансування на установу;

- по-четверте, під час бюджетної кризи, відбувається пропорційне скорочення видатків на мережу установ, організацій та розпорядників бюджетних коштів. Як наслідок потерпають конкурентоспроможні установи, що надають послуги найефективнішим чином, разом із тими, які доцільно ліквідувати з метою економії коштів [17].

Слід зауважити, що в Україні запровадження програмно-цільового методу через відсутність достатньої нормативно-правової бази та бюджетної стратегії на середньо- й довгострокову перспективу перебуває на початковій стадії. У нас, як і в деяких країнах СНД (Росії, Казахстані), використовуються лише окремі елементи програмно-цільового методу, а його застосування залишається формальним підходом у реалізації засад бюджетної політики на перспективу.

Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі зазвичай розуміється як система управління бюджетними коштами в середньостроковій перспективі для розробки й виконання бюджетних програм, орієнтованих на кінцевий результат. Його застосування дає змогу оптимально розподілити й зосередити бюджетні кошти на пріоритетних напрямках реалізації бюджетної політики, а також сприяє результативності виконання бюджетних програм у процесі використання державних коштів [80].

Програмно-цільовий метод слід розуміти як бюджетування, що орієнтоване для здійснення завдань із попередньо окресленими та погодженими результатами виконання, а також для зміцнення стратегічного планування як ключового елементу прогресивного бюджетування.

Саме програмно-цільовий метод, при коректному свідомому використанні, є адекватним джерелом інформації для громадськості, що на сьогоднішній день є гострою потребою часу.

Механізм програмно-цільового бюджетування має трансформувати бюджетний процес, що ведеться автономно від реальних потреб мешканців, а кінцевим результатом (що відображується у Звітах про виконання бюджету) - є порівняння планів фактичних та затверджених витрат. Діючий постатейний механізм не може забезпечити потребу інформації, про результати та досягнуті цілі під час витрачання публічних коштів, як для пересічних громадян так і для відповідальних посадовців, що задіяні у бюджетному процесі.

Використання програмного розподілу видатків бюджету передбачає процес альтернативної можливості прорахунку потреби у асигнуванні з

найбільшою ефективністю для досягнення певних вимірних результатів. Саме вимірність результатів є необхідною складовою програмно-цільового бюджетування. На практиці, при створенні бюджетної програми, планування результативних показників вимагає найбільших зусиль та часто є підставою для зміни самої концепції програми (її цілей та завдань), або взагалі є причиною для перетворення програми у напрямки, завдання чи підпрограми у складі інших програмних продуктів.

Результативні показники поділяються на такі основні групи: показники витрат, продукту, ефективності, якості. Показники витрат характеризують обсяги і структуру ресурсів, що забезпечують виконання бюджетної програми (наприклад, видатки на утримання установи, або певного виду її діяльності).

Показники продукту використовуються для оцінки досягнення поставлених цілей. Зокрема, таким показником є кількість користувачів товарами (роботами, послугами), тобто конкретними суспільними благами, виробленими та/або наданими у процесі виконання бюджетної програми, а саме:

- кількість дітей, учнів, студентів, слухачів, котрі користуються суспільними благами й послугами;
- число дітей, із якими проводиться навчання або конкретна робота (логопедична, психологічна тощо);
- кількість працівників (педагогічних; тих, які підлягають охопленню перепідготовкою, тощо).

Показники ефективності визначаються як відношення числа вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг) до їх вартості у грошовому чи людському вимірі (витрати ресурсів на одиницю показника продукту). Зокрема, це витрати на одну дитину, учня, студента на рік; витрати на одного хворого на день або період лікування; витрати на одного працівника; витрати на проведення заходів та/або виконання програм.

Показники якості відображають якість вироблених товарів (виконаних робіт, наданих послуг), наприклад:

- рівень (у %) охоплення дітей освітою (дошкільною, загальною середньою, позашкільною), учнів у професійно-технічних закладах, студентів у вищих навчальних закладах;
- рівень (у %) забезпечення технічними засобами навчання, обладнанням, підручниками;
- рівень (у %) оздоровлених дітей;
- рівень (у %) захворювання дітей, населення за певними формами;
- рівень (у %) працевлаштованих випускників після закінчення навчального закладу за спеціальністю тощо.

Наявність результативних показників дає змогу провести якісний і кількісний аналіз практики застосування бюджетних технологій із виконання кожної бюджетної програми та оцінити ефективність використаних державних коштів у процесі надання суспільних благ і послуг населенню.

В Україні в сучасних умовах рівень показників за результатами прийнятих управлінських рішень є досить низьким, а використання бюджетних коштів за окремими бюджетними програмами неефективним. Аналізуючи результати виконання бюджетних програм, можна зробити такі висновки. По-перше, показники витрат і надалі зростають як у цілому, так і на одиницю одержаного продукту. По-друге, рівень охоплення громадян стосовно отримання ними суспільних благ і послуг залишається умовно стабільним відповідно до законодавства, але нестабільним на практиці та має негативну тенденцію щодо їх фінансового забезпечення [80].

Проблема коректного визначення показників та ідентифікації результатів програми має місце для певних галузей, ці моменти досліджуються науковцями та практиками країн, що використовують програмно-цільове бюджетування і будуть розкриті у заключному розділі роботи.



### **2.3. Розрахунок ефективності програмно-цільового бюджетування на рівні місцевих бюджетів**

До складу технології програмно-цільового бюджетування відноситься важлива компонента розрахунку ефективності бюджетних видатків, що за своїм значенням має конститутивне місце. Розрахунок ефективності є також перехідною ланкою у середньостроковому бюджетному плануванні, оскільки дає змогу проаналізувати минулі асигнування та обґрунтовує доцільність майбутніх видатків саме тому процес розрахунку дає змогу для замкнення одного річного циклу бюджетування з іншим та дає інформацію для зацікавлених сторін всіх рівнів.

Підсумковим етапом річного циклу функціонування бюджетної програми за програмно-цільовим методом, є комплекс заходів, що проводиться головними розпорядниками коштів та фінансовими підрозділами місцевих органів влади, для оцінки видатків бюджету за визначеними параметрами. Для цього, починаючи із 2011 року, Міністерством фінансів України розробляються методичні матеріали щодо оцінки бюджетних програм та аналізу їх ефективності.

Першим нормативним документом, що регламентував порядок ресурсно-індикативної оцінки видатків бюджету є Наказ Міністерства фінансів України 17.05.2011 № 608 «Методичні рекомендації щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм». Дана методика передбачає механізм оцінки бюджетної програми за наступними аспектами:

- по-перше, аналізу касових видатків за програмою із відображенням планових, фактичних показників, різниці між ними із поясненням за кожним напрямом фінансування;

- по-друге, розрахунку показників надходжень до спеціального фонду, у розрізі власних та інших надходжень розпорядника. Аналогічно приводяться планові та фактичні показники, та описуються причини у разі відхилення;

- по-третє, дана методика містить блок для розрахунку виконання результативних показників, із аналогічним обов'язком розпорядників, щодо письмового роз'яснення причин у разі відмінностей фактичних показників від планових, даний блок представлено на рис. 2.20.

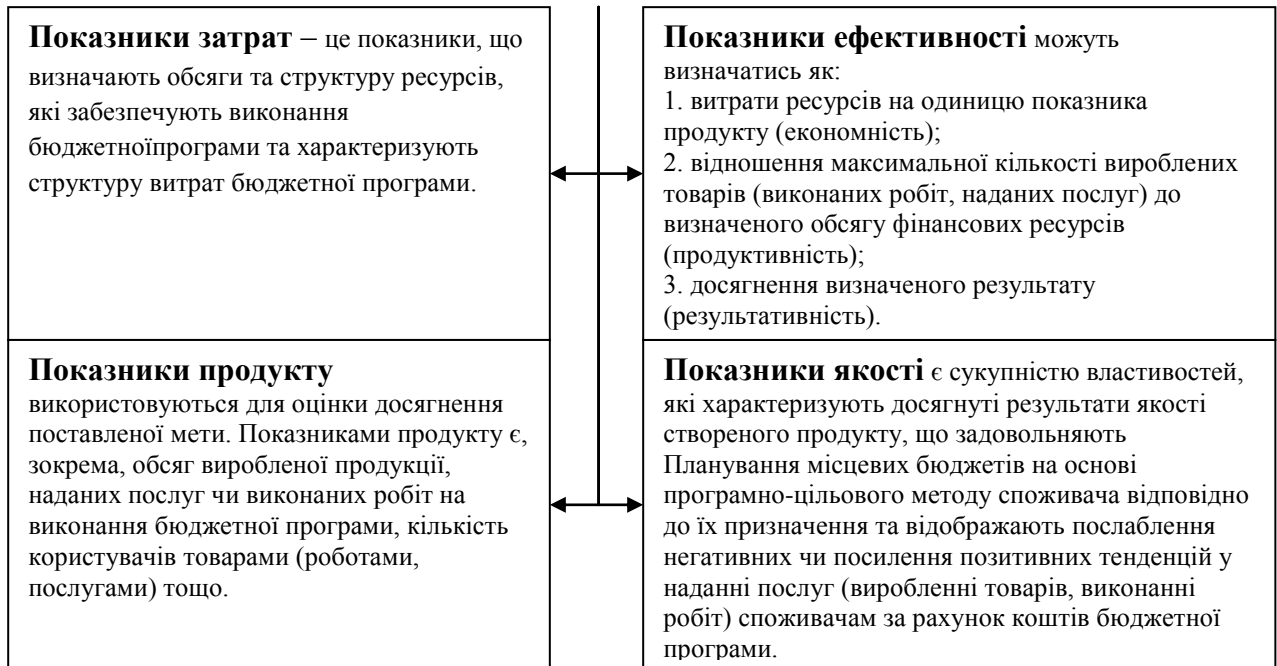


**Рис. 2.20 Приклад індикаторів результативності бюджетних програм**

*Джерело: розроблено автором на основі досліджень та нормативних документів*

Для повноти розуміння складових системи показників результативності бюджетних програм нижче (на рис. 2.21.), представлено їх визначення згідно до Наказу Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836.

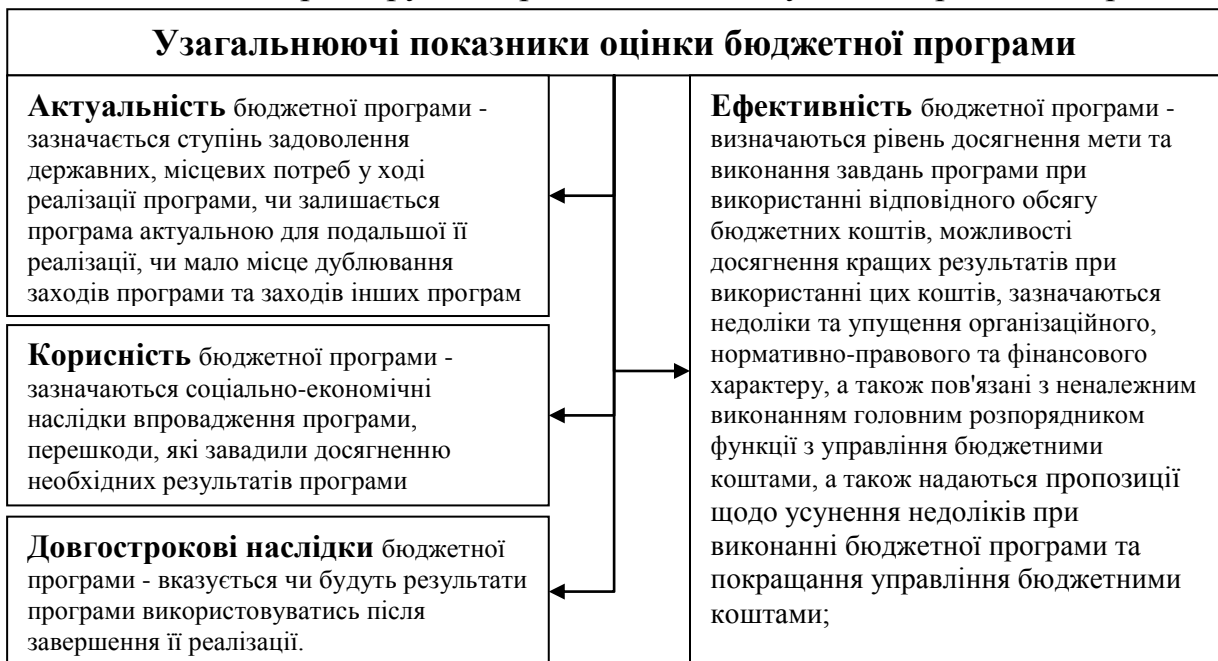
## Результативні показники бюджетної програми



**Рис. 2.21 Показники результативності бюджетних програм**

Джерело: розроблено на основі Наказу Міністерства фінансів України від 26.08.2014 № 836

- четвертим елементом оцінки бюджетної програми є показники узагальнюючого характеру, що представлені наступним порядком на рис. 2.22.



**Рис. 2.22 Узагальнюючі показники результативності бюджетних програм**

Джерело: розроблено на основі Наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 № 608

- п'ятим елементом методики є порівняння виконаних показників із показниками минулих періодів, що є важливим при аналізі динаміки та

поясненні тенденцій. Також, важливо зазначити негативні моменти, що виникають у здійсненні оцінки першого року бюджетної програми та програм «однорічок», оскільки виконання порівняння таких показників є неможливим.

- заключним блоком при проведенні оцінки є врахування та опис трьох факторів наступного змісту:

а) наявність фінансових порушень за результатами контрольних заходів;

б) стан фінансової дисципліни;

в) узагальнений висновок щодо: актуальності, ефективності, корисності та довгострокових наслідків бюджетної програми.

Саме результативні показники програм – це найбільш незвична для сприйняття управлінська категорія. Основна відмінність програмно-цільового методу від інших підходів, що змушує перевернути свідомість фінансиста «з голови на ноги» – зовсім з іншої позиції розглядати бюджетні видатки; зрозуміти, що сенс видатків – не в самому факті їх здійснення, а в тому результаті, який принесе для громади витрачання ресурсів бюджету. Адже ресурс бюджету - це кошти платників податків, які є членами територіальних громад. Відраховуючи частину свого заробітку у вигляді податків, платники автоматично отримують право на якісні послуги з боку держави. Якість цих послуг не є віртуальною величиною. За ресурсно-індикативною моделлю якість обов'язково повинна узгоджуватися з сумою коштів, що надійшли до бюджету і, відповідно, направлені з цього бюджету на рівень бюджетних установ – шкіл, лікарень, дитсадків, і т. д., – яким довірено надавати ті чи інші послуги для платників податків, тобто для людей, які своїми податками фактично передплатили ці послуги [104].

Наступними документами, що мають на меті здійснення розрахунку ефективності бюджетних програм є листи Міністерства фінансів України, що були направлені місцевим органам влади:

- від 13.02.2013 року № 31-05010-14-8/4651 «Методика здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів» (Методика);

- від 19.09.2013 р. № 31-05110-14-5/27486 «Удосконалена Методика здійснення порівняльного аналізу ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів» (Удосконалена методика).

Варто зупинитися на цих документах та коротко охарактеризувати їхні зміст і мету для подання власного управлінського рішення із врахуванням існуючих недоліків та опрацьованими аналогічними документами, за якими проводиться оцінка бюджетних видатків у розвинених країнах.

Метою створення Методики - є визначення ефективності аналогічних бюджетних програм, що виконуються різними розпорядниками коштів. Тобто дані Методики можуть бути застосовані для виключно однотипних бюджетних програм, проте на практиці, у одного розпорядника коштів таких програм, зазвичай немає. Якщо врахувати зазначену Бюджетним кодексом України норму, що проведення оцінки є завданням головного розпорядника коштів, то дані Методики не можуть бути вживані належним чином. Більш доцільно використовувати запропоновану Удосконалену методу при проведенні аналізу горизонтального рівня фінансовими органами, при коректному дотриманні зразків типових програмних показників.

Наступною характеристикою діючої «Удосконаленої методики» є практично повна відсутність відмінностей, у порівнянні із попередньою «Методикою», де фактично змінено одне слово у першому абзаці, та добавлено три речення в кінці документу. Нажаль не можна відзначити про якісне удосконалення та наявність прикладних відмінностей між двома документами, що на цей час є основними нормативами для проведення аналізу ефективності бюджетних програм.

Удосконалена методика містить у собі алгоритм розрахунку та шкалу ефективності, відповідно до якої програма може мати три рівня ефективності: низьку, середню та високу. Розглянемо процес порівняльного аналізу на реальному прикладі нижче.

а) для розрахунку *середнього індексу виконання показників ефективності* бюджетної програми використовуємо формулу:

$$\bar{I}(ef) = \sum \frac{\Pi(ef)_i \text{ факт}}{\Pi(ef)_i \text{ план}} \div Z(ef) * 100; \quad (2.2)$$

де  $\sum \frac{\Pi(ef)_i \text{ факт}}{\Pi(ef)_i \text{ план}}$ ; - сума співвідношень фактичних та планових значень всіх показників ефективності, що входять до бюджетної програми;

$Z(ef)$  – кількість показників ефективності бюджетної програми.

б) для розрахунку *середнього індексу виконання показників якості* бюджетної програми використовуємо формулу:

$$\bar{I}(q) = \sum \frac{\Pi(q)_i \text{ факт}}{\Pi(q)_i \text{ план}} \div Z(q) * 100; \quad (2.3)$$

де  $\sum \frac{\Pi(q)_i \text{ факт}}{\Pi(q)_i \text{ план}}$ ; - сума співвідношень фактичних та планових значень всіх показників якості, що входять до бюджетної програми;

$Z(q)$  – кількість показників якості бюджетної програми.

в) для порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів використовуємо формули:

$$\bar{I}_1 = \frac{\bar{I}(ef) \text{ звіт}}{\bar{I}(ef) \text{ базов}}; \quad (2.4)$$

де: (звіт), (базов) – підрядкові індекси, що характеризують величини відповідно звітного та попереднього бюджетних періодів;

$\bar{I}(ef)$  – середній індекс виконання показників ефективності бюджетної програми розрахований за вищенаведеною формулою.

Для розрахунку кількості набраних балів за параметром порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів використовується наступна шкала:

Таблиця 2.7

**Шкала порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів**

Критерій оцінки	Кількість балів
I	II
$\bar{I}_1 < 0$	0
$0,85 \leq \bar{I}_1 < 1$	15
$\bar{I}_1 \geq 1$	25

*Джерело: Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2013 р. № 31-05110-14-5/27486*

При розрахунках за вищенаведеним алгоритмом для усіх показників дестимуляторів (II) потрібно використовувати обернене значення:

$$\left( \frac{\Pi i_{\text{план}}}{\Pi i_{\text{факт}}} \right); \quad (2.5)$$

Якщо при розрахунках фактичні значення показника значно перевищують

запланований показник  $\left( \frac{\Pi i_{\text{план}}}{\Pi i_{\text{факт}}} \geq 1,3 \right);$  тоді такий коефіцієнт

враховується лише при умові детального аналізу та обґрунтуванні того, що це відбулось не через зниження планового показника. В іншому випадку такий показник не береться до уваги при розрахунках.

З метою деталізації розрахунків, за наведеною методикою розрахунку можуть обчислюватися середні індекси для кожного завдання бюджетної програми. Отримані значення вкажуть, які групи показників кожного завдання бюджетної програми позитивно чи негативно впливали на результат програми в цілому.

Кінцевий розрахунок загальної ефективності бюджетної програми складається із загальної суми набраних балів за кожним з параметрів оцінки:

$$E = \bar{I}(ef) + \bar{I}(q) + \bar{I}_1; \quad (2.6)$$

де:  $\bar{I}(ef)$  – середній індекс виконання показників ефективності бюджетної програми;

$\bar{I}(q)$  – середній індекс виконання показників якості бюджетної програми;

$\bar{I}_1$  – порівняння результативності бюджетної програми із показниками попередніх періодів.

Отримана у результаті такого розрахунку кількість балів порівнюється зі шкалою оцінки ефективності бюджетних програм, яка складається з трьох ступенів.

**Таблиця 2.8**

**Шкала оцінки ефективності бюджетних програм**

<b>Ефективність бюджетної програми</b>	<b>Кількість балів</b>
<b>I</b>	<b>II</b>
Висока	215 і більше балів
Середня	190–215 балів
Низька	менше 190 балів

*Джерело: Наказ Міністерства фінансів України від 19.09.2013 р. № 31-05110-14-5/27486*

Ефективність бюджетної програми визначається на основі порівняння суми набраних балів за кожним з параметрів оцінки із вищезазначеною шкалою оцінки. Для бюджетних програм (окремих завдань програми), які не містять групи результативних показників ефективності або якості, та бюджетних програм, для яких не має даних за попередні бюджетні періоди загальна шкала оцінки ефективності бюджетної програми повинна коригуватись. Відсутність даних для розрахунку кожного з параметрів оцінки зменшує відповідне значення шкали ефективності програми на 100 балів (для  $\bar{I}(ef)$ ,  $\bar{I}(q)$ ) або на 25 балів (для  $\bar{I}_1$ ).

У нормативних рекомендаціях Міністерства фінансів України передбачається, що у випадках коли бюджетна програма за результатами оцінки має низьку ефективність необхідно:

- провести поглиблений аналіз за усіма результативними показниками бюджетної програми (показниками затрат, продукту, ефективності та якості) у розрізі кожного завдання окремо;
- провести аналіз факторів, які мали негативний вплив на виконання бюджетної програми вказавши:
  - внутрішні фактори (на які головний розпорядник міг впливати);
  - зовнішні фактори (на які головний розпорядник не міг впливати, включаючи форс-мажорні обставини);



– визначити причини, через які не досягнуто заплановані результати та надати обґрунтовані пропозиції щодо внесення змін до реалізації бюджетної програми з метою їх поліпшення;

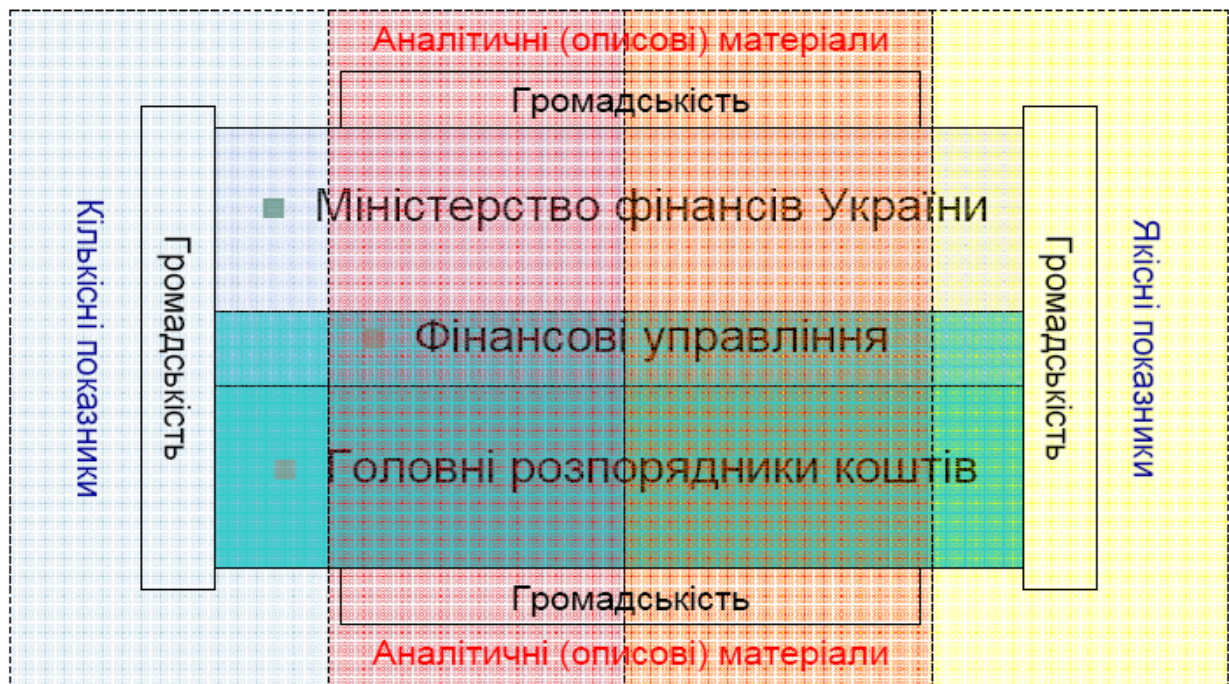
– підготувати описовий звіт про причини низької ефективності програми у розрізі її завдань та результативних показників.

Результати аналізу ефективності бюджетної програми за встановленою формою готують усі головні розпорядники бюджетних коштів за кожною бюджетною програмою, для якої складається паспорт та звіт про його виконання. Він підписується керівником установи головного розпорядника бюджетних коштів та використовується для внутрішнього аналізу результатів діяльності за звітний період.

Крім того, протягом 10 днів після складання звіту про виконання паспорту бюджетної програми головні розпорядники бюджетних коштів подають місцевому фінансовому органу узагальнені результати аналізу ефективності бюджетних програм на паперових та електронних носіях. Таким чином, застосування порівняльного аналізу дає змогу показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів і витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів. Крім того використання формульного підходу дозволить автоматизувати зведення інформації щодо результатів аналізу та уніфікувати здійснення оцінки ефективності для усіх розпорядників бюджетних коштів (рис. 2.23).

Результати та інформаційні матеріали, що продукуються в ході здійснення оцінювання діяльності розпорядників коштів слід подавати цільовій аудиторії відповідними блоками. Так, для прямих учасників бюджетного процесу місцевих фінансових органів, головних розпорядників коштів та Мінфіну подається аналітичні матеріали, що формуються на основі фінансових,

статистичних, економічних та облікових показників, що дають змогу проведення як поточного моніторингу так і кінцевого оцінювання бюджетних програм.



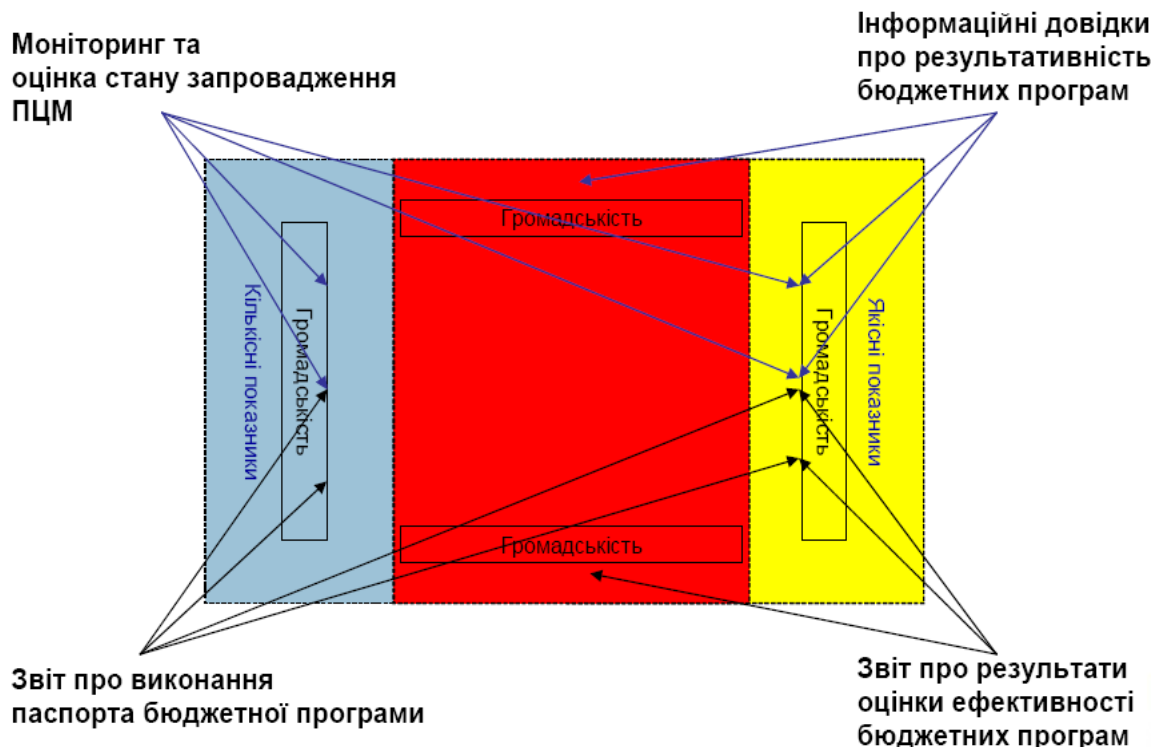
**Рис. 2.23** Приклад деталізації бюджетної інформації для різних сторін

*Джерело: матеріали ІБСЕД*

Для громади та інших осіб, що можуть бути зацікавлені порядком та доцільністю використання публічних коштів, передбачається оприлюднення показників виконання бюджету за програмно-цільовим методом на основі якісних та кількісних елементів програм. Даний порядок представлення планових, а в подальшому - фактичних показників якості та кількості, є обумовлений складністю сприйняття пересічними особами існуючих форм звітування, що здійснюється органами державного казначейства за постатейним методом.

На сьогоднішній день існує певна кількість нормативних документів, що регулюють процедуру визначення ефективності витрачання публічних ресурсів, даний механізм залишається недосконалим та таким, що потребує значного доопрацювання на основі практичного досвіду інших країн та компіляції зусиль наукових інституцій, практичних сторін, що задіяні у бюджетному процесі та безпосередньо розробниками нормативно-правових документів.

Нижче розроблено схематичну модель оприлюднення інформації про результати та шляхи використання бюджетних коштів для громадськості на основі звітних, інформаційних, моніторингових та оціночних матеріалів, що є обов'язковими елементами у програмно-цільовому бюджетуванні (Рис. 2.24).



**Рис. 2.24** Механізм проведення оцінки бюджетних програм

*Джерело: матеріали ІБСЕД*

Отже, як видно з рис. 2.24 основним споживачем інформації при ресурсно-індикативному бюджетуванні визначається саме громадськість, яка не має проводити аналітичних розрахунків стосовно ефективності та доцільності використання бюджетних ресурсів, для зацікавлених осіб є передбачено приведення показників, що чітко відбивають рівень ефективності за кожною програмою видатків бюджету. Необхідно наголосити стосовно намагання міжнародних організацій впровадження програмно-цільового бюджетування в Україні не підкріплюється діяльністю відповідальних осіб, окрім окремих декларативних гасел, при реформуванні сектору публічних фінансів, а існуюча модель впровадження програмно-цільового методу бюджетування охарактеризована як така, що потребує суттєвого вдосконалення. Це стосується таких важливих елементів бюджетування як моніторинг та оцінка бюджетних

програм, що є практично неможливими у використанні за існуючими нормами, а за період тимчасової відмови від використання ПЦМ було дуже доречним та доцільним розроблення (із відповідним прийняттям нормативної документації) якісних механізмів для проведення оцінки та моніторингу бюджетних програм.

## **Висновки до розділу 2**

На основі комплексного дослідження сучасного стану впровадження фінансової технології бюджетування та аналізу практичних аспектів бюджетування запропоновано можливі заходи для підвищення ефективності бюджетних видатків. Виявлено основні позитивні та негативні моменти, що властиві бюджетному плануванню за ПЦМ, а з огляду на досвід європейських країн запропоновано способи щодо усунення наявних недоліків.

Обґрунтовується необхідність комплексної перебудови чинної системи державних фінансів за умов децентралізації. Здійснено вичерпне дослідження інституціонального середовища, що обумовлює наявний стан використання програмного бюджетування на різних рівнях бюджетів в Україні. Доведено, що наявний стан упровадження програмно-цільового методу взагалі не використовується на рівні більшості місцевих бюджетів, або декларується про формальне використання на рівні державного бюджету, проте планування здійснюється у викривленій формі, порушуючи логіку програмно-цільового бюджетування.

Доведено, що критичного значення набуває строк упровадження програмно-цільового методу в Україні, адже навіть добрі наміри та способи реформування бюджетної галузі можуть перетворитись на самоціль та закінчитись безрезультатно в разі необґрунтовано тривалого періоду впровадження. Розглянуто особливості часових меж, передумов, специфічних

ознак упровадження програмно-цільового методу, здійснено зіставлення за окремими показниками бюджетного процесу Словаччини та України для визначення відмітних деталей, факторів, що їх спричинюють, а також можливості використання успішного досвіду.

Установлено відмінності тривалості процесу імплементації ПЦМ в Україні порівняно з країнами Вишеградської групи, що призводить до невтішних висновків щодо термінів його впровадження. Станом на 2016 р. в Україні фактично призупинено функціонування програмного бюджетування, що є провальним результатом, свідомим саботуванням або неспроможністю місцевих органів влади до застосування прогресивних технологій бюджетування. Змушені констатувати невиправдано надто тривалий час упровадження ПЦМ бюджетування в Україні, котрий уже перевищив 15 років, що є неприйнятним та неприпустимим як для реформ галузі, так і для будь-яких інших аналогічних змін.

Розрахунок ефективності у здійсненні бюджетних видатків має вкрай важливе значення у плануванні програм у середньостроковому бюджетуванні, дозволяючи аналізувати певні асигнування для обґрунтування доцільності видатків у наступних періодах. Процес розрахунку ефективності використання фінансових ресурсів дає змогу замкнути один річний цикл бюджетування з іншим та надає інформацію для заінтересованих сторін усіх рівнів.

Здійснено розрахунок регресійної залежності фактичних обсягів фінансування бюджетних галузей від кількості населення регіону в досліджуваному періоді для відстеження кореляційного зв'язку між галузями. Проведено аналіз ефективності видатків на мезорівні в Україні за галузевим розподілом, а показники зіставлені з кількістю населення даних регіонів.

Результат кореляційного аналізу фінансування бюджетних галузей свідчить про найтісніший зв'язок між обсягами фактичного фінансування та кількістю населенням регіону, що характерне для галузі «охорони здоров'я» ( $r = 0,93$ ). На другому місці за цим показником — галузь «культура і мистецтво»

( $r = 0,91$ ). Найменше з кількістю населення регіону корелює обсяг фінансування програм сфери «соціальний захист сім'ї, дітей та молоді» ( $r = 0,52$ ).

Показники кореляційної залежності свідчать про відмінності у фінансуванні бюджетних галузей у різних областях України. За галузю «охорона здоров'я» спостерігається незначне коливання видатків на одного мешканця в різних регіонах, що може пояснюватись формульним розрахунком у фінансуванні делегованих повноважень, котрий базується на чисельності населення.

Показники бюджетних галузей «культура» та «освіта» мають також високі показники кореляційного зв'язку та можуть пояснюватися аналогічними формульним розрахунками при передачі фінансових ресурсів до місцевих бюджетів для надання гарантованих державою бюджетних послуг. Інші галузі мають меншу кореляційну залежність, що обумовлено особливостями цих галузей в областях або неефективним витрачанням фінансових ресурсів, оскільки витрати на одного мешканця суттєво різняться в галузях соціального спрямування, житлового-комунальному секторі та в тих програм, що віднесені до інших галузей.

Дослідження фінансових показників на рівні місцевих органів влади уможливили розрахунок основних параметрів програмно-цільового бюджетування, дали змогу окреслити сучасний стан, позитивні аспекти та недоліки. Проведено аналіз кількісного складу програм місцевих бюджетів Закарпатської області та міста Ужгород. Констатовано, що подання бюджетних програм у розрізі галузей не може свідчити про якість або доцільність використання бюджетних ресурсів, проте дає можливість простежити динаміку зміни кількості програм протягом досліджуваного періоду досліджуваної адміністративної одиниці.

Наведено кількісний склад програм за одним з дев'яти розпорядників коштів Ужгородської міської ради, що є реальним прикладом розпорошеності кількості бюджетних програм та наслідком технічного перетворення відомчого

та постатейного планування бюджету відповідно до формальних вимог програмно-цільового методу.

Обґрунтовано, що перелік програм доцільно укрупнити за допомогою трансформування програм у інші програмні елементи, такі як завдання та підпрограми, що відповідатиме європейському досвіду. Наведена кількість бюджетних програм унеможлиблює визначення реальних цілей та суттєво ускладнює навантаження на учасників бюджетного процесу.

Проведені аналітичні розрахунки вирізняють галузі з найбільшою кількістю програм на рівні місцевих бюджетів. Це – «освіта», «охорона здоров'я», «соціальний захист населення», а також значна кількість програм, що не належать до галузевого підпорядкування та віднесені до категорії «інші програми». Зазначено, що в досліджуваному періоді за більшістю галузей спостерігається зменшення загальної кількості бюджетних програм, що може розглядатись як позитивне явище, оскільки досвід європейських країн свідчить про достатність одного програмного продукту для однієї галузі.

Важливе практичне значення для місцевих органів влади в Україні матиме запропонована «програмна структура бюджету», що має бути офіційно затвердженим переліком програм, на основі якого органи місцевого самоврядування готують бюджети та можуть коригувати кількість або назви програм залежно від власних потреб. Наведено рекомендований для місцевих органів влади перелік бюджетних програм, що адаптований для України відповідно до європейської практики програмного бюджетування.

Резюмовано, що впровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес на сучасному етапі розвитку України не привело до адекватного приросту ефективності бюджетних видатків. Навпаки, необґрунтоване фінансування численних програм до цього часу розпорошує вкрай обмежені бюджетні ресурси та знижує ефективність їх витрачання, перетворюючи впровадження програмно-цільового методу на самоціль.

За умови додержання принципів програмно-цільового бюджетування програма повинна мати узагальнену назву галузі та мети, а вся сукупність

видатків постатейного вигляду має бути трансформована у напрямки, підпрограми, завдання та формуватись за низхідним принципом потреб та врахування пріоритетів стратегічного розвитку галузі, території та держави.

Впровадження програмно-цільового бюджетування в Україні не підкріплюється діяльністю відповідальних осіб, окрім окремих декларативних гасел при реформуванні сектору публічних фінансів, а існуюча модель впровадження програмно-цільового методу бюджетування охарактеризована як така, що потребує суттєвого вдосконалення. Моніторинг та оцінка бюджетних програм є практично неможливими у використанні за існуючими нормами, а за період тимчасової відмови від використання ПЦМ було б дуже доречним та доцільним розроблення (із відповідним прийняттям нормативної документації) якісних механізмів для проведення оцінки та моніторингу бюджетних програм.

Матеріали дослідження розділу опубліковані у наукових працях автора [17], [18], [59].



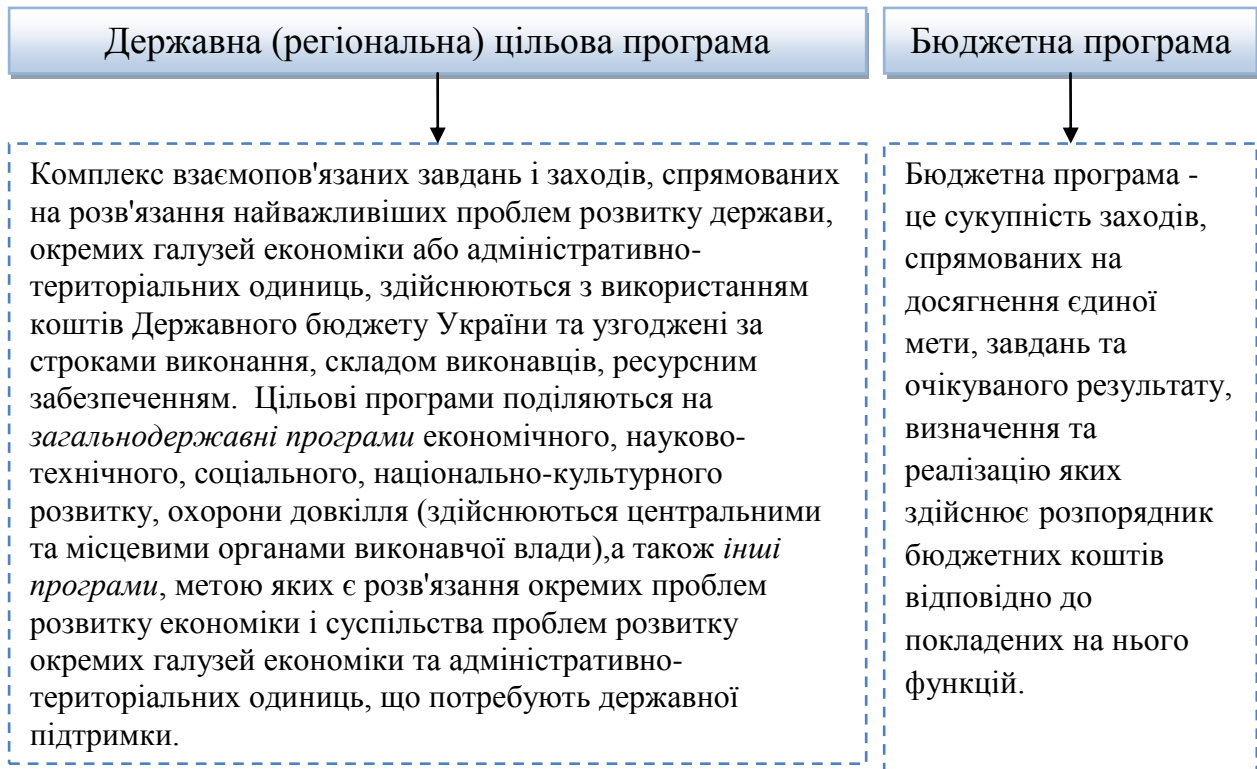
### РОЗДІЛ 3.

## ЕФЕКТИВНІСТЬ УПРАВЛІННЯ РЕСУРСАМИ МІСЦЕВИХ БЮДЖЕТІВ В УМОВАХ ПРОГРАМНО-ЦІЛЬОВОГО БЮДЖЕТУВАННЯ

### 3.1 Бюджетна програма як основа управління видатками місцевого бюджету

Одним із базових компонентів, що формує підвалини та створює можливості для ефективного використання бюджетних коштів із можливостями досягнення передбачуваних результатів – є програма. Саме програма виступає своєрідною платформою на якій створюються можливості для продуктивного використання бюджетних коштів, можливості встановлення індикаторів для моніторингу та оцінки, та самого важливого – визначення конкретних цілей на які скеровуються публічні фінанси, як ресурси громадян.

Важливим моментом практичної діяльності, що виникає у бюджетному процесі місцевих органів влади та розпорядників коштів – є неправильна дефініція та розуміння відмінностей терміну «програма», оскільки існує державна (цільова) програма та бюджетна і дуже важливо чітко розмежовувати ці поняття. Тож необхідно усвідомити, що програмо-цільовий метод незважаючи на присутність у назві «цільової» складової має справу виключно з бюджетною програмою, як ключовою складовою бюджетного планування за цим методом. Програмне бюджетування базується на вимірних цілях бюджетної програми, котрі є низовими елементами ланцюга виконання стратегічних завдань макрорівня, а з кожним низхідним кроком відбувається конкретизація завдань та можливість визначення індикаторів для досягнення конкретних результатів. Проте, державна цільова програма, в свою чергу може використовувати інструментарій програмно-цільового методу при здійсненні бюджетних видатків. Нижче наведено порівняльну таблицю (рис. 3.1.), щодо визначення «програми» відповідно до чинного законодавства.



**Рис. 3.1 Відмінності у трактуванні програмних продуктів**

*Джерело: розроблено автором на основі Закону України «Про державні цільові програми» від 18.03.2004 № 1621-IV та Бюджетного кодексу України 08.07.2010 № 2456-VI.*

Для прикладу, досить часто у науковому середовищі й особливо у вжитку практиків поняття «бюджетна програма» та «цільова програма в бюджеті» носять однаковий зміст, що не є коректним. Виходячи із наступних відмінностей пропонуємо визначити основні принципові відмінності, що мають місце серед програм (рис. 3.2.).

<b>ЦІЛЬОВА ПРОГРАМА</b>	<b>БЮДЖЕТНА ПРОГРАМА</b>
Значний стратегічний період реалізації;	Коротко та середньостроковий період реалізації;
Загальні стратегічні цілі, що незмінні протягом всього часу виконання програми;	Можливість коригування мети у середньостроковому періоді;
Можливість встановлення кількох цілей;	Визначення однієї конкретної мети/цілі;
Завдання та напрями носять стратегічний характер;	Завдання та напрями визначаються на період не більше 3-х років;
Індикатори виконання програм узагальненні лише за галузями (соціальні, економічні, освітні, інші)	Індикатори вимірні та чітко структуровані за чотирма показниками (затрат, продукту, ефективності, якості)
Обсяги фінансування визначені у розрізі цілей або завдань.	Обсяги фінансування визначені у розрізі програми, незалежно від кількості складових.

**Рис. 3.2 Відмінні складові елементи програм різних типів.**

*Джерело: розроблено автором*

Проте, у практичній діяльності місцевих органів влади та розпорядників коштів має місце більша кількість програмних продуктів, що необхідно структурувати за їхніми ознаками. Нижче для уникнення плутанини, що виникає при невірному сутнісному наповненні поняття «програма» особами котрі приймають участь у бюджетному процесі, визначено основні відмінності між такими програмними елементами як:

- програми економічного та соціального розвитку України;
- програми діяльності Уряду;
- державні цільові програми;
- місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку;
- бюджетна програма.

Оскільки в українському нормативно-правовому середовищі існує достатньо широкий діапазон визначення поняття «програма» варто провести класифікацію за критерієм юридичного формулювання. Основною відмінністю бюджетної програми, як предмета дослідження від інших типів програм є, те що останні описують діяльність за широким колом напрямів, галузей, категорій споживачів послуг, структур виконавців, за багатьма сферами впровадження й містять великий перелік різноманітних заходів та етапів. Ці програми можна віднести до однієї групи, яку умовно названо «Комплексні програми» [104].

Отже, слід згрупувати за ознакою «комплексності» наступні типи програм:

≡ *програми економічного та соціального розвитку України* - документ, що визначає цілі та пріоритети соціально-економічного розвитку й описують засоби і шляхи їх досягнення. Ці програми є однорічними, їх формування регламентоване законодавчо [106];

≡ *програми діяльності Уряду* – сукупність основних цілей та завдань, які уряд має вирішити в коротко- та середньостроковій перспективі;

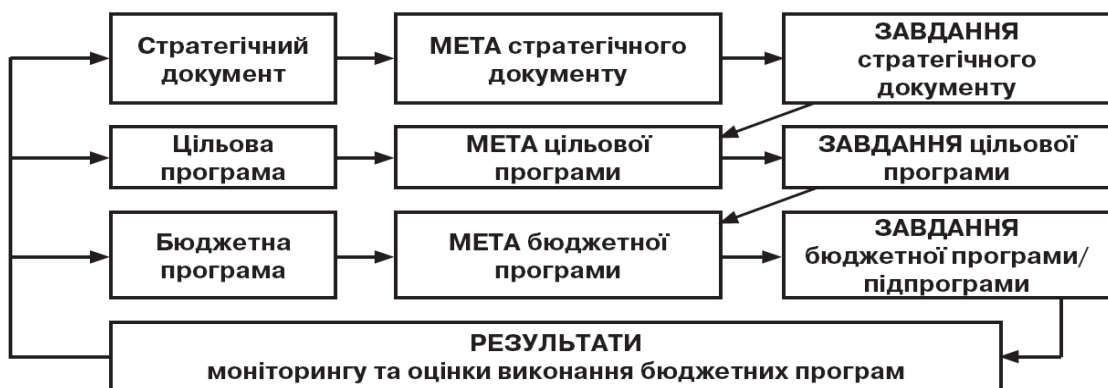
≡ *державні цільові програми* – комплекс взаємопов'язаних завдань та заходів, які спрямовані на розв'язання найважливіших проблем розвитку держави, окремих галузей економіки або адміністративно-територіальних одиниць [107];

≡ місцеві програми соціально-економічного та культурного розвитку – комплекс цілей та завдань, показників соціально-економічного розвитку адміністративно-територіальної одиниці, запланованих заходів для їх досягнення і реалізації [106].

В свою чергу, відмінними рисами від описаних вище «комплексних» програм бюджетна - має чітку мету в ній визначено типові заходи для певної галузі, а цілі, що встановлюється у ній направлені на задоволення потреб одержувачів бюджетної послуги.

**Бюджетна програма** – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій». Таке визначення приведене у діючій редакції Бюджетного кодексу України [20].

Нижче приведено структурно-логічну побудову програм, що діють в Україні відповідно до чинного законодавства. (рис 3.3.)



**Рис 3.3 Взаємозв'язок мети і завдань стратегічного документа, цільових та бюджетних програм**

*Джерело: матеріали ІБСЕД [104]*

Наведений вище рис 3.3 схематично зображує взаємозв'язок за низхідним напрямком від завдань стратегічного планування через цільові програми до конкретних завдань бюджетних програм чи підпрограм, що в подальшому подаються у відповідних звітах про виконання програм та слугують показниками для проведення оцінки ефективності здійснення бюджетних асигнувань.

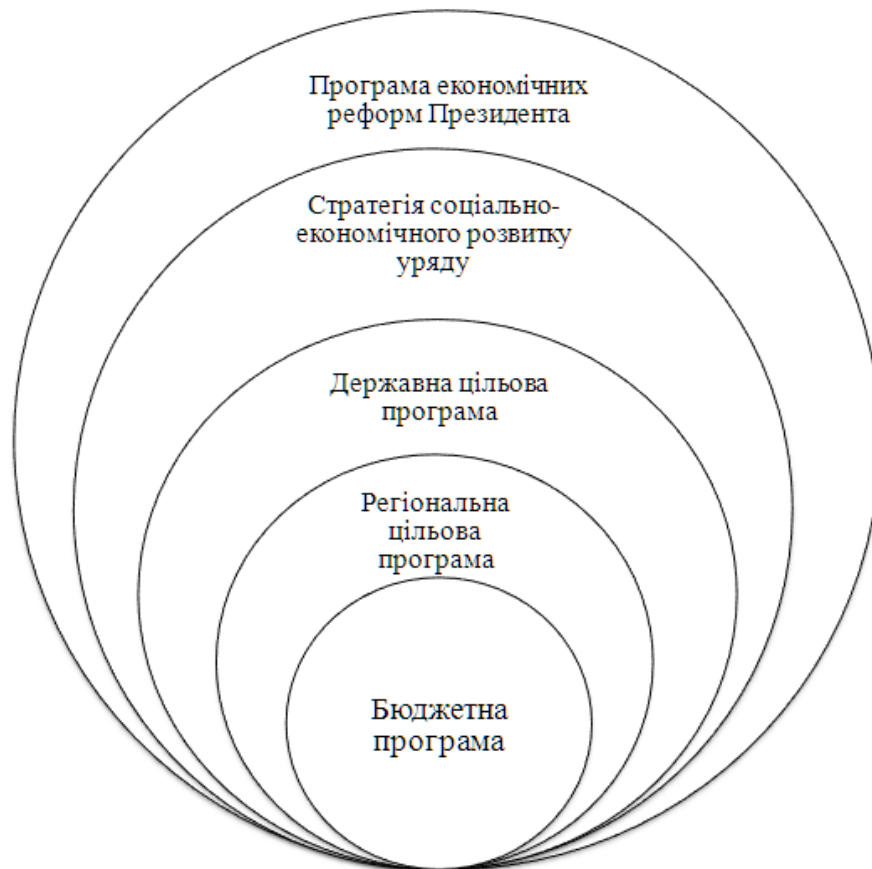
Основою для планування та формування бюджетної програми – визначення головної мети діяльності розпорядника коштів, що є необхідним критерієм для запобігання дублюванню діяльності декількох установ головних розпорядників. Головна мета діяльності розпорядника бюджетних коштів – це загальна мета існування розпорядника коштів, задля якої він здійснює свою діяльність [130].

З метою деталізації програм у міжнародній практиці має широкого вжитку така опція як «Підпрограма». Практика бюджетного процесу за ПЦМ в Україні показує, що є ряд випадків коли також доцільно застосувати цю опцію. Діючі бюджетні програми досить часто мають одну мету, однак різняться за видами бюджетних послуг або контингентом їх одержувачів. Їх фінансування здійснюється за окремими кошторисами та навіть деколи окремими розпорядниками. Таким чином, кожен з видів цих послуг може виступати як підпрограма, а декілька підпрограм формують багатокomпонентну бюджету програму.

Для забезпечення зведення звітних показників виконання місцевих бюджетів України необхідно дотримуватися такого принципу: один код тимчасової класифікації видатків та кредитування місцевих бюджетів відповідає одній бюджетній підпрограмі (для багатокomпонентних програм) або одній бюджетній програмі (якщо програма не поділяється на підпрограми). Це дозволить проводити порівняльний аналіз ефективності виконання бюджетних програм, при складанні місцевих бюджетів за ПЦМ, а також формувати звітність, в розрізі якої складається Зведений бюджет України [104].

Міжнародна практика прогресивних технологій бюджетування передбачає використання бюджетної програми, як завершального елемента виконання стратегії розвитку держави, кожен послідовний елемент повинен базуватися на вищестоящому нормативно-правовому документі. Так, наприклад програма створення певного освітнього чи медичного закладу на місцевому рівні не повинна створюватися спонтанно або за ініціативою повноважної особи, а така бюджетна програма має бути логічним завершенням реалізації

заходів держаної стратегії. В юридичному аспекті цей процес може виглядати наступним чином (рис. 3.4).



**Рис. 3.4 Концепція створення бюджетної програми**

*Джерело: розроблено автором*

1. Президентом розробляється «Програма економічних реформ Президента України» на відповідний період (довгостроковий).
2. Верховною Радою України ухвалюється рішення про «Стратегію соціально-економічного розвитку України» на відповідний довгостроковий період.
3. Кабінетом міністрів України розробляються галузеві напрями розвитку, наприклад Міністерством освіти і науки України розробляється документ під назвою «Концепція розвитку освіти України на період 2015-2025 років».
4. Обласною радою або відповідним обласним департаментом освіти розробляється заходи освітнього напрямку в «Стратегії регіонального розвитку».
5. Відповідним місцевим органом самоврядування, на основі програмно-цільового методу, розробляється бюджетна програма освітнього напрямку в

паспорті котрої зазначається та обґрунтовується ієрархічна послідовність нормативно-правового підґрунтя для створення програми з відповідною потребою виділення коштів.

Вище наведений процес реалізації державної політики через виконання «Програми економічних реформ Президента України» та «Стратегії соціально-економічного розвитку» повинен передбачати узгодженість вищенаведених документів між собою, а це в свою чергу з дотриманням національних пріоритетів розвитку та всієї низхідної ієрархії певної галузі з відповідними проблемами та потребами. Цей механізм передбачає чітку та злагоджену взаємодію всіх рівнів влади, причому ініціатором певних змін має виступати кінцевий надавач послуг, тобто розпорядник коштів. Наприклад, саме департамент освіти як розпорядник коштів має виступати із ініціативою про усунення певних недоліків та покращення умов розвитку галузі та подальшими письмовими пропозиціями до вищого рівня влади, котрий виконуватиме функцію аналізу та формування пропозиції до профільного міністерства, в даному прикладі Міністерства освіти України.

Описана вище ситуація є лише теоретичною моделлю, оскільки на практиці певний освітній заклад – наприклад школа як розпорядник коштів, чи департамент освіти – як головний розпорядник коштів, за різними причинами не проводять роботу щодо створення пропозицій ефективнішого розподілу коштів та подальшого механізму взаємодії із вищими галузевими підрозділами влади.

Модель на практиці, виглядає дещо інакше, оскільки розробкою бюджетної програми (паспорта) займається розпорядник коштів, наприклад управління освіти, фахівці якого спираються переважно на минулу практику фінансування та власне бачення потреби існування тієї чи іншої програми й часто нехтують вищестоящими нормативними документами власної галузі. Важливішу роль відіграє суб'єктивний фактор та домовленості із депутатським корпусом та фінансовим органом котрий пропонує три сценарії розвитку для розробника бюджетної програми.

Перший, відбувається на етапі зародкового вигляду програми – етапі подання бюджетних запитів. В цьому процесі відфільтровуються недоцільні та необґрунтовані програми.

Другий сценарій відбувається також між фінансовим органом та розпорядником коштів, проте в цьому випадку, в разі права існування на життя програми, збалансовується сума видатків або залишається без змін.

Наступним сценарієм є рішення про затвердження (або відмову) відповідної бюджетної програми депутатським корпусом із попереднім погодження на профільних депутатських комісіях.

Проте найважливішим фактором залишається суб'єктивний, оскільки фактично паралельно із формуванням бюджетних запитів та документального підтвердження у потребі коштів, відбувається вибивання видатків головними розпорядниками для власної галузі (освіти, медицини, культури) через попередні усні домовленості із відповідальними посадовими особами, що як правило негативно відбивається на бюджетному процесі та деформує механізм справедливого розподілу публічних коштів. Суб'єктивна складова порушує принципи результативного бюджетування де у бюджетній програмі (рис. 3.5) має чітко відобразитися інформація щодо необхідності вирішення нагальних завдань. На практиці, досить часто розподіл ресурсів планується виходячи із суб'єктивних домовленостей і нерідко не задовольняючи реальних потреб фінансування й порушуючи при цьому доцільність та ефективність використання публічних ресурсів.

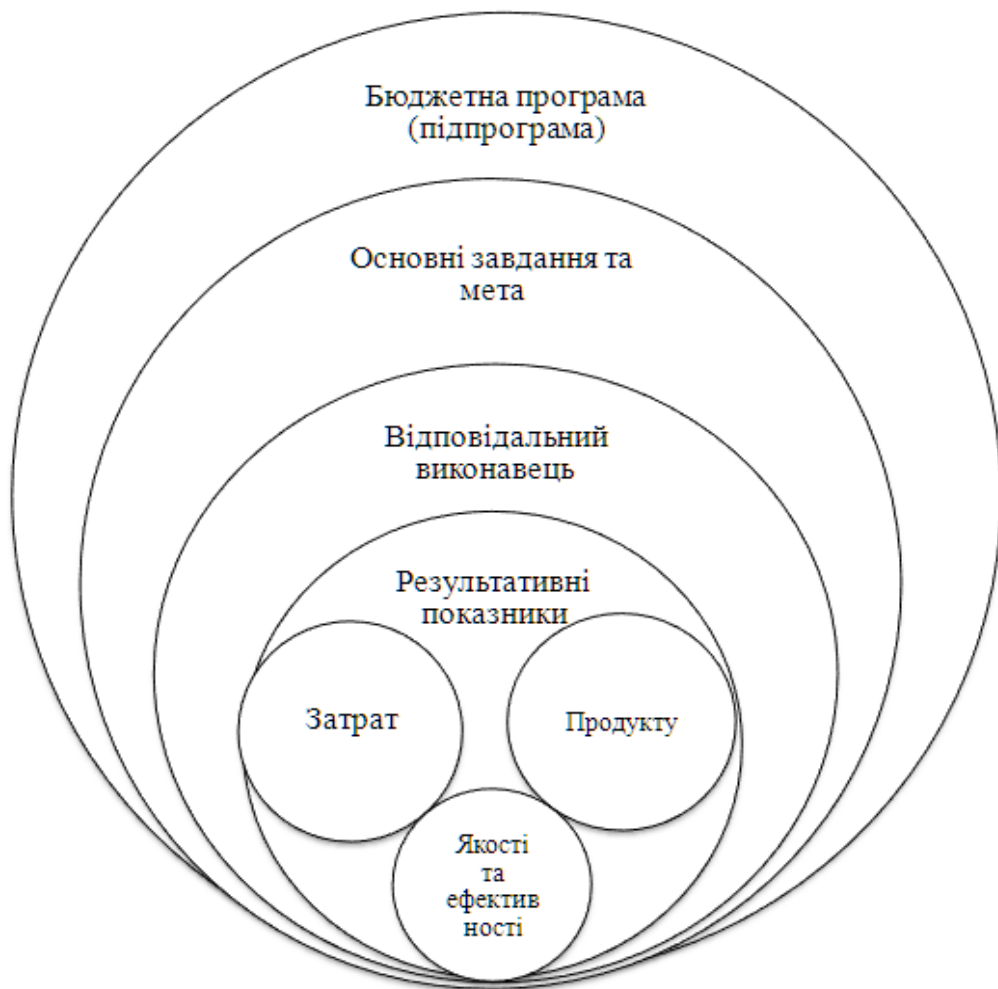


**Рис. 3.5 Бюджетна програма як ланка трансформування бюджетних ресурсів до запланованих результатів**

*Джерело: розроблено автором*



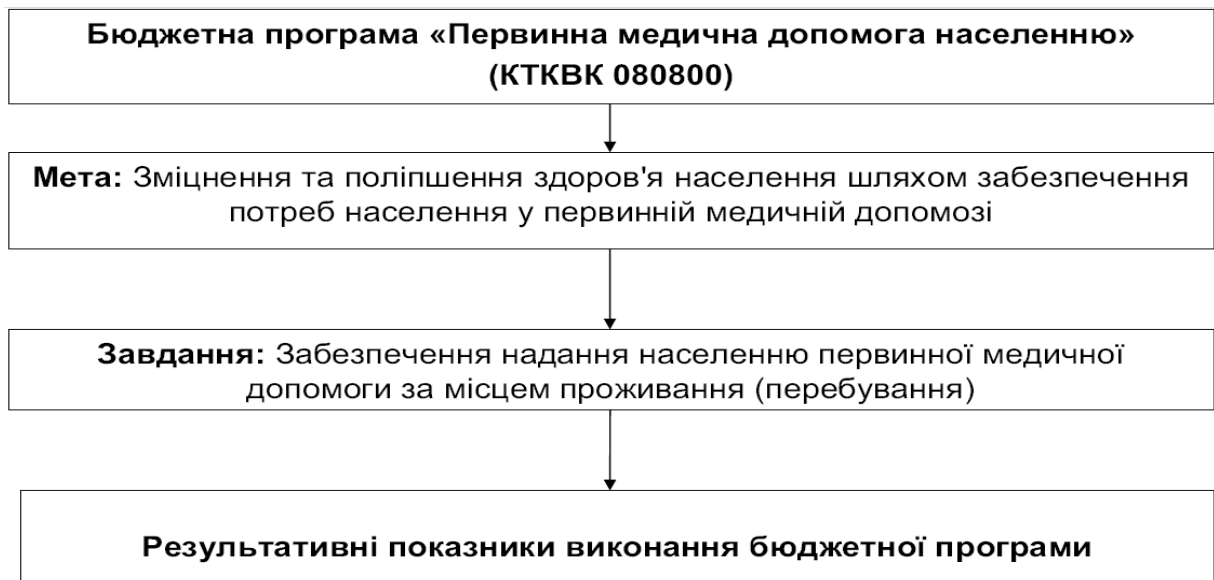
Згідно до існуючих нормативно-правових документів, котрі регулюють процес створення бюджетної програми є ряд елементів, що вважаються необхідними та невід'ємними складовими та відображуються у паспорті та подальших звітних документах. Представлення складових бюджетної програми приведено у рис 3.6.



**Рис 3.6 Складові елементи бюджетної програми**

*Джерело: розроблено автором на основі досліджень*

Представимо наведену вище модель формування бюджетної програми, із приведенням реальних складових елементів. Так у випадку створення програми без створення підпрограмних елементів, виглядатиме наступним чином рис. 3.7.

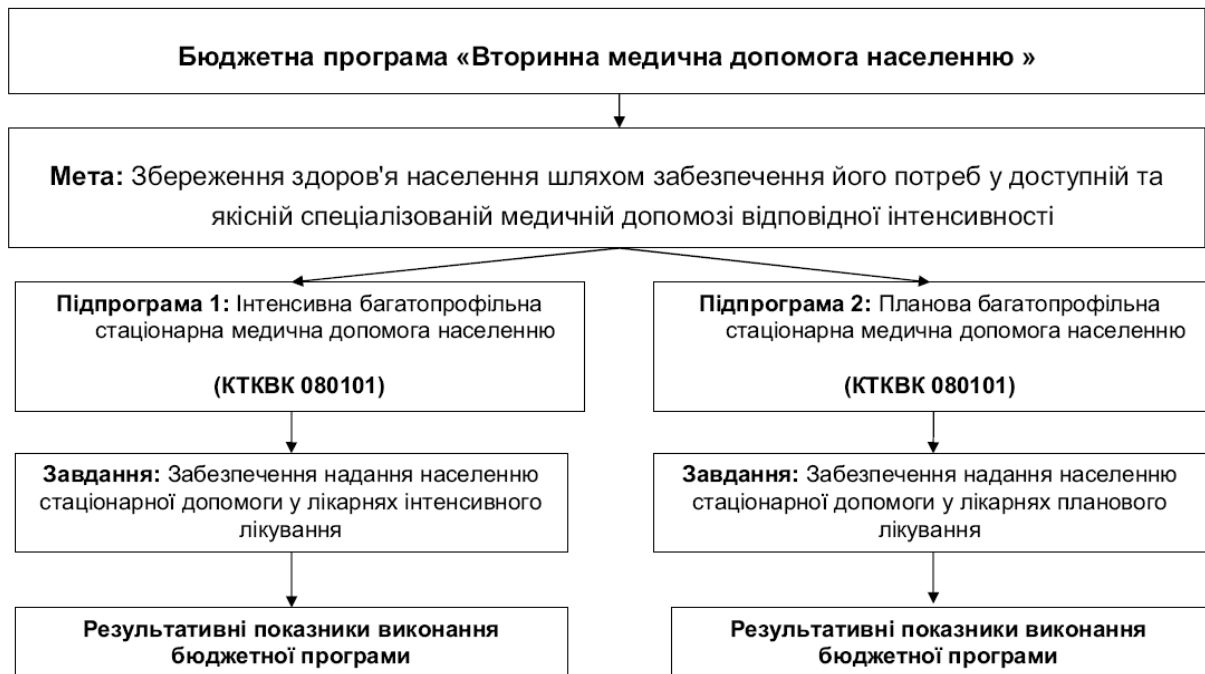


**Рис. 3.7** Приклад створення моделі програми без підпрограмного елемента

*Джерело: навчальні матеріали запровадження ПЦМ бюджетування при реформуванні системи охорони здоров'я у Вінницькій, Дніпропетровській, Донецькій областях та місті Києві, 2012 рік.*

Зображена вище модель створення бюджетної програми фактично відображає трансформацію існуючий механізм постатейного розподілу у програмний, де певна стаття ототожнюється із програмою бюджету та штучно створюються показники, які не несуть якісного інформативного характеру та ускладнюють подальший моніторинг. Негативним наслідком трансформації є розпорошення кількості бюджетних програм. Фактично порушуються фундаментальні принципи програмного бюджетування, оскільки програма генерується виходячи від існуючого постатейного розподілу та суми видатків під які підганяється показники програми. Варто дотримуватися основних принципів програмного бюджетування де основою для виділення ресурсів слугує певне соціальне явище чи проблема, далі відбувається пошук можливих заходів для подолання такої, наступним кроком є створення показників вимірності, що реально слугуватимуть індикаторами досягнення поставлених завдань та цілей програми. Останнім кроком має бути створення концепції самої програми (логічної структури) із обґрунтуванням необхідних ресурсів та часових меж. Саме явище чи проблема має слугувати основою для бюджетних асигнувань для програм, а не навпаки.

Досвід розвинених країн свідчить про доцільність узагальнення показників та завдань для створення програм. Нижче приведена модель більш прогресивного характеру, із встановленням двох підпрограмних елементів (рис.3.8.), проте їх може бути значно більша кількість.



**Рис. 3.8** Приклад моделі програми зі створенням програмних елементів

*Джерело: див рис. 3.7*

З практичної точки зору, укрупнення програмних елементів до одного програмного продукту бюджету може мати позитивні наслідки для розпорядника коштів, оскільки останній матиме змогу на власний розсуд здійснювати фінансування першочергових завдань та підпрограм, що є неможливим у випадку існуючої «постатейної моделі» створення бюджетних програм.

Процес затвердження бюджетних програм, який регламентовано відповідно до Бюджетного кодексу України, де вказано, що такі затверджуються щорічно виключно в межах наявних бюджетних ресурсів з метою досягнення конкретного результату при витрачанні цих ресурсів, а згідно зі ст. 21 зазначеного Кодексу, місцевими державними адміністраціями та виконавчими органами відповідних місцевих рад складається та схвалюється

прогноз місцевого бюджету на наступні за плановим два бюджетні періоди. У разі, коли головний розпорядник є виконавцем певної цільової програми, то він має забезпечити в межах відповідної бюджетної програми виконання завдань, визначених такою цільовою програмою. Ці питання потребують додаткового комплексного урегулювання, оскільки дані норми носять більше декларативний характер, та на відміну, від європейського досвіду, в Україні відсутні чіткі методологічні основи для повноцінного застосування програмного бюджетування місцевими органами влади.

Так наприклад, під час впровадження елементів прогресивного бюджетування для місцевих органів влади Словацької Республіки було розроблено методичні матеріали що стосуються програмного бюджетування та стратегічного планування, де для кожної адміністративно-територіальної одиниці розроблялися окремі документи, що є суттєво відмінними між різними населеними пунктами. Суттєво відмінним від інших європейських країн є механізм самостійного включення до бюджету невиправдано великої кількості програм, так, було б доцільним стандартизувати та окреслити рекомендований перелік (кількість) програм використовуючи такий досвід задля уникнення існуючого в Україні явища розмитості бюджету на численні програми. Для цього слід привести рекомендовану Міністерством фінансів Словацької Республіки місцевим органам структуру програмного бюджету.

Наведена у табл. 3.1 структура програмного бюджету може бути рекомендована до використання при здійсненні бюджетного процесу місцевими органами влади, що вимагатиме певної улагодженої роботи фахівців відповідних підрозділів Міністерства фінансів України, в частині розроблення нормативно-методичних матеріалів та службовців місцевих фінансових органів – для адаптування та даної моделі до вже існуючої.

За основу може бути взято галузевий розподіл видатків, що є подібним до рекомендованого переліку бюджетних програм.

Таблиця 3.1

## Рекомендований перелік основних бюджетних програм

Порядковий номер	Назва бюджетної програми
Програма 1	Планування, управління і контроль
Програма 2	Пропаганда і маркетинг
Програма 3	Внутрішні Послуги
Програма 4	Послуги для громадян
Програма 5	Безпека
Програма 6	Управління відходами
Програма 7	Комунікації
Програма 8	Транспорт
Програма 9	Освіта
Програма 10	Спорт
Програма 11	Культура
Програма 12	Середовище для життя
Програма 13	Соціальні послуги
Програма 14	Здоров'я
Допоміжна програма	Адміністрація

*Джерело: створено автором на основі інформації Міністерства фінансів Словацької Республіки*

Основними документами, що регулюють діяльність розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів на стадіях виконання та моніторингу програм є паспорт та звіт про його виконання.

Паспорти бюджетних програм є основою для документальної фіксації таких елементів як: ціль, мета, завдання, результативних показників, її структури, відповідальних виконавців, нормативно-правових підстав для виконання та обсягу бюджетних призначень (що ухвалюються рішенням про місцевий бюджет на відповідний період), та слугують базою для здійснення контролю за цільовим та ефективним використанням публічних коштів і аналізу здійснення бюджетних програм із відповідним досягненням передбачених результатів.

Паспорт бюджетної програми є основним документом для контролю на стадії виконання бюджетної програми. Наведені в паспорті показники мають відповідати інформації, що затверджена рішенням сесії про місцевий бюджет.

Звіт про виконання паспорту є основним документальним джерелом для здійснення моніторингу, оцінки та контролю за ходом виконання бюджетної програми.

Згідно ст.2 Бюджетного кодексу України [20], визначається наступна дефініція бюджетної програми – сукупність заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети, завдань та очікуваного результату, визначення та реалізацію яких здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій.

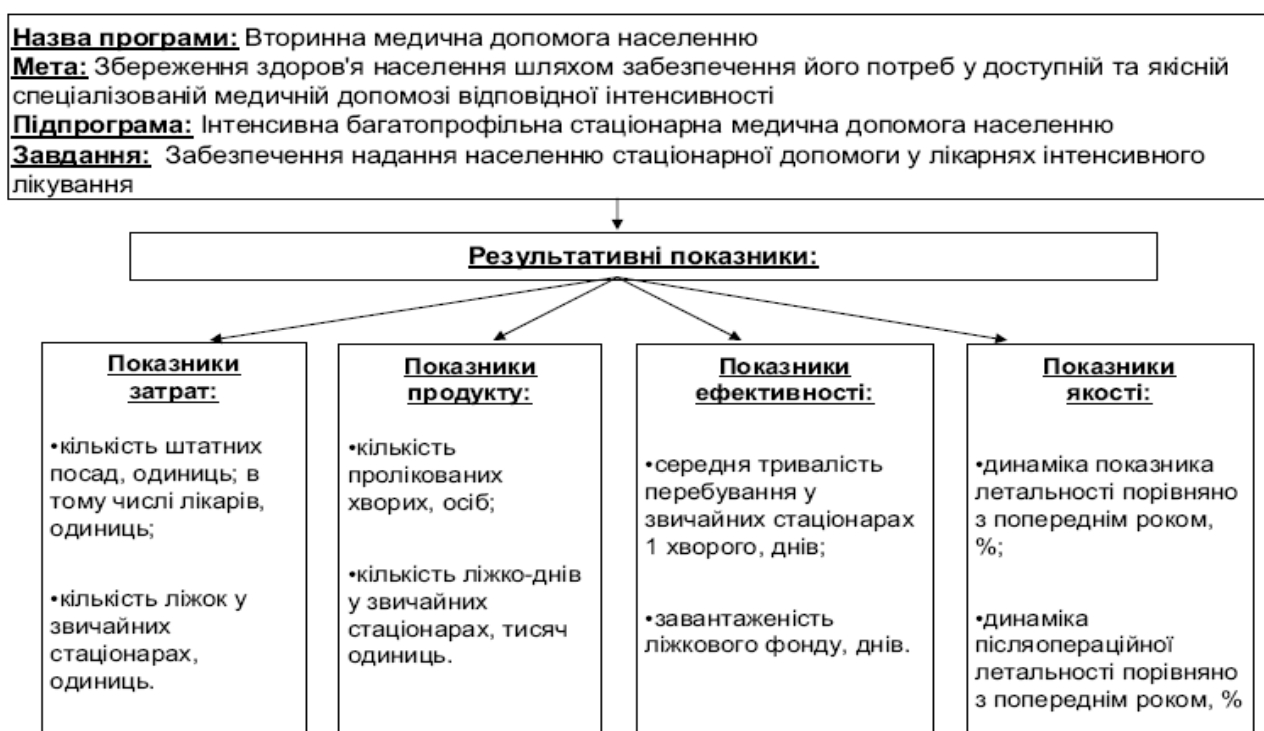
Коректне оперування категорією «бюджетна програма» можливе передусім при визначенні двох складових програми, як основи для здійснення бюджетного процесу за програмно-цільовим методом.

Перша складова це бюджетний запит - документ підготовлений головним розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідним обґрунтуванням щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступні бюджетні періоди [20].

Друга – паспорт бюджетної програми, що представляє документально оформлені та обґрунтовані напрями витрачання публічних коштів, із зазначенням відповідальних осіб (виконавців), часових рамок та завдань, цілей, мети, показників кількісного, якісного, ефективності як основних елементів. Варто відмітити, що саме сукупність програм є основним додатком до бюджету, що формує видаткову частину за програмно-цільовим методом. В свою чергу Бюджетний кодекс, дає визначення паспорту бюджетної програми – як документ, що визначає мету, завдання, напрями використання бюджетних коштів, відповідальних виконавців, результативні показники та інші характеристики бюджетної програми відповідно до бюджетного призначення, встановленого законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет) [20]. Процес складання паспортів бюджетних програм передбачений для всіх без виключення головних розпорядників коштів місцевих бюджетів, щорічно по кожній діючій бюджетній програмі.

Виходячи з того, що дані, наведені в паспорті базується на інформації рішення про місцевий бюджет, яке може зазнавати змін у процесі його виконання, паспорт також буде зазнавати відповідних коригувань, що вносяться протягом бюджетного періоду, шляхом прийняття змін до бюджету. Зміни до паспорта вносяться шляхом створення та затвердження його у новій редакції.

Наведемо наочний приклад формування показників паспорта бюджетної програми що пропонується для розпорядників коштів медичної галузі (3.9).



**Рис. 3.9** Приклад існуючої моделі формування бюджетної програми

*Джерело: навчальні матеріали запровадження ПЦМ бюджетування при реформуванні системи охорони здоров'я у Вінницькій, Дніпропетровській, Донецькій областях та місті Києві, 2012 рік.*

Паспорт і звіт про його виконання носить формалізований характер, а їхня форма затверджена Міністерством фінансів України. При роботі із паспортами бюджетних програм є принципово важливим якісне наповнення даного документу із усвідомленням потреби витрачання ресурсів для конкретних результатів. У цьому аспекті існує ряд недоліків, для усунення котрих нами приводиться наступне поняття, що є законодавчо визначеною у розвинених країнах, та відсутнє в нормативно-правових документах України.

Саме логічна структура бюджетної програми може бути корисною для всіх учасників процесу програмно-цільового бюджетування а особливо серед осіб, що розробляють та затверджують сукупність документів, що формують бюджетні програми. Логічна структура програми є внутрішньою логічною матрицею програми. Це курс досягнення в програмі її цілей, завдань та результатів. З допомогою логічної структури створюється систематичний, очевидний та логічний зв'язок між показниками для моніторингу, баченням, місією, метою, коротко- і середньостроковими цілями та результатами, між завданнями й ресурсами програми.

Досліджуючи документальне оформлення бюджетних програм, а також супровідних елементів (бюджетних запитів, звітних матеріалів) та існуючої системи формування програмного додатку до бюджету, виникає ряд факторів негативного характеру, що ускладнює процес для моніторингу та подальшої оцінки доцільності створення конкретної бюджетної програми. Існуючий механізм моніторингу, що запропонований профільним міністерством вимагає додаткового теоретико-методологічного пристосування до існуючих реалій здійснення бюджетування на рівні місцевих органів влади.

Можливим шляхом для вирішення даного негативного явища може бути досвід Словацької Республіки де для розроблення методичних матеріалів залучено учасника четвірки найавторитетніших аудиторських компаній – організацію *PricewaterhouseCoopers*<sup>2</sup>, котрою було розроблено методичні матеріали під назвою «Інструкції для проведення моніторингу та оцінки». Згадана інструкція якісно відрізняється від існуючої в Україні Методики оцінки програм, що потребує суттєвого вдосконалення. Методика необхідна розробникам на етапі формування бюджетних програм для встановлення зрозумілих правил здійснення подальшого моніторингу та оцінки бюджетних програм, що відповідним чином впливатиме на розподіл бюджетних ресурсів.

---

<sup>2</sup> PricewaterhouseCoopers (укр. ПрайсвотерхаусКуперс) — міжнародна мережа компаній, що пропонує професійні послуги у сфері консалтингу та аудиту. Структура існує більш ніж 160 років та входить до «великої четвірки» світових аудиторських компаній.



### **3.2. Моніторинг бюджетних програм та ідентифікація результату як складова програмно-цільового бюджетування**

Використання програмно-цільового бюджетування відкриває можливості для якісного здійснення моніторингу та оцінки бюджетних програм. Дана технологія бюджетування має на меті заміщення суті бюджетного процесу як «управління витратами» на «управління результатами» як основу діяльності розпорядників коштів. Встановлення зрозумілих цілей, завдань, які вирішуються, підвищення контролю за результатами виконання бюджетних програм, шляхом проведення оцінки діяльності учасників бюджетного процесу, щодо досягнення цілей і завдань, аналізу причин неефективності їх роботи, чіткого розподілу відповідальності за реалізацію бюджетних програм між головним розпорядником коштів і безпосередніми виконавцями. Саме тому моніторинг та оцінка бюджетних програм, що мають заключні позиції у бюджетному циклі, є одночасно обґрунтуванням для планування бюджету на наступний період та мають виконуватись вчасно та якісно. В свою чергу для якісного генерування результатів оцінки та моніторингу, слід суттєво удосконалити методику для їхнього проведення із врахуванням особливостей певних галузей, де є проблематичним якісне визначення кінцевих вимірних показників.

Виконання бюджету спланованого за програмно-цільовим методом передбачає здійснення низки заходів пов'язаних не тільки з фінансуванням програми але й з управлінням видатками, розподіленими за підпрограмами та завданнями програми або підпрограми. Будь-яке рішення про внесення змін або коригувань в програму чи стратегію її виконання, про обсяги асигнувань або перерозподіл коштів між завданнями в межах програми, про продовження або припинення програми тощо, необхідно приймати базуючись на своєчасно отриманій обґрунтованій аналітичній інформації. Інструментами, що

забезпечують отримання необхідних даних є моніторинг та оцінка - невід'ємні елементи ефективного процесу управління програмами.

Згідно ст. 2 п. 42. Бюджетного кодексу України програмно-цільовий метод у бюджетному процесі – це метод управління бюджетними коштами для досягнення конкретних результатів за рахунок коштів бюджету із застосуванням оцінки ефективності використання бюджетних коштів на всіх стадіях бюджетного процесу.

Важливо окреслити два компоненти, що формують механізм управління бюджетними програмами та згідно яких визначається ступінь досягнення передбачуваних показників цими компонентами є моніторинг та оцінка (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2**

**Відмінності між оцінкою та моніторингом бюджетних програм**

<p><b>Моніторинг</b> - безперервний процес збору даних про видатки та показники виконання програми, що досягаються в ході її реалізації.</p>	<p><b>Оцінка бюджетної програми</b> – періодичний ґрунтовний аналіз процесу реалізації програми за показниками виконання з метою визначення її ефективності та результативності і прийняття управлінських рішень щодо покращення процесу її подальшої реалізації, або в разі необхідності призупинення чи припинення.</p>
<p>Мета здійснення моніторингу – оперативне управління бюджетною програмою в ході її реалізації.</p> <p>В бюджетному процесі орієнтованому на результат моніторинг використовується як інструмент відстеження процесу впровадження програми, виявлення відхилень планових показників від поточних показників виконання. Таким чином, моніторинг концентрує увагу на існуючих та потенційних проблемах впровадження програми, та, за необхідності, стимулює до розробки заходів задля виправлення ситуації.</p>	<p>Оцінка бюджетної програми надає можливість оцінити економічну та соціальну ефективність використання бюджетних коштів, спрямованих на виконання бюджетної програми згідно визначених мети і завдань, а також результативність цієї програми. Вона здійснюється за допомогою порівняння планових і фактичних показників її виконання, а також з урахуванням усіх факторів, які впливають на виконання бюджетної програми.</p> <p>Процес оцінювання повинен включати аналіз причин запровадження програми, процесу реалізації програми і її результатів.</p>

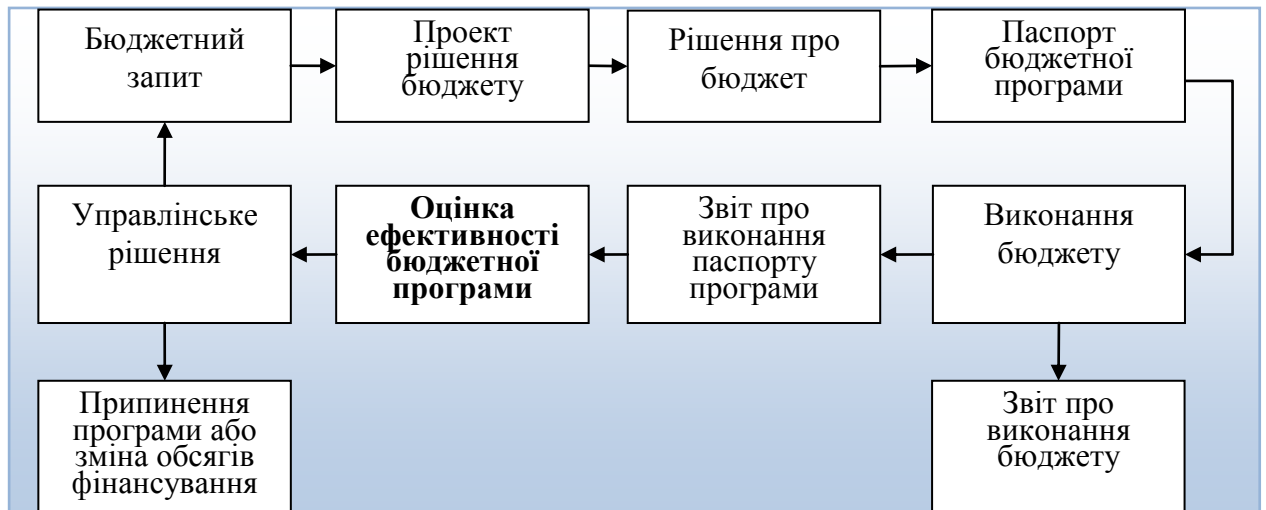
Первинний моніторинг повинні здійснювати розпорядники коштів – виконавці програм. Після чого результати моніторингу повинні надаватися головному розпоряднику коштів для узагальнення даних і прийняття оперативних рішень щодо покращення управління програмою.

Процес моніторингу за своєю суттю, має передувати процесу оцінки бюджетних програм, під час якого відбувається зведення показників моніторингу, а також інших показників що необхідні для прийняття управлінських рішень.

Особливої уваги моніторинг та оцінка виконання бюджетних програм набувають в ході реалізації нових норм, визначених у Бюджетному кодексі України Законом України від 24 грудня 2014 р. № 79 «Про внесення змін до Бюджетного кодексу України щодо реформи міжбюджетних відносин».

Стаття 28 Кодексу у новій редакції регламентує наступне: «...головні розпорядники коштів державного бюджету (місцевих бюджетів у разі застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі) до 15 березня року, що настає за звітним, здійснюють публічне представлення та публікацію інформації про бюджет за бюджетними програмами та показниками, бюджетні призначення щодо яких визначені їм законом про Державний бюджет України (рішенням про місцевий бюджет), відповідно до вимог та за формою, встановленими центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної бюджетної політики, а також оприлюднюють паспорти бюджетних програм на поточний бюджетний період та звіти про виконання паспортів бюджетних програм за звітний бюджетний період».

Процес оцінки бюджетної програми є заключним елементом циклу при використанні програмно-цільового методу бюджетування, після чого приймається управлінське рішення, стосовно доцільності подальшого фінансування програми, зміни обсягів виділених ресурсів чи припинення програми при негативних результатах. Сам цикл функціонування бюджетної програми складено із певних послідовних елементів, що може бути представлено наступним чином (рис. 3.10)



**Рис. 3.10** Механізм створення та оцінки бюджетної програми

*Джерело: доповнено автором на основі матеріалів ІБСЕД.*

Процес бюджетування за ПЦМ за своїм змістом є циклом який починається та завершується із визначення соціальних та економічних проблем для подолання яких розробляється комплекс заходів, що мають відповідне відображення у паспорті бюджетної програми.

Кожен наступний цикл бюджетування має ґрунтуватися на оцінці ефективності бюджетних програм, тобто визначається ступінь досягнення мети програми після завершення її реалізації. Вкрай важливим є розроблення правильної системи показників її виконання, що коректно відображає рівень досягнення поставлених цілей, вони повинні відповідати меті та завданням програми відображеними у паспорті.

Вимоги до проведення оцінки та моніторингу виконання бюджетних програм регламентовані наступними нормативними документами:

- наказ Міністерства фінансів України від 17.05.2011 р. № 608 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо здійснення оцінки ефективності бюджетних програм» (зі змінами від 12.01.2012 р. № 13);
- лист Міністерства фінансів України від 19.09.2013 року № 31-05110-14-5/27486, щодо «Удосконалення методики здійснення порівняльного аналізу

ефективності бюджетних програм, які виконуються розпорядниками коштів місцевих бюджетів» (далі Удосконалена методика).

Проте наведені вище методичні матеріали не є коректними при здійсненні оцінки бюджетних програм при опрацюванні інформації, що подається розпорядниками коштів у звітах про виконання програм. Так, в Удосконаленій методиці приведено формульний розрахунок ефективності, що містить помилки, та не може бути виконаний для розрахунку ефективності бюджетної програми.

Важливе значення має якісне розроблення методичних матеріалів для здійснення оцінки та моніторингу бюджетних програм до моменту повноцінного впровадження програмно-цільового бюджетування, оскільки це сприятиме якісному рівню розробки бюджетних програм та усвідомленню виконавців їхньої відповідальності за досягнення запланованих показників. Окрім того, навіть при розробленні якісного механізму та методики оцінки бюджетних програм існуватиме проблема ідентифікації результатів, що неодноразово привертала увагу дослідників як вітчизняних так і серед фінансистів розвинених країн.

Застосування результативних показників програм дає змогу продемонструвати результативність використання бюджетних коштів, тобто співвідношення досягнутих результатів та затрачених коштів, оцінити тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність та відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм, аналізувати їх.

Застосування результативних показників є основою для якісного та кількісного аналізів стану виконання програми у контексті фінансового забезпечення та в частині досягнення соціального ефекту, що є основою виконання бюджетної програми. Різні результативні показники повинні розглядатись не як такі, що суперечать один одному а як такі, що доповнюють один одного.

При формуванні бюджетних програм слід пам'ятати про принцип необхідності та достатності щодо переліку результативних показників програм. Показників не повинно бути забагато, не слід переобтяжувати ними програмно-цільовий бюджет. Водночас це мають бути найбільш характерні, найбільш ілюстративні показники, які дають чітке уявлення про призначення бюджетної програми у загальноміській інфраструктурі та про результати, яких планується досягти у ході реалізації програми.

Порівнюючи наявні дані про виконання показників якості та ефективності з даними за минулі періоди, можна ясно побачити тенденції розвитку та відхилення від планових показників. Використання такого інструменту оцінки програм сприяє відходу від практики фінансування за принципом утримання бюджетних установ, надає поштовху до аналізу структури та обсягів бюджетних витрат та сприяє впровадженню принципу фінансування згідно зі стратегічним планом та за пріоритетними напрямками.

Виходячи з вимог Бюджетного кодексу України, формування, реалізація, моніторинг та оцінка бюджетних програм представлені сукупністю дій учасників бюджетного процесу відповідно їх повноважень і, відповідно, потребує чітко встановлених на державному рівні реєстрів документального оформлення.

Застосування результативних показників дає змогу чітко показати ефективність використання бюджетних коштів, співвідношення досягнутих результатів і витрат, тривалість виконання бюджетної програми, її необхідність і відповідність визначеній меті, а також порівнювати результати виконання бюджетних програм у динаміці за роками та між головними розпорядниками бюджетних коштів, визначати найефективніші бюджетні програми при розподілі бюджетних коштів [72].

Так, для прикладу можливо навести бюджетні програму, що має на меті конкретний вимірний цільовий показник (рис. 3.11.).

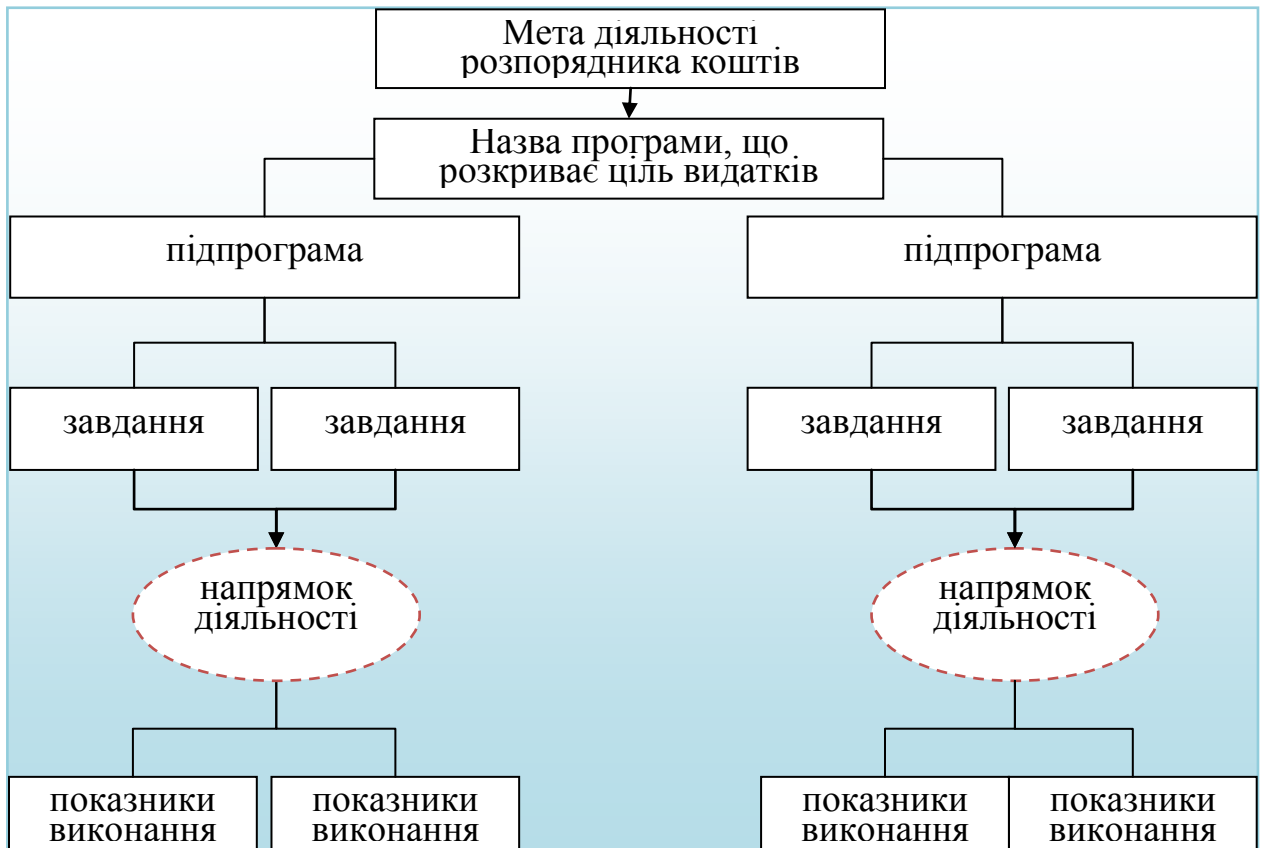


**Рис 3.11** Визначення показників бюджетної програми на місцевому рівні

*Джерело: вдосконалено автором на основі методичних матеріалів ІБСЕД*

Як видно з наведеного вище рис. 3.11 бюджетна програма має ряд обов'язкових складових і для розробника такої програми алгоритм її створення має розпочинатись із нижньої частини – визначення конкретних бажаних результатів чи вирішення існуючих проблем. Там у даному випадку при існуванні потреби до 2018 року ввести в дію 4 газокompресорні станції, починається процес бюджетного планування на основі програмно-цільового бюджетування де виходячи із цільової потреби запускається механізм асигнувань, що в свою чергу рушить класичні технології планування, де певні об'єкти фінансуються виходячи із наявних чи вільних бюджетних ресурсів.

Нижче, на рис. 3.12 представлено один із існуючих на практиці недоліків, що має місце при розробленні бюджетних програм, та стосується відсутності напрямку діяльності розпорядників коштів. Для прикладу при застосуванні програмно-цільового бюджетування в європейських країнах напрям діяльності має важливе місце при бюджетному плануванні та дає змогу укрупнювати програми подібні за завданнями.

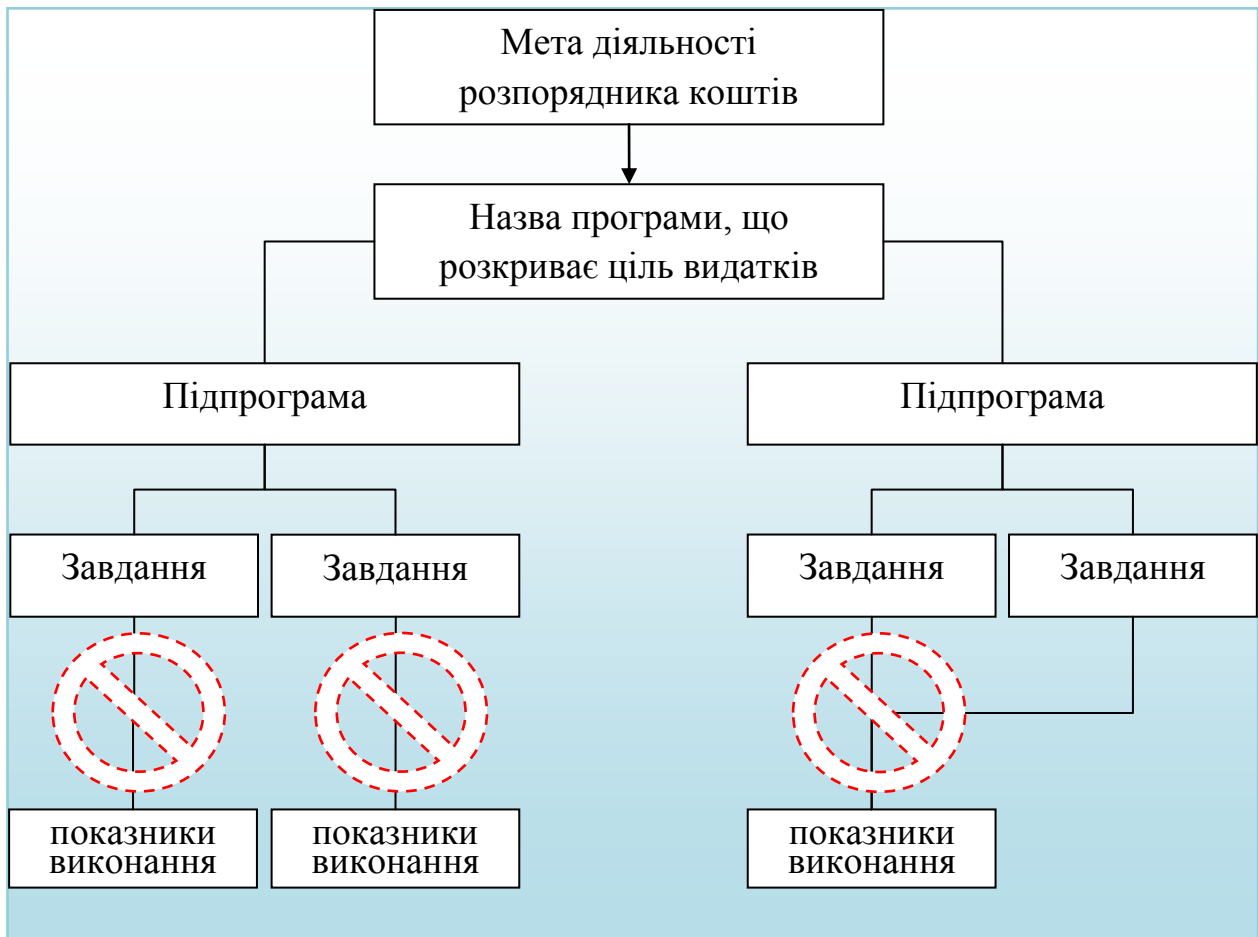


**Рис. 3.12** Теоретична модель структури бюджетної програми

*Джерело: Розроблено автором на основі методичних матеріалів ІБСЕД*

Практичний досвід використання програмно-цільового бюджетування при плануванні бюджетних програм має структуру, що представлено нижче, фактично відсутній важливий елемент «напрямок діяльності», що має місце на теоретичній моделі де він знаходиться між завданнями і показниками виконання. Напрямок діяльності може поєднувати у собі завдання різних галузей, а фактично у існуючому вигляді бюджетна програма виглядає наступним чином (див.рис. 3.13).





**Рис. 3.13 Практична модель структури бюджетної програми**

*Джерело: розроблено автором*

До основних недоліків та питань, що потребують першочергового вирішення для ефективного використання програм як ключового елементу програмно-цільового методу, слід віднести наступні:

- відсутність ієрархічного взаємозв'язку програми та стратегічних напрямів діяльності місцевих органів влади (або державної стратегії розвитку). Проблематика даного пункту спричинення відсутністю «прив'язки» програми до основних завдань уряду та стратегії розвитку місцевих громад. Фактично розробники програми, в особі розпорядників коштів, закладають у завдання утримання мережі установ надання послуг, що історично надаються установами;

- значна кількість бюджетних програм, що є розпорошені між виконавцями та розпорядниками коштів, котрі надають подібні послуги. Даний

недолік, потребує згрупування програми за ознаками галузі, трансформацію подібних програм у підпрограми. Нижче буде наведено приклад галузевого об'єднання програм, що успішно реалізовується на рівні місцевих органів влади у Словаччині та приведено практику розпорощення програм, що нажалі діє на прикладі України;

- невідповідність галузі програми до галузі розпорядника коштів, або некомпетентність виконавця програми, що звісно негативно відображується на кінцевих споживачах бюджетних послуг;

- помилкове визначення мети програми, занадто довга і перевантажена назва, що не відповідає меті, завданням та цілям;

- проблема ідентифікації результату. Даний фактор спричинений на процесі розроблення програми, оскільки закладаються результати, що в подальшому не представляється можливим перевірити та трансформувати за ознаками ефективності та продуктивності.

Наслідком вищеописаних негативних моментів, є відповідні ефекти у бюджетному процесі, що слід згрупувати наступним чином:

- 1) відсутність єдиної концепції розвитку окремих галузей;
- 2) неможливість проведення моніторингу та аналітичної роботи відповідними фінансовими органами на основі закладених даних, для визначення доцільності та ефективності конкретних програм;
- 3) ускладнену технічну взаємодію суміжних органів бюджетного процесу, таких як фінансовий орган – розпорядник коштів – орган казначейства;
- 4) незрозумілість сутності мети, доцільності та результатів виконання.

Бюджетування має на меті визначення відповідальності за використання фінансових ресурсів та досягненні результатів. Процес ведення моніторингу та здійснення оцінки програм бюджету є складними завданнями, які повинні розглядатися у більш широкому контексті розвитку програмного бюджетування. Функції моніторингу та оцінки займають важливе місце у бюджетному циклі, і для них повинні використовуватись механізми, що

генерують надійні та об'єктивні висновки оцінки бюджетних програм, базуватись на достовірних та показових інформаційних ресурсах.

Існує нагальна потреба налагодження механізму синхронізації суб'єктів, що уповноваженні проводити моніторинг та оцінку бюджетних програм, оскільки існуючий механізм не відповідає строкам прийняття чергового бюджету відповідно до результатів оцінки, що здійснюється в березні поточного року та результати якої не можуть бути використані фізично, оскільки бюджети місцевих органів влади прийняті у грудні минулого року. Тому постає логічне запитання для чого і для кого потрібні результати оцінки бюджетних програм у існуючому бюджетному календарі? На практиці зникає складова можливості оперативного використання результатів оцінки та відсутність зв'язку між бюджетним плануванням та результатами оцінки бюджетних програм.

Бажаним результатом моніторингу є його розуміння як процесу збору, сортування та зберігання відповідної інформації про фактичну та фінансову реалізацію програм, а також подальшої оцінки, як систематичної та аналітично роботи, яка вимагає генерування надійних висновків про результати та досягнення за кожним програмним елементом бюджету. Заключним етапом здійснення оцінки бюджетних програм, що використовується європейськими країнами, є проведення функціональної оцінки бюджету створеного на середньострокову перспективу, співставлення показників оцінки програм у попередньому бюджетному періоді до поточного та наступного року.

Обидва процеси (моніторинг та оцінка) є взаємопов'язаними та не можуть здійснюватись як відокремлені елементи, повинні проводитись регулярно, шляхом безперервного опрацювання вимірних показників програм. Кінцевими продуктами, що створюються в процесі моніторингу та оцінки, є висновки та рекомендації - котрі є основою для підготовчої фази планування бюджету за програмно-цільовим методом.

За своєю сутністю процеси моніторингу та оцінки програм на рівні місцевого самоврядування повинні поліпшувати управління бюджетними

програмами, зміцнювати підзвітність та відповідальність виконавців, також оптимізувати розподіл бюджетних ресурсів.

Інформація про результати, досягнуті при виконанні програми має відповідати цілям політичного вектору. Тут є необхідним гармонійне поєднання процесів створення програмних продуктів та стратегії (місцевого або регіонального) розвитку, а також звітування щодо виконання завдань стратегічного розвитку на основі результатів бюджетних програм, як базового елементу при плануванні бюджету на наступний період.

Моніторинг та оцінка має слугувати основою для зміцнення управлінських стратегій звітності, щодо використання публічних коштів та ресурсів держаних фондів. Крім цього, якісно налагоджений механізм звітування та встановлення відповідальності, може підвищити прозорість бюджетного процесу місцевих органів влади, як сьогоденну вимогу громадськості та обґрунтувати доцільність існування кожного окремого підрозділу, що функціонує за публічні кошти. Саме встановлення відповідальності забезпечить якісне виконання програм та передбачатиме відповідальність за халатне використання ресурсів, що закладені у програмах бюджету. Механізм публічного представлення результатів виконання програм бюджету, у своєчасній та якісній структурі має заохочувати громадян дізнатися яких результатів було досягнуто за їхні кошти, та залучати громаду до розробки альтернативних пропозицій використання публічних ресурсів.

Використання моніторингу та оцінки є потребою місцевих чиновників та політиків, для поліпшення бюджетної дисципліни, що має на меті краще планувати розподіляти ресурси у майбутній перспективі та відслідковувати ефективність використання розпорядниками коштів у теперішній час. Це допоможе в пошуку більш ефективних шляхів для досягнення необхідних результатів та перерозподілу витрат для розвитку інших важливих напрямків, на основі показників оцінки бюджетних програм має визначатися необхідний рівень фінансування на послідуючі бюджетні періоди.

З метою використання успішного світового досвіду бюджетного менеджменту слід поєднати програмно-цільового бюджетування поняття «багаторічна програмна структура бюджету», що має формальне значення у практиці бюджетного процесу в Україні, та викликає певну стурбованість розробників бюджетних програми, у зв'язку із нестабільними політично-економічними факторами котрі негативно впливають на якісне планування видаткової частини бюджету. Саме багаторічний програмний бюджет є необхідною умовою для повноцінного впровадження результативного бюджетування. Така форма бюджету була впроваджена та виправдана у більшості розвинених країн, що використовують програмно-цільовий механізм.

З урахуванням практичної діяльності учасників експерименту Міністерством фінансів України видано Наказ від 26 серпня 2014 року № 836 «Про деякі питання запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів», що зобов'язує органи Державної фінансової інспекції здійснювати контроль за використанням бюджетних коштів місцевих бюджетів, виділених на виконання бюджетних програм. А за результатами здійснення такого контролю до 1 квітня року, що настає за звітним, подавати до місцевих фінансових органів відповідну інформацію для врахування при формуванні проектів місцевих бюджетів на наступні бюджетні періоди. Варто нагадати, що згідно п.2 ст. 77 Бюджетного кодексу України, передбачається, що місцеві бюджети затверджуються до 25 грудня року, що передує плановому. Тому інформація, що буде надаватись у квітні місяці до місцевих органів влади від Державної фінансової інспекції не представлятиме цінності про виконанні бюджету, оскільки термін подання такої інформації не відповідає термінам складової бюджетного процесу.

Проте залишиться відкритим питання про оцінку ефективності бюджетних програм та діяльності розпорядників бюджетних коштів, оскільки фінансові органи можна інспектувати стосовно дотримання процедур програмно-цільового бюджетування а за змістовне наповнення всіх документів,

як планових так і фактичних відповідає виключно головний розпорядник бюджетних коштів.

Видаткова частина бюджету є основним інструментом бюджетної політики, що представлена устроєм бюджетного процесу, порядком планування, затвердження і виконання бюджету в частині видатків, а також контролем над його виконанням. Технології вдосконалення практики бюджетування, необхідно розглядати як цінний інструмент для можливостей підвищення рівня ефективності видатків бюджету.

### **3.3. Вплив фінансової децентралізації на розвиток програмно-цільового бюджетування**

Сучасний етап розвитку фінансів місцевого рівня можна охарактеризувати як чергову фазу активізації реформування бюджетно-фіскальної системи, що розпочалася у 2014 році зі зміною влади, а також вимогами громадянського суспільства до процесів раціонального наповнення та ефективного використання публічних ресурсів. Варто відмітити деякі позитивні аспекти реформи, що має реальні результати у наповненні бюджетів місцевого рівня та комплексний підхід трансформування фіскальної та бюджетної системи, як взаємопов'язаних складових що не можуть функціонувати у дисбалансі.

Усвідомлення сьогоденних потреб відмови від неефективних механізмів бюджетного менеджменту місцевого самоврядування дозволить на ефективному рівні використовувати довірені їм ресурси громади для визначення потрібних та якісних державних послуг, як видаткової частини, а також створення сприятливих умов, щодо оподаткування та встановлення інших

платежів, які формуватимуть дохідний компонент як складових балансування та вирівнювання.

Поодинокі галузі та напрямки, що підпадають під дію реформ можуть мати набагато вагоміші результати для суспільства при умові комплексного підходу до проведення реформ взаємопов'язаних галузей. Варто відмітити позитивним чином середовище та дію зовнішніх факторів, що впливають на реформування фінансового устрою України. Саме зараз значна кількість авторитетних міжнародних організацій декларують готовість у сприянні щодо матеріального та технічно-методичного забезпечення для здійснення тих кроків, що за сукупністю багатьох суб'єктивних факторів не були здійсненні в нашій державі, та негативним чином впливають на процеси соціально справедливого формування дохідної частини, ефективного розподілу витратної частини бюджету, а також створюють умови функціонування фінансового тіньового сектору загрозливого масштабу. Тож питання якісного впровадження прогресивних технологій програмно-цільового бюджетування може розглядатися виключно у комплексі із іншими нерозривними процесами фінансового вирівнювання, що зачіпають механізми функціонування оптимального фіскального середовища з метою забезпечення фінансової самодостатності регіонів. Питання довіри та свідомого підходу платників податків як суб'єктів утворення більшої частини бюджету є прямо пов'язаним із цільовим, доцільним, прозорим та ефективним механізмом перерозподілу їхніх ресурсів, що може бути прив'язане до конкретних вимірних результатів. На відповідних посадових осіб покладено досить складне завдання, а саме представлення громадськості (платникам податків) шляху своєчасного проходження кожної акумульованої грошової одиниці від моменту коли платіж став часткою бюджету та пройшовши відповідний перерозподіл (розщеплення на різні рівні бюджетів) витрачається з максимальною доцільністю та ефективністю на конкретні цілі, завдання, послуги, роботи і т.д.

Нехтування складової звітування та доведення прийнятної інформації до громадськості стає підставою для недовіри платників податків до діючого

фіскально-бюджетного устрою та подальшому намаганні податкової оптимізації із використанням як законних так і нелегальних інструментів.

Проблеми, котрі постають перед Україною в ході реформування фіскальної та бюджетної політики – не є принципово новими чи унікальними. Беручи до уваги успішний досвід країн, можна уникнути багатьох помилок та взяти на озброєння елементи, що можуть бути вживані з урахуванням особливостей економічного устрою країни. Колишні постсоціалістичні країни мають найбільше спільних рис та проблем, що виникають у процесі трансформації державних фінансів у публічні фінанси, що кардинально змінює сприйняття та ставлення до відповідної категорії.

Основними завданнями в рамках бюджетної децентралізації поряд із застосуванням програмно-цільового бюджетування є: перегляд та визначення переліку власних та делегованих повноважень; розширення фінансової бази органів місцевого самоврядування; перехід до системи цільових трансфертів, спрямованих на компенсацію видатків органів місцевого самоврядування в результаті реалізації ними делегованих функцій; запровадження розрахунку на основі формули перерозподілу національних податків, закріплених за місцевими бюджетами; запровадження максимального рівня прозорості використання бюджетних коштів органами місцевого самоврядування. Слід зазначити, що прийняті Верховною Радою у грудні 2014 року зміни до Бюджетного та Податкового кодексів України є найбільшим за останні роки кроком у напрямку бюджетної децентралізації. Якщо раніше від 50 до 90 відсотків бюджетів різних рівнів в Україні були дотаційними, то після проведених реформ кількість дотаційних бюджетів скоротиться вдвічі фінанси [27].

- зміну системи оподаткування, при якій змінюються питомі надходження на користь місцевих бюджетів;

- зміну трансфертної політики, яка не зможе будуватись на радянському принципі «від кожного по можливостям – кожному по необхідності»;



- надання органами місцевого самоврядування більших повноважень в напрямку розробки та реалізації різноманітних програм соціально – економічного розвитку.

Проведення бюджетної децентралізації в Україні у формі збільшення повноважень та фінансової бази органів місцевого самоврядування триває вже довгий час та кожного року декларується в Основних напрямках бюджетної політики, а фактично відбувається процес підвищення рівня бюджетної централізації [78].

Підвищення відповідальності за використання бюджетних коштів має супроводжуватися збільшенням самостійності у їх розподілі. Розпорядники коштів та бюджетотримувачі повинні мати більшу свободу у використанні коштів у рамках виконуваних програм для досягнення поставлених результатів (самостійність в оперативному управлінні витратами, економії коштів, зміні структури витрат за дотримання лімітів асигнувань, зокрема в рамках програм) [77].

Інтеграція України в європейське співтовариство передбачає модернізацію національної фінансової системи, всі ланки і сфери якої мають функціонувати на ринкових засадах та гармонізацію фінансового законодавства з міжнародними критеріями і вимогами. При цьому, однією з важливих передумов входження нашої країни у європейський простір є реформування бюджетного процесу. Йдеться про перехід на середньострокове бюджетне планування та бюджетування, орієнтоване на результат, головним інструментом якого є програмно-цільовий метод управління, позаяк по своїй суті він усуває недоліки затратної моделі формування бюджетів та слугує ефективним механізмом організації бюджетних витрат, тобто забезпечується досягнення максимального результату із меншими затратами. Зазначимо, що даний метод широко застосовується в країнах Єврозони, а для таких країн як Литва, Естонія, Словенія, Словаччина використання цього метода було визначено як одна з умов вступу до ЄС. Саме цим питанням присвячена глава 3 ст. 347 Угоди про

асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом і його державами-членами, з іншої сторони [78].

Досвід Словацької Республіки, котра вважається зразковим прикладом проведення загальної фінансової реформи серед країн Європейської спільноти, є надзвичайно корисним для нашої країни. Саме зараз відбувається процес передачі частини повноважень та відповідний перерозподіл фінансового забезпечення «на місцях», що є нормальною європейською практикою, проте не слід нехтувати досвідом інших країн. Детальне вивчення загальної реформи фінансової системи допоможе уникати ризиків та складнощів, що прискорить та полегшить започатковані реформи в Україні [74].

Вивчення іноземного досвіду ефективного формування та прозорого механізму розподілу бюджетних ресурсів досліджувалося низкою науковців, котрими були описані теоретичні елементи та сформульовано практичні висновки. Серед таких слід виділити Федосов В.М. [9], Молдован О.О. [10], Бабіч Т.С., Щербина І.Ф [11], Чугунов І.Я. [12], Ганущак Ю.І. [67], Буряченко А.Є. [6] та Бадида М.П. [75].

Традиційні інструменти підвищення ефективності використання бюджетних коштів практично вичерпали себе, а отже не здатні забезпечити вирішення існуючих проблем незбалансованості бюджетів (як державного, так і місцевих), як наслідок – низька якість бюджетних послуг.

Існуючий бюджетний механізм розвинених країн має актуальне значення для дослідження, наприклад вживаний у бюджетному процесі нашої країни інструмент «балансування» або «збалансування» вимагає постійного вдосконалення та створення умов фінансової самостійності, в першу чергу, для зменшення бюджетних вливань за рахунок інших регіонів та вихід на рівень самоокупності територій, що зазвичай є дотаційними. Існуюча бюджетна система не дає можливості розуміння для більшості населення які області є донорами, а які реципієнтами, і взагалі сам бюджетний процес є дещо ускладненим, непрозорим та непростим у розумінні механізму акумуляції та розподілу коштів. Варто зазначити, що питання утримання певних територій за

рахунок інших, характерне і для економічно та соціально розвинених країн, наприклад Німеччини. Проте, важливим завданням управлінців відповідного державного рівня є згладжування даних проблем, та створення взаємовигідних умов існування окремих територій як комплексної системи [119].

В Україні варто зазначити цілу низку ухвалених рішень, щодо реформування фіскальної складової, котрі мають більше декларативний характер, використовуються в якості пілотних проектів (фактично відсунуті на другий план), що були заведені починаючи від Програми соціально-економічного розвитку Президента України на 2010-2014 роки, закінчуючи цілою низкою нормативно-правових документів Міністерства фінансів України. Податковий та Бюджетний кодекси України, хоча і допомогли врегулюванню великої кількості спірних питань, проте з огляду на низьку ефективність механізмів наповнення та використання коштів, складного податкового адміністрування і ведення обліку являються не дієвими та такими, що потребують доопрацювання. В першу чергу з вмотивованим, якісним та осмисленим використанням досвіду розвинених країн.

На сьогоднішній день питання активізації, якісного наповнення та подальшого використання коштів бюджетами відповідного рівня є вкрай актуальними. Як відомо, в бюджетному процесі України на рівні експерименту запроваджується програмно-цільовий метод, що прийнято вважати ефективним механізмом планування та виконання витратної частини бюджету. Місцеві бюджети формуються за схемою «доведення згори» та відповідних формульних розрахунків, ці механізми є також запозичені, проте в нашому випадку має місце значна акумуляція коштів з місцевих бюджетів до бюджету вищого рівня з подальшими вагомими трансфертами в зворотному напрямку.

В свою чергу дохідний компонент фіскальної системи реформується за допомогою прийняття Бюджетного кодексу України та Податкового кодексу України. Сучасний етап розвитку та реформування фінансової системи слід охарактеризувати як найпрогресивніший з часів незалежності України, проте на

шляху відходу від попередньої системи виникає маса практичних питань та нормативно-правових колізій.

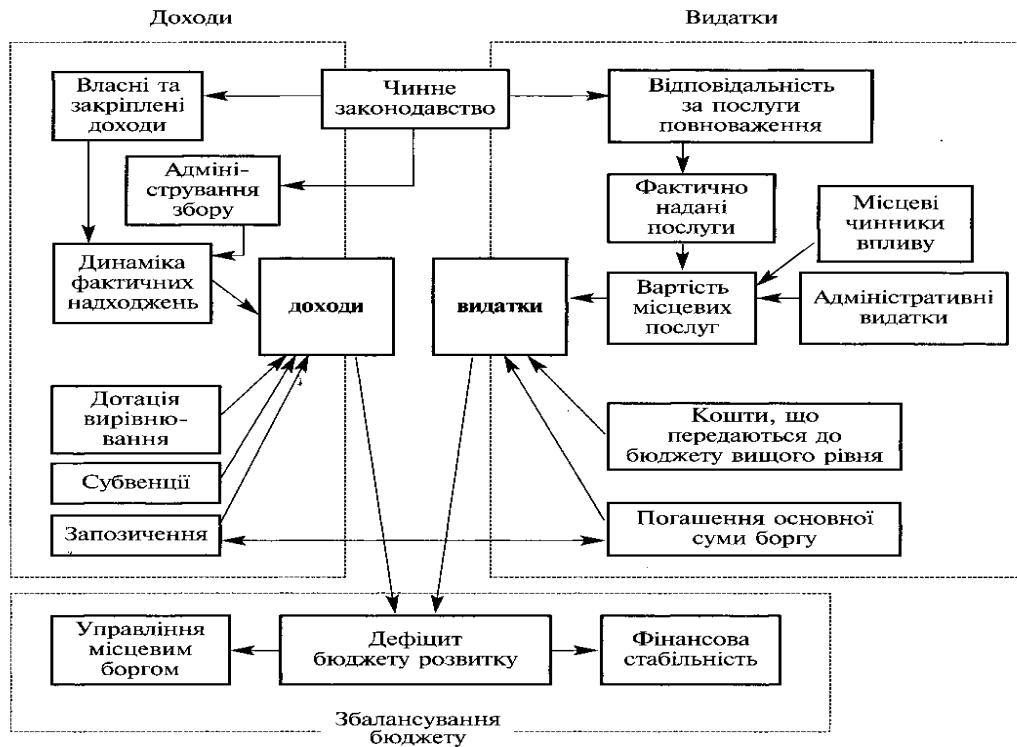
Розглянемо деякі з них та звернемося до успішного досвіду колишньої соціалістичної країни, яка на сьогоднішній день, після проведення ефективних, хоч і не завжди популярних реформ сформувала найбільш конкурентоспроможний фіскальний простір у Центрально-Східній Європі. Насправді сьогоднішні українські проблеми сектору публічних фінансів загалом і податкової політики зокрема не є унікальними, ці проблеми можна вирішити, застосувавши ефективні економічні механізми [74].

Передусім окреслимо лише декілька проблемних моментів місцевих фінансів, що історично дісталися органам самоврядування та ті які виникають внаслідок недопрацьованого реформування. Це по-перше - незбалансованість бюджетів, по-друге залежність від центру, по-третє – «делеговані» повноваження, що не покриваються з розрахунку, та звісно історична мережа установ, що дісталася у спадщину та реально слугує питомими статтями видаткової частини бюджету.

Як наслідок, на практиці значна частина місцевих фінансових органів в роботі отримують формулу, що спрощено виглядає як:

$$\text{ВИДАТКИ} \neq \text{ДОХОДИ}$$

Згідно Бюджетного кодексу України одним з принципів побудови бюджетної системи визначено принцип збалансованості, тобто повноваження на здійснення витрат бюджету повинні відповідати обсягу надходжень до бюджету на відповідний бюджетний період. Процес «балансування» бюджетів тісно пов'язаний та переплітається з такими дефініціями як «збалансованість доходів і видатків», «бюджетне регулювання», «фінансове вирівнювання» (в англійській науковій літературі «Fiscal Equilibration») - є складовою міжбюджетних відносин та здійснюється за механізмом використання трансфертів (дотацій та субвенцій), проте питання незбалансованості є надзвичайно актуальним та складним з точки зору вирішення у існуючому правовому полі. Спробуємо з'ясувати законодавчі шляхи регулювання даної категорії.



**Рис 3.14. Збалансування місцевих бюджетів**

Джерело: Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України [77]

Збалансований бюджет, це бюджет, в якому доходи дорівнюють видаткам. Таким чином, у збалансованому бюджеті відсутні явище дефіциту або профіциту бюджету. Фактично, це стосується бюджету, який не має дефіциту - оскільки профіцит не створює розриву з мінусовим сальдо у видатковій частини бюджету.

У світовій фінансовій практиці виділено категорію циклічно збалансованого бюджету - це бюджет, який може бути не збалансованим рік-до-року, проте збалансований на період економічного циклу, а позитивне сальдо нівелює дефіцит у кризові роки, та вирівнює загальні показники балансу.

Варто відмітити, що питання збалансованості бюджетів та пов'язані з цим теми бюджетних дефіцитів є спірним пунктом у академічних колах економіки та в політиці. Існує думка, що наявність збалансованого бюджету від року в рік - не бажане явище, дефіцит тягне за собою економію та більш раціональне використання коштів.

У дослідженні американських науковців *Стівена Пеарлштейна* та *Клея Чандлера* [181] зазначено що, більшість економістів вважають збалансований

бюджет має такі позитивні аспекти як: зменшення відсоткової кредитної ставки, збільшення обсягу заощаджень та інвестицій, скорочення дефіциту торговельного балансу і допомагає економіці зростати у довгостроковій перспективі. Тобто науковцями розглядається збалансований державний бюджет як позитивне явище, що слугує основою для сталого розвитку економіки. Ними також запропоновано мультиплікатор збалансованого бюджету, суть якого полягає в наступному. Через ефект мультиплікатора, можна змінити сукупний попит, зберігаючи збалансований бюджет. Уряд збільшує свої витрати, балансуючи його збільшенням податків. Оскільки частина грошей, отримана державою від домогосподарств може бути фактично використана в економіці, споживчі витрати зміняться менше, ніж податки. Тому кошти, які були б заощаджені домогосподарствами замість вливань в економіку, стають частиною процесу мультиплікатора. В цілому, зміни у збалансованому бюджеті змінюють сукупний попит на величину, що тотожна зміні витрат.

Теоретичні особливості визначення фінансової збалансованості бюджетного процесу вітчизняними науковцями, приведено дослідженнями Б.Карпінського та О.Герасименка, котрими охарактеризовано дану категорію наступним чином [87]:

- збалансованість фінансової системи - це досягнення постійної рівноваги між доходами й видатками в територіальному розрізі, виходячи з попередньо сформованого бюджету;

- збалансованість фінансової системи регіону (області) - це цілеспрямоване формування та реалізація заходів фінансової регіональної політики щодо забезпечення відповідності між реальним наповненням регіональних (місцевих) бюджетів і витратами на життєзабезпечення розвитку території;

- збалансованість фінансової системи держави - це оптимальне поєднання регулювальних важелів впливу держави на забезпечення виконання програмних фінансових надходжень до державного бюджету й дотримання видаткової частини у межах, що не перевищують припустимих.

Вході дослідження слід виокремити процеси та поняття балансування державного бюджету та балансування місцевих бюджетів. Обидва рівні балансування мають однакові завдання, проте балансування на національному рівні є зведеним виглядом результатів місцевих бюджетів, тому вирішення питання балансування слід розпочинати саме з нижчих рівнів бюджету і до гори.

Розглядаючи процес балансування бюджету на державному рівні варто наголосити на фактичному процесі збалансування шляхом затвердження зрівноважених частин доходної та видаткової складових бюджету, що фактично має популістський характер та реально притягує доходи до видатків чи навпаки. Дана ситуація не вирішує проблем, а навпаки породжує зростання державного боргу та дефіциту бюджетних коштів (так званий «касовий розрив»). Стосовно процесу збалансування бюджетів регіонального рівня становище також бажає бути кращим.

За допомогою механізму міжбюджетних розрахунків в Україні здійснюється фінансове вирівнювання окремих регіонів, що пояснюється різними можливостями виконання доходної частини бюджетів за існуючою фіскальною системою, що є нормальним явищем. Проте лише на науковому рівні проводилися дослідження щодо можливих шляхів активізації внутрішніх чинників розбалансованості та можливих шляхів вирішення, що в подальшому реально знижує трансфертне навантаження для утримання певних територіальних одиниць.

Варто згадати значення фінансового потенціалу територій у системі економічних відносин державних і місцевих органів влади, як фундаментального рівня для побудови якісного механізму доходної частини бюджету, що досліджено Буряченком А.Є. [119], з практичним прикладним досвідом розвинених країн та конкретними механізмами функціонування, котрі в силу різних об'єктивних та суб'єктивних причин не мають успіху в Україні.

Існуючий спосіб для балансування бюджету регіону діє за системою міжбюджетних розрахунків, що фактично дає змогу лише утримувати ряд

пасивних територій, проте абсолютно не стимулює до вирішення якісного компоненту дохідної частини бюджетів цих територій.

Даний метод нажаль не вирішує ці проблеми, а навпаки поглиблює їх. Зазначені питання детально описані у монографії головного податківця міста Ужгород, Бадида М.П., котра у своїй праці «Податкова база місцевого самоврядування» [9] розкриває основні проблеми і недоліки практичного функціонування та виконання дохідної частини бюджету міста, на основі досліджень розроблені пропозиції щодо зміцнення податкової бази місцевого самоврядування. На сьогоднішній день територіальні одиниці, що спроможні самостійно покривати витратну частину свого бюджету, відповідно до діючого законодавства, змушені спершу передавати обумовлену частку зібраних доходів до бюджету вищого рівня, а згодом отримувати у вигляді трансфертів потрібні кошти для покриття передбачених видатків, з детальним обґрунтуванням доцільності таких. І досить часто виникає ситуація коли фактично отримані кошти не дають можливості для покриття існуючих видатків, що спричинено недоскональним формульним розрахунком, оскільки коригуючі коефіцієнти регулюються в ручному режимі та не без політичних мотивів.

У в статті 66 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» зазначено, що «...місцеві бюджет и мають бути достатніми для забезпечення виконання органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень та забезпечення населення послугами не нижче рівня мінімальних соціальних потреб. У разі, коли вичерпано можливості збалансування доходів і видатків місцевих бюджетів і при цьому не забезпечується покриття видатків, потрібних для здійснення органами місцевого самоврядування наданих їм законом повноважень та забезпечення населення послугами не нижче рівня мінімальних соціальних потреб, держава забезпечує збалансування місцевих бюджетів шляхом передачі відповідно до закону необхідних коштів до відповідних місцевих бюджетів у вигляді дотацій, субвенцій, субсидій».

Варто зауважити, що Закарпатська область як досліджувана адміністративно територіальна одиниця, протягом всього періоду існування у



складі України, вважається однією із найбільш дотаційних територій, що може пояснюватись логічними суб'єктивними факторами. Дана область знаходиться в гірській місцевості, що ускладнює ведення цілого переліку господарських напрямків, особливо сільського господарства. Цікавим фактором, котрий ще раз доводить корисність використання досвіду, є те що у період розпаду Чехословаччини частина сучасної Словаччини вважалася дотаційною і депресивною гірською територією. Проте на сьогоднішній час дана Республіка показує найкращі макроекономічні показники динаміки розвитку серед країн колишнього соціалістичного табору та сучасних локальних формувань (Вишеградська група), до складу котрих входить і Чеська Республіка, котра на момент існування у складі Чехословаччини мала домінуюче становище та кращі економічні індикатори. Це в свою чергу свідчить про можливість якісного та інтенсивного розвитку територій, як у складі одного державного утворення так і як окремих одиниць, що мають правильний стратегічний вектор та інструменти фінансової децентралізації. Завданням державних діячів, посадовців, політиків всіх рівнів та партійного спрямування є створення необхідних умов для розвитку територій з метою забезпечення економічної самодостатності, що зменшує навантаження державного бюджету на утримання таких регіонів, оскільки, як свідчить досвід, трансферти низхідного спрямування використовуються із мінімальною ефективністю у порівнянні із власними бюджетними ресурсами місцевих органів влади. Дана ситуація може бути досліджена на прикладі делегованих повноважень чи виплат соціального спрямування, коли місцеві органи влади абсолютно не є зацікавленими у економії чи ефективному використанні усвідомлюючи, що це жодним чином не впливає на власні бюджетні ресурси, виступаючи лише у ролі суб'єктів із делегованими функціями. Більше того, колишні методи формульних розрахунків суми міжбюджетних трансфертів, не є досконалими і мають місце зловживання з метою збільшення таких інструментів збалансування, а як наслідком відсутність пошуку альтернативних шляхів наповнення місцевих бюджетів.

Також процес визначення суми міжбюджетних трансфертів має досить великий спектр, що регулюється в ручному форматі, а розглядається в економічній літературі як негативний фактор.

В результаті зміни системи вирівнювання змінено механізм фінансування делегованих повноважень установ охорони здоров'я та освіти. В умовах попередньої системи вирівнювання, видатки на фінансування комунальних установ охорони здоров'я та освіти були віднесені до видатків, які враховуються при визначенні обсягу міжбюджетного трансферту місцевим бюджетам з державного бюджету (1-й кошик), оскільки ці повноваження є делегованими державою. На даний час фінансовий ресурс на зазначені видатки передбачається у вигляді галузевих субвенцій, які мають чітко зазначену ціль: медична, освітянська, на підготовку кадрів, що забезпечує виключення випадків перерозподілу зазначених коштів на інші видатки.

Таким чином, місцеві органи отримали конкретні цільові кошти, які не можуть змінювати, тоді як попередня система вирівнювання дозволяла такий перерозподіл. Разом з тим, механізм розрахунків обсягу коштів на зазначені цілі залишився таким, як і раніше, тобто проводиться за тими ж формулами, в яких нормативи бюджетної забезпеченості визначаються виходячи з фінансових можливостей державного бюджету, а не за галузевими соціальними стандартами, яких до цього часу державою не розроблено

Міністерство фінансів України визначає обсяг видатків з державного бюджету на виконання делегованих повноважень, а органи місцевого самоврядування не можуть впливати на обсяг виділених державою коштів. [74]

Відповідно до статей 96, Бюджетного кодексу України [71], до складу міжбюджетних трансфертів відносяться такі інструменти:

1) базова дотація, що надається з державного бюджету місцевим бюджетам для горизонтального вирівнювання податкоспроможності територій, (механізм розрахунку та надання представлено на рис. 3.14.)



Рис. 3.14 Складові розрахунку та надання базової дотації

Джерело: Розроблено на основі матеріалів «Спільнота практик місцевого самоврядування»,  
Режим доступу: <http://udl.despro.org.ua/index.php?>

2) субвенції;

3) реверсна дотація, що передається до державного бюджету з місцевих бюджетів для горизонтального вирівнювання податкостроможності територій, представлено на рис. 3.15;

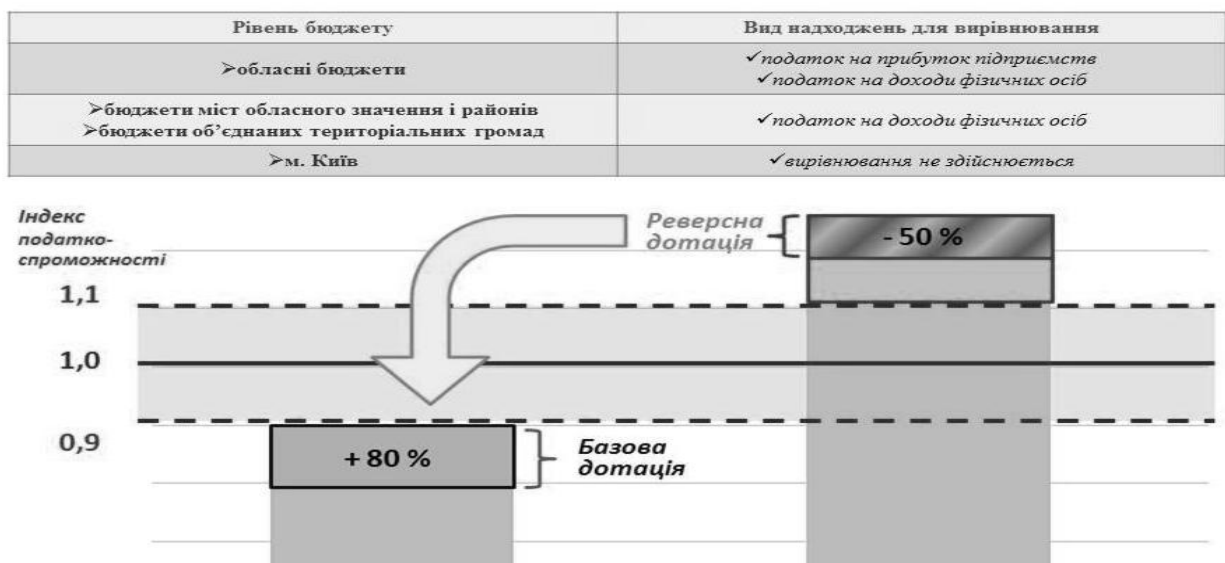
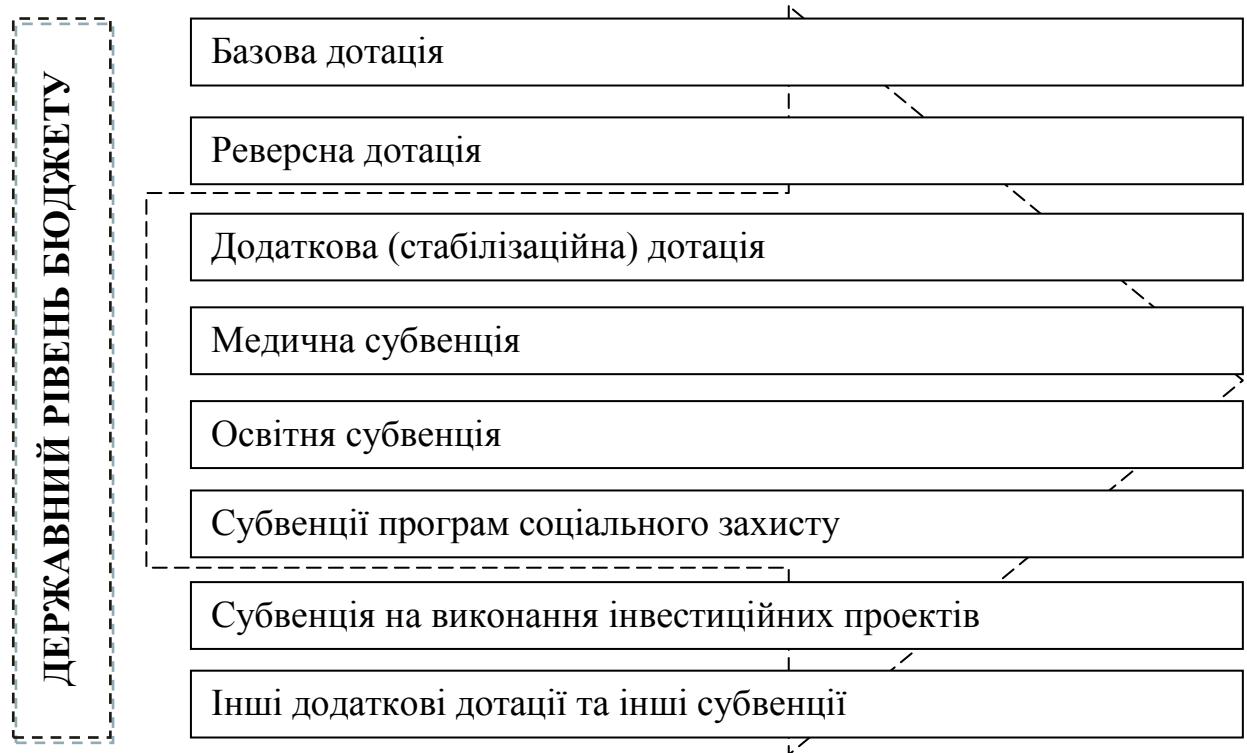


Рис. 3.15 Механізм горизонтального балансування бюджету місцевих органів

Джерело: Офіційна сторінка Міністерства фінансів України у Facebook.

4) додаткова дотація. Основні елементи трансфертного процесу, відповідно до статей 96, 97 Бюджетного кодексу України, можна представити рис. 3.16.



**Рис. 3.16 Основні види трансфертів до місцевих бюджетів**

*Джерело: розроблено автором*

Варто зазначити, що згідно пункту 2 зазначеної статті 97 Бюджетного кодексу України, порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам, та розподіл додаткових дотацій між місцевими бюджетами здійснюється на підставі критеріїв, визначених Кабінетом Міністрів України. Позитивним фактором, ухвалених змін до Бюджетного кодексу України є уніфікація нормативів та створення певних стимулюючих умов для збільшення дохідної частини місцевих бюджетів. Мається на увазі наступні алгоритми перерозподілу та збалансування, відповідно до статей 98 та 99 зазначеного нормативного документу, що регулюють порядок горизонтального збалансування (вирівнювання) бюджетів територіальних одиниць.

Зупинимось для детального розгляду та опису практичного механізму функціонування горизонтального вирівнювання, прогресивного явища у системі балансування бюджетів із використанням таких інструментів трансферної політики, як базова та реверсна дотація.

Беззаперечним позитивним явищем, що стосується механізму балансування бюджетів горизонтального рівня є автоматизована процедура надання та вилучення трансфертів у вигляді базової та реверсної дотації, що зображено на рис. 3.15. Базовим елементом системи балансування є «індекс податкоспроможності», що може значно варіюватися, проте середнє значення встановлено на рівні 1. Показник від 0,9 до 1,1 не передбачає трансферти для бюджетів, це стосується як вилучень так і дотацій. Відповідно при показнику податкоспроможності менше 0,9 передбачається «підтягування» показника за рахунок базової дотації, що встановлюється у розмірі 80 % від показника до 0,9. При умові функціонування бюджету, що взагалі не має доходів за показником податкоспроможності (показник = 0), то такий бюджет має отримати за рахунок базової дотації 72 %, або це еквівалентно показнику 0,72. Даний показник розраховується наступним чином :

$$\text{БАЗОВА ДОТАЦІЯ} = 0,9 * 80\% = 0,9 * 0,8 = 0,72 \%$$

Джерелом формування базової дотації встановлено ті бюджети де показник податкоспроможності більше показника (коєф.) 1,1. Механізмом передбачено вилучення половини (50%) від перевищення показника, що перевищує значення 1,1. Особливістю є розподіл бюджетів на дві групи:

- 1) міста обласного значення та райони, де для балансування використовується норматив у 60 % ПДФО;
- 2) обласні бюджети, де відповідний норматив складає 15 % ПДФО, 10 % податку на прибуток.

Запропонований Міністерством фінансів механізм бюджетного регулювання та вирівнювання (горизонтального рівня) податкоспроможності відповідного бюджету – є більш прогресивною системою - вирівнювання податкоспроможності.

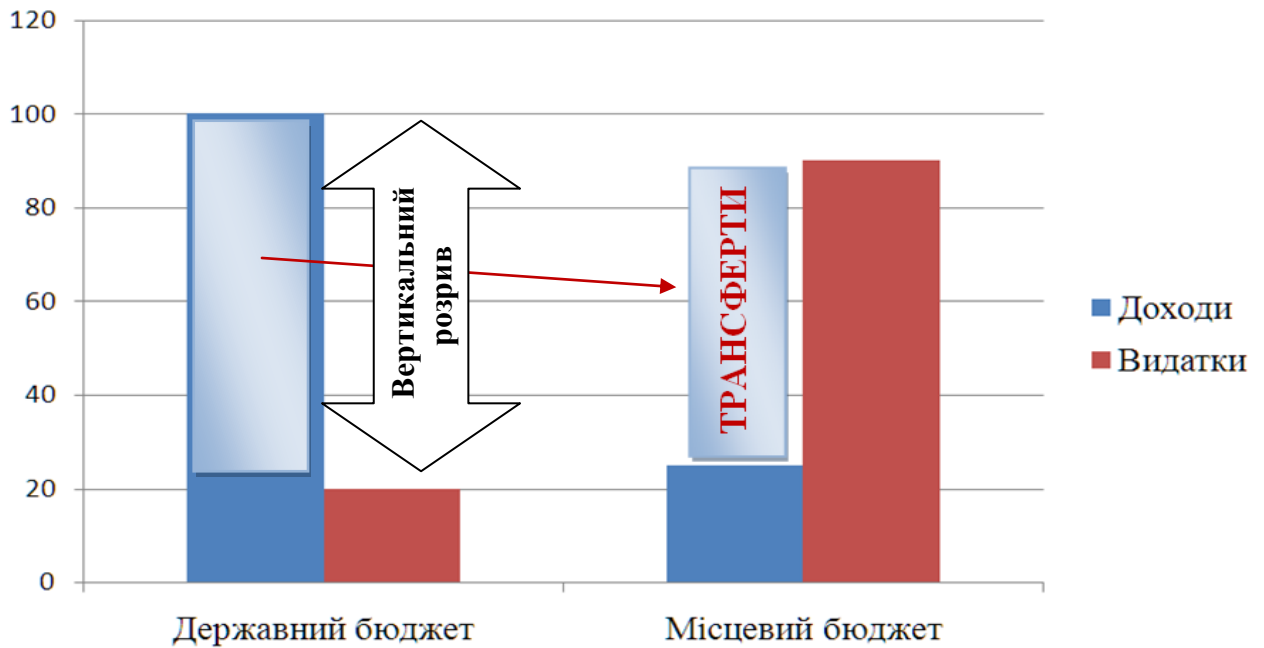
Така система сприятиме зацікавленості місцевих органів влади до залучення додаткових надходжень та розширення наявної бази оподаткування.

При цьому вирівнювання здійснюється на основі двох податків:

- податком на прибуток підприємств приватного сектору економіки (10%) – по обласних бюджетах;
- податком на доходи фізичних осіб – по бюджетах міст, районних та обласних бюджетах.

Проблема збалансування бюджетів місцевого рівня є основною причиною комплексу заходів, що можна об'єднати як під назвою «Реформа міжбюджетних відносин», яка представлена рядом змін до бюджетного кодексу України, та прийняттям окремих нормативних документів підрозділами Кабінету Міністрів України (Мінфіном зокрема). Приведення текстової частини, що складають дану Реформу є складною для сприйняття, тому приведемо основні результати, що стосуються фіскально-бюджетного механізму у візуальному вигляді із певними роз'ясненнями.

Для забезпечення принципу самостійності місцевих бюджетів і надання фінансової незалежності органам місцевого самоврядування, при виконанні покладених на них функцій, значна увага повинна приділятися вдосконаленню механізмів балансування місцевих бюджетів. Під балансуванням місцевих бюджетів розуміють фінансове вирівнювання з метою усунення вертикальних і горизонтальних фінансових дисбалансів місцевих бюджетів. Вище, описано механізм балансування та вирівнювання бюджетів за рахунок базової та реверсної дотації, це стосується саме горизонтального рівня. Явище незбалансованості вертикального рівня, має принципово інші причини виникнення, та шляхи його збалансування може бути представлено на рис. 3.17.



**Рис. 3.17 Вертикальний розрив фінансової спроможності місцевих бюджетів**

*Джерело: розроблено автором.*

Горизонтальний фіскальний дисбаланс - це невідповідність між обсягами фінансових ресурсів територіальних одиниць, що мають однакові обсяги покладених на них завдань.

Вертикальний фіскальний дисбаланс - це невідповідність між обсягами фінансових ресурсів того чи іншого рівня влади, регіонального або місцевого, з обсягами завдань і обов'язків, які на нього покладаються у процесі розподілу компетенції між центральною, регіональною і місцевою владою.

Вертикальний розрив – це різниця між фінансовою спроможністю та видатковими повноваженнями бюджетів місцевого рівня, що вирішується шляхом надання міжбюджетних трансфертів.

Варто відмітити, що вирівнювання вертикальних дисбалансів шляхом використання трансфертних інструментів, є загальноприйнятою практикою розвинених країн, проте частка таких трансфертів, є значно меншою ніж в Україні і коливається в межах 50 %, в наших умовах, аналогічний показник сягає 90 % по окремим бюджетам, що свідчить про податкову неспроможність певних територій за існуючих фіскальних правил.

Вертикальні фіскальні дисбаланси можна усунути, такими діями:

- центральна влада або влада вищого територіального рівня може взяти на себе частину обов'язків із надання державних і громадських послуг і тим самим зменшити коло обов'язків того рівня влади, в якого виник вертикальний фіскальний дисбаланс; - запровадження тим рівнем влади, який має вертикальний фіскальний дисбаланс, додаткових податків або підвищення податкових ставок у межах відповідних територій;

- передача центральною владою частини своїх податків тому рівню влади, який має такий дисбаланс;

- за рахунок надання центральною владою грантів (грошової допомоги із спеціального фонду), субсидій та інших трансфертів.

Приведені вище складові фіскального дисбалансу повинні вирішуватись спільними зусиллями представників різного рівня виконавчої влади за допомогою інструментів збалансування або фінансового вирівнювання із розробкою необхідної нормативно-правової документації представниками законодавчої влади.

У зарубіжних країнах фінансовим вирівнюванням вважається система інструментів і заходів, за допомогою якої усуваються фіскальні дисбаланси шляхом перерозподілу фінансових ресурсів по вертикалі бюджетної системи і по горизонталі між адміністративно-територіальними одиницями. При цьому метою фінансового вирівнювання є досягнення ситуації, за якої обсяг місцевих податків відтворює лише результат власного вибору громади, але жодним чином не позначається на рівні наданих місцевою владою послуг, на ефективності використання ресурсів або на економічному результаті діяльності місцевої влади.

Варто зупинитися на детальному розборі окремих аспектів реформи міжбюджетних відносин, що стосується збалансування, як індикатора зваженого бюджетного планування. Вперше місцевим органам влади створюються умови для збільшення фінансової автономії, бюджетної самостійності та надання більших прав у бюджетному процесі.



За попередніми розрахунками Міністерства фінансів України зазначається, що завдяки запровадженню нової моделі збалансування бюджетів місцеві органи влади починаючи з 2015 року:

- отримали додатковий ресурс на виконання повноважень, які є функціями держави і передані їм на виконання, в сумі 22,7 млрд. грн.;
- матимуть у своєму розпорядженні значний ресурс на фінансування самоврядних повноважень – 35,8 млрд. грн., що на 20,2 млрд. грн. більше проти 2014 року.

**Таблиця 3.2**

**Основні аспекти розширення фінансових повноважень  
місцевих бюджетів для збалансування**

<b>Місцевим бюджетам дозволено</b>	<b>Роз'яснення</b>
<b>Самостійно (не чекаючи затвердження державного бюджету), формувати та затверджувати місцеві бюджети</b>	Бюджетним кодексом визначено лише кінцевий термін затвердження місцевих бюджетів – 25 грудня року, що передуює плановому.
<b>Спрощено процедуру надання місцевих гарантій та здійснення запозичень.</b>	Стосовно міжнародних фінансових організацій - шляхом запровадження принципу «мовчазної згоди», у разі неотримання висновку Мінфіну протягом місяця з дня подання заявки.
<b>Надано право здійснювати місцеві зовнішні запозичення усім міським радам міст обласного значення.</b>	Раніше запозичення могли здійснювати лише міські ради міст з чисельністю населення понад триста тисяч жителів.
<b>Право самостійно вибирати установи обслуговування частини бюджету.</b>	Стосується обслуговування коштів бюджету розвитку та власних надходжень бюджетних установ.
<b>Міністерство фінансів не визначатиме і не доводитиме до місцевих бюджетів індикативні показники доходів.</b>	Місцеві бюджети на самостійно визначають обсяги надходжень на основі закріплених дохідних джерел.
<b>Формування єдиного кошика доходів.</b>	Без поділу на I та II кошики, та розширення джерел його формування.
<b>Балансування доходів і видатків місцевих бюджетів принципово новою системою вирівнювання податкоспроможності територій.</b>	Визначено механізм розрахунку базової та реверсної дотації. Обсяги цих дотацій можуть бути розраховані місцевими органами влади самостійно, оскільки в основі їх розрахунку є показники офіційної казначейської звітності.

*Джерело: розроблено автором на основі даних Міністерства фінансів України*

Передбачено норми, які сприятимуть переходу від триступеневої до двоступеневої бюджетної системи та формуванню самодостатніх територіальних громад.

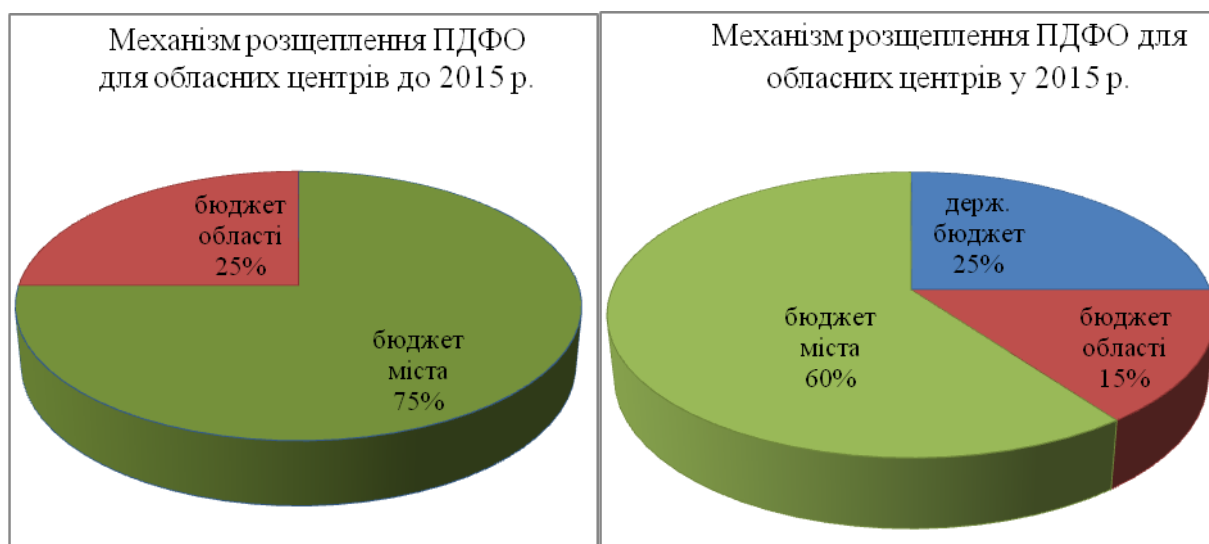
Зокрема, з метою стимулювання громад до об'єднання в рамках реалізації Концепції реформування місцевого самоврядування та територіальної організації влади, передбачено, що громади, які будуть об'єднуватися відповідно до критеріїв, визначених Законом України «Про добровільне об'єднання територіальних громад», матимуть:

- такі ж повноваження, як і міста обласного значення;
- прямі міжбюджетні відносини з державним бюджетом.

Органи місцевого самоврядування в селах, селищах, містах районного значення, що не об'єдналися, позбавляються права на виконання делегованих державою повноважень. Вони виконуватимуть виключно самоврядні повноваження. Відповідно загальнодержавні податки (серед яких і податок на доходи фізичних осіб) до цих бюджетів не зараховуватимуться.

Варто розкрити особливості планування наповнення бюджету його складовими, зокрема «Податок з доходів фізичних осіб» (ПДФО), що має найбільшу питому вагу серед усіх податків та обов'язкових платежів формуючих як державний так і місцеві бюджети.

Нижче на рис. 3.18. представлено діючий та колишній механізми розчеплення ПДФО, що застосовується у бюджетному плануванні, та при правильному розподілі створює умови фінансової самодостатності органів місцевого самоврядування.



**Рис. 3.18 Приклад розподілу ПДФО на рівні обласного бюджету, що діяв до 2014 року (включно) та починаючи з 2015 року**

*Джерело: розроблено автором на основі змін до Бюджетного кодексу України [20]*

Варто зробити уточнення стосовно розподілу даного податку, що діяв до проведення Реформи коли частка, що залишалася на рівні міст обласного значення складала 75 %, а 25% - спрямовувались до обласного бюджету. Проте у випадку розщеплення на рівні сіл, селищ і міст районного значення – їхня частка 25%, 50% - до районного бюджету, решта -25 % залишалось обласному бюджету. Отже, у конкретному випадку міста Ужгород – це зменшення поступлень на 10 %, проте у випадку інших об'єднань – це суттєве збільшення поступлень від ПДФО (60 % замість 25%), що являється позитивним фактором. У випадку бюджетів міст обласного значення відбулося зменшення поступлень по даному податку, що має важливе значення.

Для об'єктивного відображення перших наслідків результатів проведення реформи міжбюджетних відносин варто зазначити фактичне збільшення загальної суми дохідної частини бюджету міста Ужгород за рахунок наступних елементів, а саме податків та обов'язкових платежів, що за даними Мінфіну збільшують дохідну частину місцевих бюджетів України у 2015 році більш ніж на 20 млрд. гривень.

Розглянемо детально основні з них, згрупувавши у табличному вигляді у табл.3.3

**Таблиця 3.3**

**Сучасні компоненти дохідної частини місцевих бюджетів в Україні**

ПН	Примітка	Назва компоненту	Частка до бюджету, %	Орієнтовна сума, млрд. грн.
1	2	3	4	5
1	Новий платіж	Акцизний податок	100	8,1
2	За рахунок державного бюджету	Плата за надання адмін. послуг	100	0,9
3		Державне мито	100	0,4
4		Податок на прибуток	10	3,1
5	З бюджету розвитку до загального	Єдиний податок		5,9
6		Податок на майно		0,8
7		Екологічний податок	80	3,2
<b>Всього</b>				<b>22,4</b>

*Джерело: розроблено автором за даними Міністерства фінансів України*

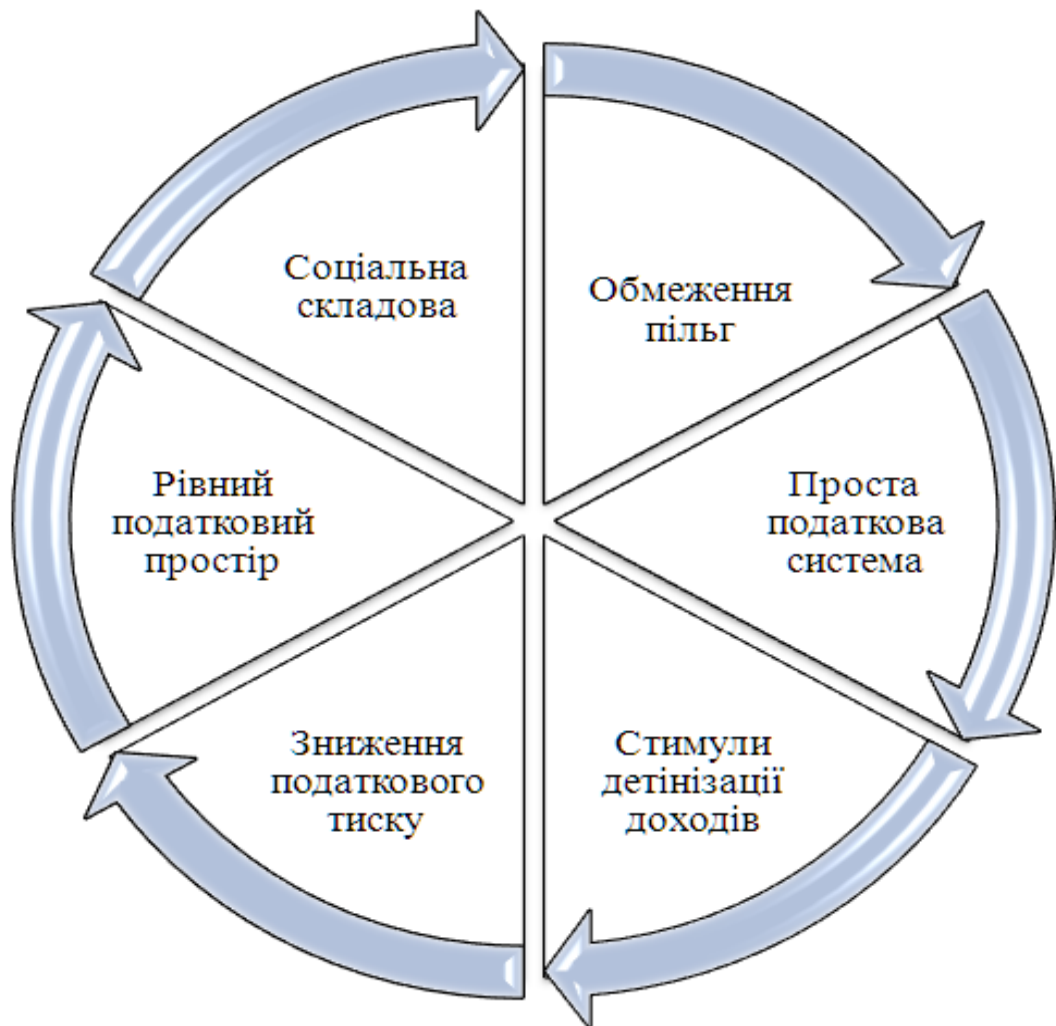
Варто чітко усвідомити, що впровадження програмно-цільового бюджетування та взагалі успішне проведення реформ бюджетного сектора неможливе окремо від фіскального механізму, що в сукупності представляє вирівнювання або збалансування бюджетів.

Нижче приведено негативні явища, що мали місце серед європейських країн, із зазначенням конкретних кроків для їхнього подолання. Помітним є ряд аналогічних негативних явищ, котрі по сьогоднішній день мають місце в Україні та котрі вже були викоріненні у Словаччині шляхом проведення ефективних заходів та міжнародної підтримки.

Окресливши сучасний етап реформи державних фінансів нашої країни, вкотре звернемося до механізму акумуляції коштів європейського досвіду, для розкриття відмінностей від фіскальної роботи в Україні.

Розпочинаючи реформу в галузі фінансів, урядом Словаччини було задекларовано, що кінцевим результатом реформи є «перетворення словацької податкової системи у найбільш конкурентоспроможну на всій території ЄС та ОЕСР». При цьому резонно зазначалося, що конкурентоспроможність податкової системи означає не тільки низький рівень оподаткування, а передусім високий рівень ефективності, прозорості та рівності [74].

Рекомендації для збалансування бюджетної системи є комплексним процесом, що стосується всіх рівнів бюджету, оскільки вертикальний рівень збалансування передбачає взаємодію між бюджетом нижчого та вищого рівня. Для зручності та наочного представлення наведені рекомендації згруповано у рис.3.18.



**Рис. 3.18. Складові реформи публічних фінансів Словаччини**

*Джерело: розроблено автором.*

Важливо виокремити шість пріоритетних напрямків, за допомогою яких було сформовано підвалини функціонування податкової системи, як стратегічного елементу дохідної частини бюджету.

*Зниження податкового навантаження на підприємства.* За період податкової реформи Словаччина знизила ставки ключових податків і соціальних внесків. Так протягом 1995—2010 років проведено ряд послідовних кроків по зниженню податкового навантаження на економіку, даний процес відображався чіткою динамікою щодо зростання ВВП, до моменту настання фінансово-економічної кризи. Словаччина будучи кандидатом на вступ до Європейського Союзу, була зобов'язана не допускати показник дефіциту бюджету більше 3% від ВВП, урядом було значно знижено фіскальне навантаження, без погіршення стану державних фінансів.

*Запровадження економічних стимулів детінізації доходів.* Зразком ефективності словацької податкової системи в цьому аспекті є адміністрування податку на прибуток.

Українські фахівці добре знають, що законодавство України містить велику кількість норм, які регулюють порядок визначення бази оподаткування, що потребує розширення штату контролюючих органів, які мають слідкувати за правильністю, повнотою та достовірністю розрахунків тощо. При цьому фіскальна продуктивність податку залишається низькою через поширену практику мінімізації оподаткування.

Словацькі законодавці зробили значно простіше. Вони проаналізували причини, що спонукають підприємців мінімізувати податок на прибуток, і ліквідували їх. Тож нині визначенню бази оподаткування в законодавстві присвячено кілька базових пунктів, а податкова звітність є простою і зрозумілою. Система корпоративних відносин у Словаччині побудована в такий спосіб, що функції контролюючих органів у питаннях правильності, повноти та достовірності декларування прибутку виконують акціонери, які зацікавлені в його легалізації, бо лише прибуток виступає джерелом їхніх доходів. Прибуток із капіталовкладень оподатковується нині лише один раз — на рівні прибутків

корпорацій. Таким чином, оскільки доходи від дивідендів не оподатковуються після сплати податку на прибуток (ставка якого, нагадаємо, дорівнює ставці податку на доходи фізичних осіб), то акціонерам просто немає сенсу уникати оподаткування.

Можливо, дещо дивно для України, але менеджери словацьких компаній під тиском акціонерів демонструють дива винахідливості, щоб збільшити прибуток і, відповідно, базу оподаткування податку на прибуток. Аналогічно, виключно за рахунок системи стимулів Словаччина спростила законодавство, зменшила втручання в господарську діяльність підприємств, підвищила фіскальну продуктивність податків і рентабельність податкової служби [74].

*Створення простої та доступної системи оподаткування.* До початку запровадження загальної фінансової реформи система оподаткування Словаччини була надмірно складною, фрагментарною та заплутаною, що є характерним для сьогочасної податкової системи України. Як приклад, слід навести закон про прибутковий податок, котрим одночасно регулюється корпоративний податок та податки на доходи фізичних осіб. Раніше там діяло п'ять ставок податків на прибуток (від 10% до 38%) та 21 вид прибуткового оподаткування, також діяли різноманітні порядки оподаткування в залежності від галузі економіки та локального розміщення підприємств.

За допомогою реформи 2004 року Словаччина почала використовувати плоску шкалу оподаткування. На сьогоднішній день податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість та податок на прибуток підприємств мають ставку 19%. Обмеження переліку пільг і прозора система податкової допомоги для певних галузей та регіонів.

Здійснено значне обмеження існуючих податкових пільг. Практично, податкові пільги, як інструмент сприяння інвестиційного заохочення були скасовані, окрім пільг як форми урядової допомоги, що може надаватись виключно підприємствам у депресивних територіях, в конкретних галузях та у обмеженому розмірі (наприклад у процентах від інвестиції). Податкові пільги можуть мати місце, лише серед галузей які використовують значну чисельність

людських ресурсів (для створення робочих місць), або містять у собі інноваційний потенціал.

*Соціальна складова система оподаткування.* Оподаткування доходів для людей побудовано таким чином, аби мінімізувати податкове навантаження на доходи незабезпечених громадян. Населення з загальним доходом до 3440 євро на рік звільняється від податку на доходи. Для заможних людей діє прогресивна ставка оподаткування нерухомості. Незаможне населення не сплачують податку на нерухомість, на відміну від власників гаражів та дачних будинків, котрі отримують додаткові податки.

*Вирівнювання податкового простору.* До податкової реформи Словаччина мала велику кількість податкових знижок, пільг, преференцій і спеціальних режимів. При цьому, як і в нинішній Україні, їх обсяги та адресати безпосередньо залежали від того, яка політична сила була при владі.

Під час податкової реформи було скасовано 80% усіх податкових пільг, у тому числі абсолютно всі пільги зі сплати ПДВ. Спеціальні податкові режими застосовуються лише в депресивних районах і є зрозумілими, прозорими та тимчасовими. Спрощена система оподаткування спрямована на підтримку малого бізнесу і зведена до спрощення обліку та звітності. Різде обмеження кількості спеціальних податкових режимів створило рівний фіскальний простір, що сприяло посиленню конкуренції. Крім того, залізно працює формула «немає пільг — немає корупції»[74]. Важливим елементом спрощення податкової системи стало зближення бухгалтерського обліку з податковим обліком.

Наведений у дослідженні матеріал наочно відображає конкретні моменти, що будуть корисні для в разі обміркованого запозичення та подальшого запровадження в Україні.

1. Збалансування бюджетів слід здійснювати не лише шляхом вливання коштів у вигляді трансфертних надходжень, а стимулюючи використання фінансового потенціалу територій та прозорого механізму розподілу коштів, що адмініструються на конкретній території, залишаючи ширші фінансові повноваження місцевим органам влади.



2. Використання якісного наповнення дохідної частини бюджету шляхом запровадження ефективних податків та платежів, що наразі не використовуються або не досконально адмініструються на території України. Наприклад в країнах Європейського Союзу досить вагомими є надходження від здійснення паркування автотранспортних засобів, широко використовуються податки із власників собак а податок з нерухомості являє собою подекуди найбільшу частку дохідної частини місцевих бюджетів. В Україні ці податки не використовуються з певних причин.

3. Спрощення податкового законодавства як найважливіший фактор активізації бізнесу та інвестицій. Вирішення питань злиття податкового та бухгалтерського обліку.

4. Зрівняння фіскального середовища для всіх учасників шляхом ліквідації податкових пільг та преференцій, що спотворює конкуренцію та ставить однотипні підприємства у нерівні умови.

5. Залучення інвесторів шляхом зниження рівня оподаткування капіталу. Досвід Словаччини показує, що коли країна прагне отримати зовнішні інвестиції, то слід запропонувати не просто сприятливі умови, а запропонувати кращі ніж сусідні країни. Тут діє класичний ринковий механізм, коли інвестор має можливість вибрати найкращі умови.

6. Запровадження прозорої системи державної підтримки стратегічних секторів економіки для конкретних регіонів, адже підтримка промисловості у гірських регіонах буде мати ефект подібний підтримці туризму у промислових територіях.

7. Державна підтримка у вигляді пільг має надаватися згідно чіткого розрахунку на середньострокову перспективу де обсяг надходжень буде переважати обсяг недоотримання бюджету від надання даних пільг.

8. Запровадження прозорого механізму публічних фінансів для відстеження широким загалом обсягу пільг, напрямку спрямування коштів та досягнутих результатів.

9. Надання ширших фінансових повноважень місцевим органам влади та відповідного процесу децентралізації державних фінансів. Саме місцеві органи влади несуть повну відповідальність за соціально-економічну ситуацію відповідної територіальної одиниці, ними здійснюється економічна політика, пошуку та залучення інвесторів. Це досить відрізняє Словаччину від апатичної поведінки місцевої влади України, адже не маючи достатніх повноважень і достатніх фінансових ресурсів, вона переймається лише утриманням історичної мережі установ делегованими повноваженнями локально-комунальними проблемами.

Та найбільшим ризиком, котрий виникає в процесі реалізації організаційних змін фіскального процесу є наявність політичної складової. Політики регулярно апелюють на прозорості та ефективності виділених державних ресурсів проте на практиці не реалізують усні декларації. Саме політичний тиск і активізація громадського суспільства є сприятливим інструментом, що створює прозорі, чесні зрозумілі умови для платників податків та інших суб'єктів дохідної складової бюджету та подальшого алгоритму цільового та продуктивного розподілу коштів на з найбільшою вигодою для суспільства.

### **Висновки до розділу 3**

Дослідження програмно-цільового бюджетування як складового елемента забезпечення ефективного менеджменту ресурсами місцевих бюджетів в умовах фінансової децентралізації та процесів, що покликані вдосконалити існуючий фінансовий устрій дає підстави сформулювати наступні висновки

У розділі комплексно розглянуто взаємозалежність складових елементів бюджетування, запропоновано шляхи вдосконалення механізму оцінки й

вирішення проблеми ідентифікації результату, а також визначено вплив процесів децентралізації на сучасний стан бюджетування. Запропоновано порядок формування показників та оцінки бюджетних програм як основи підвищення ефективності видатків бюджету, розкрито відмінності між іншими програмними продуктами. Запропоновано заходи для оптимізації бюджетування на основі формування цілей відповідно до завдань стратегічного розвитку територій.

Для встановлення ефективності видатків на рівні бюджетів місцевих органів влади в Україні кількість програм має бути укрупнено за галузевою, відомчою ознакою чи головним розпорядником коштів з одночасною правильною постановкою завдань та показників для моніторингу. Зокрема, вважаємо за доцільне рекомендувати використання зразка програмного бюджету муніципальних утворень країн Європейського Союзу як прикладу для розв'язання проблеми перевантаження кількістю бюджетних програм на рівні місцевих бюджетів України. Підтверджено, що наявна кількість бюджетних програм потребує оптимізації в бік зменшення, на чому наголошували вітчизняні науковці та практики як наявному недоліку.

Для зменшення кількості бюджетних програм у процесі підготовки програмного додатка до бюджету доцільно формувати програми бюджету на основі відомчої класифікації, що використовується в Україні під назвою «Тимчасова відомча класифікація видатків та кредитування бюджету...» (ТКВК).

Здійснення бюджетних видатків матиме якісні ознаки в разі додержання затвердженого для органів місцевого самоврядування однотипного переліку програм у чисельності, еквівалентній галузевому розподілу бюджету.

Запропоновано врахування галузевої специфіки для уникнення проблеми ідентифікації результату, адже саме програма може бути своєрідною платформою, на якій створюються умови для продуктивного використання бюджетних коштів, можливості встановлення індикаторів для моніторингу та

оцінки. Визначено, що програма є фундаментальним елементом та підставою для асигнувань у бюджетуванні, орієнтованому на результат.

Запропоновано вимоги до формування складників бюджетної програми та встановлено сутнісні відмінності від інших програмних продуктів як близьких понять. Рекомендовано розпорядникам коштів під час формування бюджетних програм установлення цілі та завдання для виділення ресурсів. Наступним кроком є створення показників вимірності, які слугуватимуть реальними індикаторами досягнення поставлених завдань та цілей програми. Завершальним кроком має бути формування концепції самої програми з обґрунтуванням необхідних ресурсів та часових меж. Наголошено, що саме явище або проблема мають слугувати основою для бюджетних асигнувань для програм, а не навпаки.

Запропоновано порядок створення бюджетної програми, що в бюджетному плануванні відповідатиме основним документам стратегічного розвитку та не суперечитиме галузевим пріоритетам розвитку (рис. 3). Даний порядок дозволить злагоджено додержуватись основних пріоритетів макроекономічного розвитку значній чисельності розпорядників коштів за одночасного вирішення власних завдань.

Рекомендовано вдосконалити та конкретизувати наявні галузеві стратегії задля додержання ключових принципів програмно-цільового методу, що передбачає орієнтацію на цілі, зазначені в документах галузевого розвитку, під час планування бюджетних програм на місцевому рівні.

Обґрунтовано, що програмно-цільове бюджетування базується на вимірних цілях бюджетної програми котрі є низовими елементами ланцюга виконання стратегічних завдань макрорівня, а з кожним низхідним кроком відбувається конкретизація завдань та можливість визначення індикаторів для досягнення конкретних результатів. Рекомендовано планування показників бюджетних програм у разі наявності чітко визначених цілей та завдань, що відповідають галузевим документам стратегічного розвитку. Саме вимірність результатів є опорною складовою програмно-цільового бюджетування.

Для забезпечення реформування фінансів, місцевого самоврядування та територіальної організації влади, які сьогодні склалися в Україні, важливим інструментом бюджетної децентралізації є програмно-цільовий метод, а тому запровадження його технології у вітчизняну практику вважаємо безальтернативним.

Здобувачем доведений зв'язок запровадження прогресивних технологій бюджетування за умов процесів фінансової децентралізації як можливість системного вирішення питання відповідності наявних (потенційних) ресурсів завданням соціально-економічного розвитку територій та одночасного поліпшення якості надання суспільних послуг для населення та створення системи ефективного державного управління у сфері державних фінансів.

Матеріали дослідження розділу опубліковані у наукових працях автора [17], [18], [55], [60], [61].

## ЗАГАЛЬНІ ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і подано нове вирішення наукового завдання, що виявляється в дослідження теоретичних і практичних засад програмно-цільового бюджетування, його сутності, вивчення європейського досвіду і можливостей успішної практики в Україні, що дало змогу виокремити низку теоретичних положень і сформулювати практичні рекомендації та пропозиції щодо поліпшення бюджетного менеджменту рівня місцевого самоврядування за умов фінансової децентралізації.

1. За результатами досвіду використання програмно-цільового методу констатовано неготовність бюджетної галузі України до повноцінного впровадження даної фінансової технології. Теоретичний доробок учених та нагромаджений досвід розвинених країн щодо використання програмно-цільового бюджетування створюють можливості планування бюджетних видатків у розрахунку ефективності та результативності діяльності установ.

2. Установлено, що в наукових колах існують кілька версій зародження та розвитку досліджуваної фінансової технології бюджетування.

Відповідно до однієї з таких версій наводяться аргументи на користь того, що підвалини бюджетування було закладено у командно-адміністративних економічних системах.

Інша (основна) версія еволюційного шляху програмно-цільового бюджетування має низку наукових аргументів щодо сутності даної фінансової технології, що спирається у теоретико-методологічному плані на теорію граничної корисності.

3. Обґрунтовано, що дослідження європейського досвіду впровадження програмно-цільового бюджетування сприяє усуненню певних недоліків, що існують в українському середовищі.

Рекомендовано використання у нашій державі досвіду побудови програмного бюджету на прикладі європейських муніципальних утворень як можливий спосіб вирішення проблеми перевантаження місцевих бюджетів кількістю бюджетних програм.

4. Доведено необхідність повноцінного впровадження програмно-цільового бюджетування за умов фінансової децентралізації, що матиме значущий результат реформування дохідної частини бюджету одночасно з витратною, що посилить відповідальність органів самоврядування у витрачанні бюджетних коштів, поряд з розширенням їхньої фінансової самостійності.

5. Підтверджено необхідність оптимізації кількості програм на рівні місцевих бюджетів в Україні укрупненням за галузевою чи відомчою ознакою. Принципи здійснення фінансування мають базуватись виключно на алгоритмі співвідношення ресурсів до встановлення ефективності витрачання бюджетних коштів під час формування програм.

6. Доведено, що нормативно-правові документи, які встановлюють ефективність витрачання бюджетних ресурсів в Україні, залишаються недопрацьованими та такими, що потребують істотного вдосконалення. Запропоновано адаптоване використання досвіду інших країн та компіляції зусиль наукових інституцій, практичних учасників бюджетного процесу й розробників нормативно-правових матеріалів.

7. На основі аналітичних розрахунків встановлено результати кореляційного співвідношення обсягів фактичного фінансування в розрізі бюджетних галузей та чисельності населення областей України.

Найбільшу кореляційну залежність встановлено в галузі «охорони здоров'я» ( $r = 0,93$ ), що може пов'язуватись із використанням формульних розрахунків у здійсненні делегованих повноважень. Найменше з кількістю населення регіону корелює обсяг фінансування програм галузі «соціальний захист сім'ї, дітей та молоді» ( $r = 0,52$ ), що охарактеризовано як негативне явище в процесі розрахунку та може свідчити про неефективне використання фінансових ресурсів у окремих областях.

8. Визначено поняття «бюджетна програма» й ідентифіковано відмінність від інших споріднених понять, що нерідко вживаються з хибним сутнісним наповненням. Обґрунтовано, що наявна модель «виробництва» бюджетної програми в Україні фактично трансформує механізм постатейного розподілу в програмний, де певна стаття ототожнюється з програмою бюджету та штучно підтягуються показники, які не мають якісного інформативного характеру та ускладнюють дальший моніторинг. Як наслідок — порушуються фундаментальні принципи програмного бюджетування, оскільки програма генерується виходячи з наявного постатейного розподілу та суми видатків, під які «підганяються» показники програми.

Саме явище чи проблема, що мають вимірність, є підставою для бюджетних асигнувань для програм, а не навпаки.

9. Умотивовано, що з метою повноцінного впровадження програмно-цільового бюджетування передусім варто визначити більш чіткі правові правила функціонування учасників бюджетного процесу для можливості якісного планування фінансових потреб.

Доцільно запровадити нову методику оцінювання результативності бюджетних програм. Система оцінювання має передбачати можливість оперативного реагування в разі порушення закладених у бюджетній програмі показників навіть до повного припинення асигнувань чи обґрунтованого збільшення видатків.

10. Для збалансування бюджетної системи за умов фінансової децентралізації запропоновано комплекс заходів, що стосуються різних рівнів бюджету.

Обґрунтовано, що збалансування бюджетів доречно здійснювати не тільки за допомогою вливання коштів у вигляді трансфертних надходжень, а передусім стимулюючи використання фінансового потенціалу територій, прозорого механізму розподілу коштів, залишаючи реальні фінансові повноваження місцевій владі.



## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1 Бабич Т. С. Бюджетування – сучасна технологія управління державними фінансами / Т. С. Бабич // Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст : матеріали наук.-практ. конф., 20-22 березня 2008 р. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2008. – С. 96-101
- 2 Бабич Т. С. Возможности повышения эффективности реализации бюджетной политики путем использования программно-целевого метода бюджетирования / Т. С. Бабич, И. Ф. Щербина // Бюджет. – 2007. – № 1. – С. 48-53
- 3 Бабич Т. С. Запровадження елементів програмно-цільового методу в бюджетному процесі України / Т. С. Бабич // Вісник Академії митної служби України. – 2004. – № 4. – С. 30–35
- 4 Бабич Т. С. Зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів у контексті проведення податкової реформи / Т. С. Бабич // Податкова політика України та механізми її реалізації в Податковому кодексі : матеріали наук.-практ. конф., 23–24 трав. 2005 р. – Ірпінь : НАДПС, 2005. – С. 480-483
- 5 Бабич Т. С. Огляд законодавства України з питань програмно-цільового методу бюджетування: проблеми та пропозиції щодо їх вирішення / Т. С. Бабич // Вісник Академії митної служби України. – 2006. – № 1. – С. 65-70
- 6 Бабич Т. С. Проблеми прогнозування дохідної частини бюджету / Т. С. Бабич // Вісник Академії митної служби України. – 2004. – № 3. – С. 44-50
- 7 Бабич Т. С. Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / Т. С. Бабич, В. М. Федосов // Фінанси України. – 2008. – № 1. – С. 3-23
- 8 Бабич Т. С. Щодо проблемних питань формування дохідної частини бюджету / Т. С. Бабич // Бюджетно-податкова політика: теорія, практика, проблеми : матеріали наук.-практ. конф., 18-19 груд. 2003 р. – Ірпінь : НАДПС, 2003. – С. 3-6
- 9 Бадида М.П. Податкова база місцевого самоврядування: монографія – Ужгород, 2010. – 408 с.

10 Баранова В. Г. Менеджмент фінансових потоків в казначейській системі / В. Г. Баранова, Е. І. Курганська // Вісник соціально-економічних досліджень. - 2014. - Вип. 2. - С. 181-188. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed\\_2014\\_2\\_30](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_30)

11 Баранова В.Г. Немченко Г.В. Бюджетна децентралізація: стан та перспективи [Текст] /Баранова В.Г., Немченко Г.В.// Науковий вісник ОДУ № 6 (238), 2016 . - с. 18-27.

12 Беляева Д. Ю. Бюджетирование, ориентированное на результат, и проблема идентификации "результата" // Финансовый вестник. – 2010. – N 2. – С. 34-39. Режим доступу: <http://www.mfsk.ru/projects/ref/analit/vestnik>.

13 Бершадська Т. В. Економічна та соціальна географія світу.10 клас [Текст] / Т. В. Бершадська. - Т. : Підручники & посібники, 2001. - 264 с. стр. 201.

14 Бикадорова Н. О. Фінансова децентралізація місцевого самоврядування / Н. О. Бикадорова // Економічний вісник Донбасу. – № 2 (20). – 2010. – С.145-151.

15 Білопольська В. М., Чурікова К.О. Організаційно-методичні засади програмно-цільового методу управління бюджетним процесом на сучасному етапі розбудови України. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011. – Т. 3. – С. 55-63 [Електронний ресурс] - режим доступу [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Traeiv/2011\\_3/69.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Traeiv/2011_3/69.pdf).

16 Бугай Т.В., Галюта А.А. «Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі: зарубіжний досвід і можливості його використання в Україні» [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2011\\_3/43.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_3/43.pdf).

17 Буряченко А. Є., Логвінов П. В. Витоки та успішний досвід використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі . Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» :збірник наукових праць / ред. кол. : І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. - Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. - Випуск 25. - С. 89-94.

18 Буряченко А.Є., Логвінов П.В. Ідентифікація результатів використання програмно-цільового методу у бюджетному процесі / А.Є. Буряченко, П.В. Логвінов // Науковий вісник Національного гірничого університету. – Дніпропетровськ : 2015. – № 2(146). – С. 123–129

19 Бюджетна система: підруч. / за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина, О.П. Кириленко. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 624 с.

20 Бюджетний кодекс України від 08.07.2010 № 2456-VI [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>.

21 Бюджетний менеджмент : підруч. / [Т. С. Бабич, В. М. Федосов, В. М. Опарін та ін.]; за заг. ред. В. Федосова. – К. : КНЕУ, 2004. – 864 с.

22 Бюджетна система України та Євросоюзу: [монографія] / [С.О. Булгакова, О.І. Барановський, Г.В. Кучер та ін.]; за ред. А.А. Мазаракі. – К. : Київ, нац. торг.-екон. ун-т, 2009. – 409 с.

23 Використання програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів України: [Посібник для фахівців] [Електронний ресурс]: Проект «Підтримка реформ місцевих бюджетів» / RTI International (USAID). – К.: 2004 . – 1 електрон. опт. диск.

24 Гамукин В. Новации бюджетного процесса: бюджетирование, ориентированное на результат (рус.) // Вопросы экономики : Журнал. — М., 2005. — Т. №2. — С. 4–22. .

25 Голинська О. В. Механізми державного управління бюджетами через інструменти програмно-цільового методу : [монографія] / Голинська О. В. - О.: ВМВ, 2013. - 272 с.

26 Грабчук Г.М. «Це легенда, що після розпаду відносини між цими націями поліпшилися». Газета "День Kiev.ua" № №236, (2012) - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://www.day.kiev.ua/uk/article/svitovi-diskusiyi/ce-legenda-shcho-pislya-rozpadu-vidnosini-mizh-cimi-naciyami-polipshilisya>.

27 Демчак Р.О. «Fiscal decentralization is a major factor in economic security» - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://solydarnist.org/?p=15037>

28 Дем'янишин В.Г. Концептуальні засади бюджетного прогнозування в Україні / В.Г. Дем'янишин // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: науковий збірник. – 2011. – Вип. 7. – Т. 2. – С. 392–397.

29 Дем'янишин В.Г. Модель системи фінансування охорони здоров'я: концептуальні засади й альтернативи / В.Г. Дем'янишин, Т.Д. Сіташ // Фінанси України. – 2011. – № 6. – С. 45–53.

30 Дем'янчук О. І. Інноваційні методи управління місцевими бюджетами України / О. І. Дем'янчук // Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка. - 2016. - Т. 21, Вип. 1. - С. 190-194. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu\\_econ\\_2016\\_21\\_1\\_44](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_1_44)

31 Дем'янчук О. І. Особливості формування доходів місцевих бюджетів України в умовах бюджетно-податкових змін / О. І. Дем'янчук // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2016. - Вип. 1. - С. 95-99. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2016\\_1\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2016_1_20)

32 Дем'янчук О. І. Теоретичні основи фінансового забезпечення місцевих бюджетів / О. І. Дем'янчук // Наукові записки [Національного університету "Острозька академія"]. Сер. : Економіка. - 2011. - Вип. 17. - С. 34-39. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa\\_2011\\_17\\_6](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_17_6)

33 Жибер Т.В. Удосконалення процесу бюджетування в Україні . Фінанси України. – 2009. - № 8. – С. 76-81.

34 Забедюк М. С. Особливості формування та функціонування фінансових систем зарубіжних країн / М. С. Забедюк // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 202-207.

35 Запатріна І. В. Програмно-цільовий метод бюджетування. Фінанси України. – 2006. – №10. – С. 156–178.

36 Звіт ECORYS-NEI «Бюджетирование, ориентированное на результаты: цели и принципы», Москва, 20 грудня 2002 р. 17 ст. с 5. [Електронний ресурс] - режим доступу: [https://web.archive.org/web/20091122101637/http://www.ecorys.ru/rus/doc/act01\\_014.pdf](https://web.archive.org/web/20091122101637/http://www.ecorys.ru/rus/doc/act01_014.pdf).

37 Зимовець В. Концептуальні засади та закордонний досвід фінансування інноваційної діяльності: уроки для України / В. Зимовець, І. Шовкун // Економіст. - 2015. - № 1. - С. 10-14.

38 Зубенко В.В. Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: Навчальний посібник. ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-П) впровадження». – 4-те видання, виправлене та доповнене – К.: 2011. – 120 с. ст. 8.

39 Зубенко В. В. Програмно-цільовий метод бюджетування як дієвий механізм управління публічними фінансами / В. В. Зубенко // Наук. вісн. Черніг. держ. ін-ту економіки і упр. Сер. Економіка. - 2011. - Вип. 3. - С. 44-49.

40 Кириленко О.П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика): Монографія. – К: НІОС, 2000. – 384 с.

41 Кириленко О.П. Проблеми розвитку місцевої фінансової політики в Україні [Текст] / О. П. Кириленко // Місцеві фінанси : підручник / О. П. Кириленко, А. В. Дем'янюк А. Б. Кондрашихін О. Р. Квасовський; за ред. О. П. Кириленко. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 44-46.

42 Кириленко О.П. Програмно-цільовий метод бюджетування на місцевому рівні [Текст] / О. П. Кириленко // Місцеві фінанси : підручник / О. П. Кириленко, А. В. Дем'янюк, А. Б. Кондрашихін, О. Р. Квасовський ; за ред. О. П. Кириленко. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 145-152.

43 Классики теории государственного управления: американская школа: Пер. с англ./под ред. Дж.Шафритца, А.Хайда. М.: Изд-во Моск. ун-та, 2003. - с. 142.

44 Клець Л.Є. Бюджетний менеджмент. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 640 с.

45 Корсак К. Від традиційних моделей організаційної економіки — до інноваційної / К. Корсак // Персонал. — 2010. — № 2. — С. 12–17.

46 Крупка М.І. Аналіз формування і використання фінансового потенціалу інвестиційної діяльності в Україні / М.І. Крупка, Н.Б. Демчишак // Фінанси України. – 2014. – №2. – С. 26-37.

47 Крупка М.І. Методологічні засади дослідження інтелектуального потенціалу в контексті економічної безпеки / М. І. Крупка, О. І. Ревак // Бізнес-Інформ. – 2015. № 12 – С. 20 – 26.

48 Крупка М. І., Дорош В. П. Теоретико-методологічні аспекти фіскально-бюджетного регулювання // М. І. Крупка, В.П. Дорош // Формування ринкової економіки в Україні. Зб. наук. Праць. - Львів: Львівський національний університет імені Івана Франка. – 2012. - № 4 - С. 21-27.

49 Крупка М. І. Фінансово-кредитний механізм інноваційного розвитку економіки України [Текст] : монографія / М. І. Крупка . - Львів : Львів. нац. ун-т ім. І. Франка, 2001. - 608 с.

50 Крылова И.С. Правовые аспекты буржуазных интеграционных теорий и проблема суверенитета. Проблемы буржуазной государственности и политико-правовой идеологии. М.: 1990. с. 115.

51 Кульчицький М.І., Перун З.В. Формування та виконання бюджету за програмно-цільовим методом. Фінанси України. – 2005. – №2. – С.78 – 83.

52 Левицька С.О. Впровадження програмно-цільового методу формування бюджетів. Фінанси України. - 2004. –№ 6. – С. 33–37.

53 Логвінов П.В. Досвід впровадження програмного бюджетування у системі публічних фінансів Словаччини / П.В. Логвінов // Перспективи стабільного економічного розвитку та економічної безпеки України та її регіонів: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 8 травня 2015 р.). – ДВНЗ УжНУ, 2015. – С. 48–51

54 Логвінов П.В. Досвід впровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі Угорщини / П.В. Логвінов // Проблеми сталого розвитку економіки України в умовах інтеграційних процесів: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 5-6 грудня 2014 р.). – Ужгород : ДВНЗ УжНУ, 2014. – С. 126–129

55 Логвінов П.В. Загальна реформа управління публічними фінансами у Словацькій Республіці / П.В. Логвінов // Фінансово-економічний збалансований розвиток України: проблеми та шляхи їх подолання: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Дніпропетровськ, 12-13 вересня 2014 р.). – ДВНЗ НГУ, 2014 – С. 186–189

56 Логвінов П.В. Методологія та сутність програмно-цільового методу бюджетування / П.В. Логвінов // Економіка та підприємництво : зб. наук. пр. молодих вчених та аспірантів. – К. : КНЕУ, 2014. – Вип. 33. – С. 256–266

57 Логвінов П.В. Передумови запровадження програмно-цільового методу в бюджетному процесі України / П.В. Логвінов // Механізми державного регулювання конкурентоспроможності національної економіки : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ужгород, 27-28 вересня 2013 р.). – ДВНЗ УжНУ, 2013 – С. 189–192

58 Логвінов П.В. Реформа управління публічних фінансів Словацької Республіки: видаткова частина / П.В. Логвінов // Науковий вісник Херсонського державного університету, серія: Економічні науки. – Херсон : 2015. – Вип. 11. – Ч. 3. – С. 137–143

59 Логвінов П.В. Сутність програмно-цільового бюджетування в управлінні бюджетним господарством / П.В. Логвінов // Фінанси, аудит та менеджмент: аналіз тенденцій та науково-економічний розвиток : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 15-16 квітня 2016 р.) / ГО «Львівська економічна фундація». – Львів : ЛЕФ, 2016. – С. 89–92

60 Логвінов П.В. Управління ресурсами місцевих бюджетів в умовах програмно-цільового методу бюджетування / П.В. Логвінов // Фінансові механізми забезпечення розвитку економіки України в сучасних умовах: матеріали всеукраїнської наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 квітня 2016 р.). – К. : КНЕУ, 2016. – С. 49-51

61 Логвінов П.В. Фінансове вирівнювання територій в умовах децентралізації публічних фінансів / П.В. Логвінов // Фінанси, облік і аудит : зб. наук. пр. – К. : КНЕУ, 2015. – № 2(26). – С. 80–93

62 Лондар С. Л. Фінанси / С. Л. Лондар : навч. посіб. — Вінниця : Нова Книга, 2009. — 384 с.

63 Луніна І., Серебрянська Д. Декларації та реалії бюджетної децентралізації // Дзеркало тижня. – №43. – 2015. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/finances/deklaraciyi-ta-28-realiyi-byudzhethnoyi-decentralizaciyi-abo-yakimi-naspravdi-yefinansovi-povnovazhennya-miscevoyi-vladi-.html>

64 Макашина О.В. Бюджетирование, ориентированное на результат / О.В. Макашина // Вестник ИГЭУ. – 2008. – Вып. 1. – С.144. ст. 1-5. Режим доступу: [http://ispu.ru/files/str.\\_23-27.pdf](http://ispu.ru/files/str._23-27.pdf).

65 Мальська М. П. Країнознавство: теорія та практика: підруч. / М. П. Мальська, Н. В. Антонюк, Ю. С. Занько, Н. М. Ганич. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 528 с.

66 Маркович Г. Б. Передумови, переваги та інструменти запровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів / Г. Б. Маркович // Наукові праці НДФІ. - 2010. - Вип. 3. - С. 40-49. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi\\_2010\\_3\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npndfi_2010_3_5).

67 Маркович Г. Б. Пріоритетні напрями вдосконалення методологічних засад щодо запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні / Г. Б. Маркович // Фінанси України. - 2012. - № 9. - С. 43-53. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu\\_2012\\_9\\_5](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fu_2012_9_5).



68 Маркович Г. Б. Програмно-цільовий метод бюджетування як інструмент підвищення ефективності видатків місцевих бюджетів / Вісник Дніпропетровського університету. Сер. : Економіка. - 2014. - Т. 22, вип. 8(1). - С. 3-10 .

69 Матеріали проекту ЛОГОН „Мережа місцевого самоврядування між країнами ЄС та країнами ЦСЄ”. The Local Government Information Network (LOGIN) - [Електронний ресурс] - режим доступу: [www.logincee.org/file/7129/library](http://www.logincee.org/file/7129/library).

70 Мельник А. Ф. Муніципальний менеджмент : навч. посіб. / А. Ф. Мельник, Г. Л. Монастирський, О. П. Дудкіна ; за ред. А. Ф. Мельник. — К. : Знання, 2006. — С. 44—46.

71 Мітюков І.О. Бюджетна реформа і основні напрями вдосконалення бюджетної політики та політики держави у сфері публічних фінансів // Доповіді, виступи міжнар. наук.-прак. конфер. «Бюджетна реформа в Україні». – К. : НДФІ, 2001. – С. 35-46.

72 Місцеві фінанси: підручник /авт. кол.; за ред. д-ра. екон. наук, проф. О.Б.Жихор, д-ра. екон. наук, проф. О.П.Кириленко. – К.: УБС НБУ, 2015. – 579 с.

73 Молдован О.О. Інтеграція до ЄС: досвід Польщі та виклики для України// Дзеркало тижня. Україна. - №35. - 27 вересня 2013 р. - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://gazeta.dt.ua/macrolevel/integraciya-do-yes-dosvid-polschi-ta-vikliki-dlya-ukrayini-.html>.

74 Молдован О.О. Як провести успішну податкову реформу: досвід Словаччини для України // Дзеркало тижня. Україна. - №38. - 15 жовтня 2010 р. - [Електронний ресурс] - режим доступу:[http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/yak\\_provesti\\_uspishnu\\_podatkovu\\_reformu\\_dosvid\\_slovachchini\\_dlya\\_ukrayini.html](http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/yak_provesti_uspishnu_podatkovu_reformu_dosvid_slovachchini_dlya_ukrayini.html).

75 Молдован Олексій Реформа державних фінансів: заробляти навчилися, витратити — ще ні // Дзеркало тижня. Україна. - № 38. - 21 жовтня 2011 р. [Електронний ресурс] - режим доступу:

[http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reforma\\_derzhavnih\\_finansiv\\_zaroblyati\\_navchilisy\\_a,\\_vitrachati\\_\\_sche\\_ni.h](http://gazeta.dt.ua/ECONOMICS/reforma_derzhavnih_finansiv_zaroblyati_navchilisy_a,_vitrachati__sche_ni.h).

76 Наказ Міністерства фінансів України № 805 від 02.08.2010 року. «Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів» [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=289413&cat\\_id=288202](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=289413&cat_id=288202).

77 Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України / кол. Авторів [заг. редакція, передмова Ф.О. Ярошенка]. – К.: Зовнішня торгівля; УДУФМТ, 2010. – 592 с .

78 Набатова Ю. О. «Формування місцевих бюджетів в умовах децентралізації фінансових ресурсів»/ Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка» /№ 5, 2015. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4100>.

79 Огданський К. Аналіз функціонування та проблеми ринку муніципальних позик в Україні / К. Огданський, О. Ільчук // Актуальні проблеми державного управління. 2006. — Вип. 4. — С. 105–109.

80 Огонь Ц. Програмно-цільовий метод та ефективність бюджетних програм / Ц. Огонь // Фінанси України. - 2009. - № 7. - С. 21-27.

81 Озеров И. Х. Основы финансовой науки: бюджет, формы взимания, мест-ные финансы, государственный кредит / И. Х. Озеров. — М. : ЮрИнформ-Пресс : Пепеляев : Гольцблат и партнеры, 2008. — 622 с.

82 Онишко С. В. Фінансове забезпечення інноваційного розвитку : монографія / С. В. Онишко. — Ірпінь. : Нац. акад. ДПС України, 2004. — 434 с.

83 Онікієнко В. В. Інноваційна парадигма соціально-економічного розвитку України : монографія / В. В. Онікієнко, Л. М. Ємельяненко, І. В. Терон. — К. : Рада по вивч. продукт. сил України НАН України, 2006. — 479 с.

84 Оніщук Г. І. Проблеми розвитку міського комплексу України: теорія і практика / Г. І. Оніщук. — К. : Наук. світ, 2002. — 439 с.

85 Опарін В. М. Фінанси (загальна теорія) / В. М. Опарін. — К. : КНЕУ, 2001. — 420 с.

86 Опихана Н. Є. Оцінка формування фінансових ресурсів та проблеми фінансового вирівнювання регіонів / Н. Є. Опихана // Зб. наук. пр. кафедри екон. аналізу. — Вип. 12. — Тернопіль : Екон. дум-ка, 2003. — С. 62—65.

87 Основи збалансованості фінансової системи держави // Фінанси України. - 2003. - № 1, с. 77-81. Карпінський Б. А., Герасименко О.В.

88 Остріщенко Ю.В. Досвід застосування елементів стратегічного бюджетного планування в країнах з ринковою економікою /15–16 квітня 2008 р.). [У 2-х ч.] / Редкол.: І.Я. Чугунов (голова) [та ін.] – К. : НДФІ, 2008. – Ч.2. – С. 84-89

89 Остріщенко Ю.В. Актуальні проблеми нормативно-правового забезпечення процесу впровадження програмно-цільового методу на рівні місцевих бюджетів / Ю.В. Остріщенко // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії. Економічні науки. – 2009. – № 4. – С. 108–114  
Ю.В. Остріщенко // Наукові праці НДФІ. – 2011. – № 1. – С. 21–29

90 Остріщенко Ю.В. Головні аспекти бюджетної реформи на місцевому рівні у 2010 році: матеріали II міжнародного симпозіуму [«Розвиток фінансових відносин в умовах трансформаційних процесів»], (м. Харків, 10 грудня 2009 р.). Міністерство фінансів України, Харківський інститут фінансів УДУФМТ. – Х.: ХІФ УДУФМТ, 2009. – С. 151–152

91 Остріщенко Ю.В. Інноваційні напрями розвитку місцевих бюджетів: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. [«Інноваційні процеси у фінансово-кредитній сфері»], (м. Київ, 14-15 квітня 2011 р.) / відп. ред. Н.П. Шульга – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – С. 205–206

92 Остріщенко Ю.В. Методика оцінки ефективності бюджетних програм: матеріали наук.-практ. конф. [«Фінансово-бюджетна складова в умовах трансформації економіки»], (м. Київ, 26-27 квітня 2010 р.).

93 Остріщенко Ю.В. Міжбюджетні відносини: стан, проблеми та перспективи вдосконалення / Ю.В. Остріщенко // Актуальні питання розвитку державних фінансів України: Зб. наук. праць / Український державний університет економіки і фінансів. – К. : УДУЕФ, 2006. – Вип. 3. – С. 175–183

94 Остріщенко Ю.В. Передумови запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні: матеріали наук.-практ. конф. [«Пріоритети фінансової політики України на сучасному етапі соціально-економічного розвитку»], (м. Київ, 23-24 квітня 2009 р.). [У 2-х ч.] / Редкол.: І.Я. Чугунов (голова) [та ін.] – К.: ДННУ АФУ, 2009. – Ч.2. – С. 70–75

95 Остріщенко Ю.В. Перспективи розвитку місцевих фінансів у 2008-2009 роках: матеріали наук.-практ. конф. [«Розвиток фінансової системи України в умовах економічної глобалізації»], (м. Київ, [У 2-х ч.] / Редкол.: І.Я. Чугунов (голова) [та ін.] – К.: НДФІ, 2010. – Ч.2. – С. 54–58

96 Остріщенко Ю.В. Підвищення фінансової самостійності місцевих бюджетів у контексті децентралізації державної влади / Ю.В. Остріщенко// Наукові праці НДФІ. – 2008. – № 4. – С. 55–63

97 Остріщенко Ю.В. Теоретико-методологічні засади запровадження програмно-цільового методу на місцевому рівні / Ю.В. Остріщенко// Наукові праці НДФІ. – 2009. – № 2. – С. 84–91

98 Офіційний сайт Міжнародного Вишеградського Фонду - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://www.visegradgroup.eu/about>.

99 Павлюк К.В. Оцінка виконання бюджетних програм: результативні показники. Фінанси України. – 2005. - № 2. – С. 70–77.

100 Пасічник Ю. В. Бюджетна система України та зарубіжних країн : навч. посіб. / Ю. В. Пасічник. — К. : Знання-Прес, 2003. — 523 с.;

101 Пасічник Ю. В. Бюджетний потенціал економічного зростання в Україні : монографія / Ю. В. Пасічник. — Донецьк : Юго-Восток. — 2006. — 642 с.

102 Петрук О. М. Особливості розвитку фінансового моніторингу / О. М. Петрук, К. Д. Левківська // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 2. - С. 288-293. - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu\\_econ\\_2013\\_2\\_38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_2_38)

103 Планування місцевих бюджетів на основі програмно цільового методу: Навчальний посібник/ [Під заг. Редакцією І.Ф.Щербини]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи», USAID. – 2-ге видання, виправлене та доповнене – К.: Нора-Друк, 2011. – 104.

104 Планування місцевих бюджетів на основі програмно-цільового методу: Навчальний посібник / [Під заг. ред., В.В.Зубенко]; ІБСЕД, Проект «Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження». – 4-те видання, виправлене та доповнене – К., 2013.

105 Потеряйло І.Ю. Програмно-цільовий метод управління видатками бюджету: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.08 / Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". — К.: 2009. — 20 с. — укр.

106 Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України : Закон України від 23.03.2000 р. № 1602-III - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1602-14>.

107 Про державні цільові програми : Закон України від 18.03.2004 р. № 1621-IV - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1621-15> .

108 Програма економічних реформ Президента України на 2010-2014 роки. «Заможне суспільство, конкурентна економіка, ефективна держава» - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).

109 Про затвердження Основних підходів до запровадження програмно-цільового методу складання та виконання місцевих бюджетів. Наказ від 02.08.2010 № 805 Міністерства фінансів України - [Електронний ресурс] - режим доступу:

[http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=289413&cat\\_id=288202](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=289413&cat_id=288202)

110 Реформи системи державних фінансів України: перші результати та подальші перспективи / О. О. Молдован, О. В. Шевченко, О. А. Єгорова; за ред. Я. А. Жаліла. – К. : НІСД, 2011. – 88 с. - [Електронний ресурс] - режим доступу: <http://www.niss.gov.ua/content/articles/files/MOLDOV>.

111 Розвиток бюджетного процесу в умовах економічних перетворень: монографія / С.І. Юрій, В.Г. Дем'янишин, О.П. Кириленко та ін.; [за ред. С.І. Юрія, В.Г. Дем'янишина]. – К.: Кондор Видавництво, 2012. – 376 с.

112 Світовий досвід організації місцевих фінансів [Текст] / О. П. Кириленко, А. В. Лучка, Б. С. Малиняк, В. В. Письменний // Місцеві фінанси : підручник / О. П. Кириленко, А. В. Дем'янюк, А. Б. Кондрашихін, О. Р. Квасовський ; за ред. О. П. Кириленко. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 367-395.

113 Сутність і проблематика бюджетування: українські реалії / В. М. Федосов, Т.С. Бабич // Фінанси України. – 2008. – N1(146). – С.3-24. – с.10. .

114 Самошкіна О.А., Чугунов І.Я. Теоретико-методологічні засади удосконалення програмно-цільового методу планування видатків бюджету // Фінанси України : Науково-теоретичний та інформаційно-практичний журнал Міністерства фінансів України.-2004.- N9.-с.37-44.

115 Ткаченко Н.В. «Прагматика і проблематика впровадження програмно-цільового методу в бюджетний процес» / «Фінансовий простір» № 3 (11) 2013 р. ст. 80-82 .

116 Ткачук А.Ф., Агранофф Р., Браун Т. Місцеве самоврядування: світовий та український досвід К.: "ЗАПОВІТ", 1997. - 188 с.

117 Фінанси України: інституційні перетворення та напрями розвитку : монографія / за ред. І. Я. Чугунова. — К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2009. — 848 с.

118 Фінанси: підручник / С.І. Юрій, В.М. Федосов, Л.М. Алексеєнко, В.Г. Дем'янишин та ін.; [за ред. С.І. Юрія, В.М. Федосова]; друге видання перероблене і доповнене. — К.: Знання, 2012 — 687 с.

119 Фінансовий потенціал регіонального розвитку: монографія / А.Є.Буряченко. — К.: КНЕУ, 2013. — 342 с.

120 Хакет Р. Програмно-цільовий метод. Program Budgeting Manual, Varents Group. — 1999. — Р. 111-112.

121 Чугунов І. Я. Напрями застосування програмно-цільового методу планування місцевих бюджетів / І. Я. Чугунов, Ю. В. Остріщенко // Наукові праці НДФІ. - 2009. - Вип. 3. - С. 3-11. - - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi\\_2009\\_3\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2009_3_2). .

122 Чугунов І.Я., Запатріна І.В. Розвиток програмно-цільового методу планування бюджету. Фінанси України. — 2008. — № 5. — С. 3–14.

123 Чугунов І.Я., Остріщенко Ю.В. Напрями застосування програмно-цільового методу планування місцевих бюджетів / І.Я. Чугунов, Ю.В. Остріщенко // Наукові праці НДФІ. — 2009. — № 3. — С. 3–11

124 Чумачекно М.Г. Бюджетна політика у контексті соціально-економічного розвитку України. Т.4. Програмно-цільовий метод у бюджетному процесі. — К. : НДФІ, 2004. — 368 с.

125 Шишко О. В. Теоретичні аспекти формування фінансової автономії місцевого самоврядування в сучасних умовах / О. В. Шишко // Наукові праці НДФІ. - 2015. - Вип. 2. - С. 70-83. - - [Електронний ресурс] - режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi\\_2015\\_2\\_7](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2015_2_7)

126 Шишко О.В. Вплив впровадження реформи з децентралізації на місцеві фінанси та зарубіжний досвід організації самоврядування / Є.Ю. Кузькін, Т.Г. Барабаш, О.В. Шишко // Збірник наукових праць НДФІ. — 2015. — №4 (73). — С. 62-75.

127 Шишко О.В. Методичні підходи до впровадження середньострокового бюджетного планування місцевих бюджетів / О.В. Шишко // Збірник наукових праць НДФІ. – 2015. – №3 (72). – С. 54-67.

128 Шишко О.В. Розширення повноважень місцевого самоврядування в сучасних умовах: основні напрямки та подолання перешкод / Є.Ю. Кузькін, О.В. Шишко // Фінанси України. - 2015. – №11. – С. 42 – 53.

129 Щерба С. Філософія: Навчальний посібник / За редакцією С.Щерби, М.Тофтула. – К., 2003. 215 с.

130 Щербина І.Ф. Практичні аспекти програмно-цільового методу бюджетування. Зарубіжний досвід / [Щербина І. Бабіч Т. Козейчук С. та ін.]; Проект «Реформа місцевих бюджетів в Україні»: матеріали тренінгів. – К.: RTI International (USAID), 2006. – 260 с.

131 Юшко С. В. Організація міжбюджетних відносин в Україні: стан, проблеми і перспективи / С. В. Юшко // Фінанси України. — 2009. — № 1. — С. 86–97.

132 Almos Tassony. Municipal Budgeting. — [Electronic Resource] — Available from: [https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1\\_tassonyi.pdf](https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2002ctj/2002ctj1_tassonyi.pdf) .

133 Arny S.I. and Rose, A.A. (2005) “Designing a Strategic Information Systems Planning Methodology for Malaysian Institutes of Higher Learning (isp-ipta), Issues in Information System, Volume VI, No. 1, 2005. P. 325-331 — [Electronic Resource] — Available from: <http://iacis.org/iis/>.

134 Bakalářská práce «Performance budgeting (on regional level in the Czech Republic)», Brno, 2011 — [Electronic Resource] — Available from: [http://is.muni.cz/th/100545/esf\\_b/Necasova\\_Bakalarska\\_prace.pdf](http://is.muni.cz/th/100545/esf_b/Necasova_Bakalarska_prace.pdf). Lenka Nečasová.

135 Bitner M. J. Servicecapes: The impact of Physical surrounding on Customer and Employees / M. J. Bitner // Journal of Marketing. — 1992. — № 56. — April.

136 Blanchard O. Regional Evolutions / O. Blanchard, L. Katz // Brookings Papers on Economic Activity. — 1992(1). — P. 1—75.



137 Boadway R. Evaluating the Equalization Program Notes for the Expert Panel on Equalization and Territorial Formula Financing / R. Boadway ; Department of Economics // Queen's University. — 2005. — June. — 43 p.

138 Bodie Z. Financial Economics. — 2-nd Edition / Z. Bodie, R. Merton, D. Clewton. — Prentice Hall. — 500 p.

139 Borge L.-E. Centralized or decentralized financing of local governments? Consequences for efficiency and inequality of service provision / Lars-Erik Borge ; University of Science and Technology. — Working Paper. — 2006. — № 14.

140 Bornhorst F. Regional Unemployment and its Persistence in Transition Countries / F. Bornhorst, S. Commander // Economics of Transition. — 2006. — № 14(2). — P. 269—288.

141 Buchanan J. M. Fiscal Equalization Revisited / James M. Buchanan // Conference co-sponsored by the Atlantic Institute for Market Studies, the Montreal Economic Institute and the Frontier Centre for Public Policy CONFERENCE PAPER. — Montreal. — 25 October 2001.

142 Buchanan J. M. Public Finance and Public Choice: Two Contrasting Visions of the State / J. M. Buchanan, R. A. Musgrave. — Cambridge (Mass.) ; London : The MIT Press, 2000. - IX. - 272 p.

143 Buryachenko A. Financial mission of local authorities. Modern trends in scientific thought development / A. Buryachenko : materials digest of the 2-nd International Scientific Conference ; January 31 – February 14 ; 2011 ; Kiev ; London. — Economic science / All-Ukraine Academic Union of specialist for professional assessment of scientific research and pedagogical activity ; Organizing Committee : B. Zhithigor (chairman), L. Kypreichyk, A. Tim, G. Georgiou, S. Serdechny, L. Staker. — Odessa : InPress, 2011.

144 Buryachenko A. Financial support utilities in Ukraine / A. Buryachenko // Фінансова та банківська криза в Китаї та Україні : матеріали круглого столу ; 16-17 черв. 2009 р. — К. : КНЕУ, 2009. — P. 47–52.

145 Classics in the Theory of Public Finance / ed. by R. A. Musgrave, A. T. Peacock. — London etc.: Macmillan ; New York : St Martin's Press, 1967. — XIX. — 244 p.

146 Dahl R. A. Democracy and its critics / R. A. Dahl. — New Haven and London : Yale University Press, 1989. — 397 p.

147 Dahlby B. Report on the Expert Panel on Equalization and Territorial Formula Financing Workshop / B. Dahlby // Minto Place Suite. — Ottawa ; Ontario. — 2005 — June 3. — P. 18.

148 Daniel Seligman. «McNamara's Management Revolution», Fortune July, 1965, p 117.

149 Darby J. Fiscal decentralisation in Europe: A Review of recent experience / J. Darby, A. Muscatelli, G. Roy // University of Glasgow. — № G12 8RT. — Glasgow, 2003. — P. 8–9.

150 David Novick, Which Program Do We Mean in Program Budgeting? (Santa Monica: RAND Corp., May 12, 1954) , p. 5.

151 Davoodi, H. Fiscal Decentralization and Economic Growth: A Cross-Country Study / Hamid Davoodi and Heng-Fu Zou // Journal of Urban Economics. — 1998. — № 43. — P. 244–257.

152 Decentralization Indicators / Intergovernmental Relations and Subnational Finance Thematic Group // The World Bank. — February 2013. — [Electronic Resource] — Available from : <http://siteresources.worldbank.org/PUBLICSECTORANDGOVERNANCE/Resources/285741>

153 Drucker P. Innovation and Entrepreneurship, Practice and Principles Butter-worth-Heinemann / P. Drucker. — Oxford, 2001. — 293 p.

154 Herbert Hoover (Chairman), Hoover Commission Report , Vol. VIII: Treasury Department - A Report to the Congress (March, 1949), p. 3.

155 Herbert Hoover, Budget and Accounting in the United States Government (United States Commission on Government, June, 1955), p. 29. .

156 Infrastructure productivity: How to save \$ 1 trillion a year // McKinsey Global Institute. — January 2013. — P. 1.

157 James M. Buchanan Fiscal Equalization Revisited / M. James // conference co-sponsored by the Atlantic Institute for Market Studies, the Montreal Economic Institute and the Frontier Centre for Public Policy Conference paper Montreal. — 2001. — 25 October. — P. 18.

158 John Hagen. Program Budgeting, Center for the Study of Evaluation UCLA Graduate School of Education Los Angeles, California Report No. 7, December 1968, 55 p. p. 2.

159 Jones M. Local governments / M. Jones // International encyclopedia of public policy and administration / Editor in chief J. M. Shafritz. — Boulder : Westview, 1998. — Vol. 3. — P. 1295–1300.

160 Keating M. Federalism and the balance power of European states [Electronic Resource] / Michael Keating // Paper prepared for Sigma. — 2007. — Available from :

161 Kelly, Janet M., and William C. Rivenbark, 2003. Performance Budgeting for State and Local Government. Armonk, NY: M.E. Sharpe. Режим доступа: <http://sogpubs.unc.edu/electronicversions/pg/pgwin04/article3.pdf>

162 Lessons learned from budget reforms in Slovakia, prepared by Jan Marusinec — [Electronic Resource] — Available from: <http://publicfinance.undp.sk/en/show/D3896E5C-F203-1EE9-BF535DAA9B32459F>.

163 Lim Andrew. Performance-Based Budgeting : Critical Success Factors in Implementation. — [Electronic Resource] — Available from: <http://pbbconference.ir/Downloads/2.pdf>.

164 Lucie Sedmihradská and Stanislav Klazar. Paper «Public budgeting in the Czech Republic», University of Economics Prague - [режим доступа]: <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/NISPAcee/UNPAN022181.pdf>.

165 Marzanna Krajewska, Katarzyna Andrzan. Budżet zadaniowy – instrument zarządzania finansami miasta stołecznego. W: „Studia BAS”. Biuro Analiz Sejmowych, Nr 1(33) 2013 s. 9. — [Electronic Resource] — Available from: [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia\\_BAS\\_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf).

166 Miriama Svetkovska. «Slovakia, an outstanding example in public finance management reform». Paper to be presented at the DRUID-DIME Academy Winter 2010 PhD Conference on Comwell Rebuild Bakker, Aalborg, Denmark, January 21 - 23, 2010— [Electronic Resource] — Available from: <http://www2.druid.dk/conferences/viewpaper.php?id=500744&cf=44>.

167 Monika Korolewska, Kamilla Marchewka Bartkowiak. Budżet zadaniowy w samorządach terytorialnych – analiza wyników badania ankietowego oraz studium przypadków na przykładzie miast. W: „Studia BAS”. Biuro Analiz Sejmowych, Nr 1(33) 2013, s. 170. — [Electronic Resource] — Available from: [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia\\_BAS\\_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf).

168 Navin B. Guide to Performance-based Budgeting – [Electronic Resource] — Available from: <http://www.cgg.gov.in/workingpapers/WP-113-127.pdf>.

169 Program Budgeting Modernizing Financial Management for Hungarian Local Governments, training manual – [Electronic Resource] — Available from: <http://www.urban.org/pdf/prog-budget.pdf>.

170 Public sector modernisation: governing for performance. 28th Session of the Public Management Committee 13-14 November 2003, Château de la Muette, Paris 15 p. — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&c>.

171 Robinson M., 2007b, IMF, Making Program Budgeting Work, Presentation for International Conference on Performance-Based Budgeting: World Bank, Washington D.C. – — [Electronic Resource] — Available from: [http://www.theclearinitiative.org/PDFs/CLEAR\\_PB\\_Manual.pdf](http://www.theclearinitiative.org/PDFs/CLEAR_PB_Manual.pdf).

172 Szpringer Zofia. Budżet zadaniowy Polski w świetle doświadczeń międzynarodowych. W: „Studia BAS”. Biuro Analiz Sejmowych, Nr 1(33) 2013 "Budżet zadaniowy" s. 9. - — [Electronic Resource] — Available from: [http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/\\$file/Studia\\_BAS\\_33.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/WydBAS.nsf/0/5548F9847B05CB37C1257B2E002A574B/$file/Studia_BAS_33.pdf).

173 The Civil Service Reform Act of 1978, (October 13, 1978). — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.gpo.gov/fdsys/pkg/STATUTE-92/pdf/STATUTE-92-Pg1111.pdf>.

174 U. S. President's Commission on economy and Efficiency, The Need for a National Budget (Washington, D. C.: Government Printing Office, 1912) pp. 4-5. .

175 U. S. Bureau of the Budget, Planning-Programming-Budgeting (Washington, D. C: Bulletin No. 66-3), October 12, 1965, p. 1.

176 United Nations, A Manual for Programme and Performance Budgeting (New York, 1965) , p. 6.

177 US General Accounting Office, Performance Budgeting: Initial Experiences Under the Results Act in Linking Plans with Budgets, GAO/AIMD/GGD-99-67, 1999 — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.gao.gov/assets/230/227280.pdf> .

178 Ustawa o finansach publicznych z 27 sierpnia 2009 r. (Dz.U. nr 157, poz. 1240 ze zm.) - [режим доступа]: <http://isap.sejm.gov.pl/DetailsServlet?id=WDU20091571240>.

179 Vaillancourt F. Expenditure-Based Equalization Transfers / François Vaillancourt, Richard M. Bird // International Tax Program Paper 0512 ; Institute for International Business ; University of Toronto. — June 2005 — P. 32.

180 Wagner R. E. The Fiscal Organization of American Federalism / R. E. Wagner. — Chicago : Chicago University Press, 1971. — VII, 119 p.

181 Washington Post Staff Writers Sunday, May 4 1997, Page A18. Steven Pearlstein and Clay Chandler — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.washingtonpost.com/wp-rv/politics/special/budget/stories/050497.htm>.

182 William F. Willoughby. Principles of Public Administration (Baltimore, Md.: Institute for Government Research, 1927 ) p. 438.

183 World Urbanization Prospects. The 2015 Revision. Highlights. — UN. New York. — March 2016. — P. 13 — [Electronic Resource] — Available from: [https://esa.un.org/unpd/wpp/publications/files/key\\_findings\\_wpp\\_2015.pdf](https://esa.un.org/unpd/wpp/publications/files/key_findings_wpp_2015.pdf)

184 Zákon č. 218/2000 Sb. «O rozpočtových pravidlech a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů» — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2000/zakon-c-218-2000-sb-3443>.

185 Zákon č. 250/2000 Sb. «O rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů» — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2000/zakon-c-250-2000-sb-3447>.

186 Zákon o krajích (krajské zřízení) Předpis č. 129/2000 Sb. — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-129>.

187 Zákon o obcích (obecní zřízení) 128.2000 Sb — [Electronic Resource] — Available from: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2000-128> .

188 Zavázení programove-výkonového rozpočtování — [Electronic Resource] — Available from: [http://kvf.vse.cz/storage/1239723216\\_sb\\_hornakova.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1239723216_sb_hornakova.pdf). Hornakova S.B.

189 Zavázení programově-výkonového rozpočtování. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí». Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2009. 9 s. — [Electronic Resource] — Available from: [http://kvf.vse.cz/storage/1239723216\\_sb\\_hornakova.pdf](http://kvf.vse.cz/storage/1239723216_sb_hornakova.pdf). Michaela Horňáková.

190 1990. évi LXV. törvény a helyi önkormányzatokról — [Electronic Resource] — Available from: [http://www.bmmk.hu/letolt/Torveny/Torveny1990LXV\\_helyi\\_onkormanyzatokrol.pdf](http://www.bmmk.hu/letolt/Torveny/Torveny1990LXV_helyi_onkormanyzatokrol.pdf) .