

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

На правах рукопису

Жибер Тетяна Василівна

УДК 336.142.4

Бюджетний процес та його оптимізація в Україні

Спеціальність 08.04.01 – Фінанси, грошовий обіг і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Опарін Валерій Михайлович,
кандидат економічних наук, професор

Київ – 2005

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ДЕМОКРАТИЧНОГО СУСПІЛЬСТВА	
1.1 Бюджет як основний інструмент фінансового забезпечення реалізації функцій держави.....	9
1.2 Наукові принципи бюджетного устрою та бюджетного процесу, їх еволюція.....	28
1.3 Сутність та складові бюджетного процесу, завдання його оптимізації....	52
Висновки до розділу 1.....	78
РОЗДІЛ 2 БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І ПРОГНОЗУВАННЯ У КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ	
2.1 Взаємовідносини суб'єктів бюджетного процесу та узгодження їх інтересів у процесі складання бюджетів.....	81
2.2 Формування бюджетних призначень.....	100
2.3 Процедурна регламентація розгляду та затвердження бюджету.....	123
Висновки до розділу 2.....	137
РОЗДІЛ 3 ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ ТА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЙОГО ВИКОНАННЯ	
3.1 Завдання розмежування бюджетних прав і повноважень органів, що забезпечують виконання бюджетів України.....	140
3.2 Інструменти управління бюджетними призначеннями в процесі виконання бюджету.....	160
3.3 Бюджетний контроль і його ефективність	175
3.4 Відображення результатів виконання бюджету у звітності.....	194
Висновки до розділу 3.....	196
ВИСНОВКИ.....	200
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	204
ДОДАТКИ.....	217

ВСТУП

Актуальність теми. Важливим інструментом реалізації соціально-економічної політики держави виступає бюджет, форма та зміст якого обумовлені рядом чинників. Економічний розвиток і політичний устрій, обрана воєнна доктрина і модель соціальної політики країни визначають ті показники, які відображені в бюджеті. В свою чергу, бюджет прямо або опосередковано впливає на економіку країни.

Використання бюджету як інструменту регулювання економіки ускладнене впливом на діяльність учасників бюджетних відносин багатьох як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників, що визначаються соціально-економічним середовищем в країні та в світі. Одним із завдань бюджетного процесу є забезпечення керованого і передбачуваного впливу на зміст бюджету цих чинників, в результаті якого співвідношення бюджетних доходів і видатків відповідає фінансовій політиці держави. Організація бюджетного процесу потребує вибору раціональних схем взаємодії його учасників, удосконалення методів складання та виконання бюджету і здійснення бюджетного контролю.

Після проголошення незалежності Україна почала розбудову бюджетної системи на засадах, характерних для країн з ринковою економікою. При цьому використовувався досвід інших країн, зокрема Франції, яка надавала фінансову і технічну допомогу у впровадженні казначейської системи касового виконання бюджету. Однак непослідовна фінансова політика України є причиною певної нестабільності державних фінансів. Подальше вдосконалення бюджетного процесу в Україні обумовлене високим рівнем концентрації доходів у центральному бюджеті, що підриває фінансові основи місцевого самоврядування. Суттєво обмежені бюджетні повноваження місцевих органів представницької та виконавчої влади, залишається невирішеною проблема бюджетного регулювання і фінансового вирівнювання.

Вивченню бюджету, який є основою фінансового забезпечення функцій держави та інструментом її впливу на соціально-економічний розвиток, приділяли увагу у своїх працях Ш. Бланкарт, Б. Болдирєв, Дж. Б'юкенен, А.Вільдавські,

Є.Гловінський, Р. Зоді, Дж.М. Кейнс, У. Нордхауз, І. Озеров, П.Самуельсон, Дж.Стігліц та інші. Вагомий внесок до сучасної теорії бюджетного процесу зробили такі вчені як В. Андрущенко, С. Буковинський, О.Василик, П. Вахрін, Г.Волощук, Л. Дробозіна, І. Луніна, Ю. Ляшенко, С.Льовочкін, Ц. Огонь, С.Огороднік, В. Опарін, В. Суторміна, В. Федосов, С.Юрій та інші.

Віддаючи належне напрацюванням вітчизняних та зарубіжних фахівців, здійсненим у галузі теорії та організації бюджетного процесу в Україні, слід зауважити, що до цього часу багато проблем не знайшли свого остаточного вирішення. У першу чергу потребує дослідження мотивація учасників бюджетного процесу та механізми узгодження їх інтересів на усіх його стадіях. Існує необхідність підвищення рівня бюджетного планування та удосконалення організації виконання бюджету. Таким чином, оптимізація бюджетного процесу з метою забезпечення найбільш ефективного акумулювання та використання бюджетних коштів, є актуальною, що і обумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконане відповідно до плану наукових досліджень Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана і є складовою комплексної науково-дослідної держбюджетної теми „Реструктуризація фінансової системи в умовах перехідної економіки” (номер державної реєстрації 0101I003065). Особистий внесок автора полягає в розробленні пропозицій щодо внесення змін до Бюджетного кодексу України та інших нормативних документів з питань бюджету.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є визначення шляхів удосконалення бюджетного процесу в Україні та розробка науково-практичних рекомендацій щодо підвищення його ефективності.

Досягнення вказаної мети зумовило необхідність вирішення таких завдань:

- поглибити теоретичні засади бюджетного процесу та обґрунтувати шляхи його оптимізації;

- уточнити принципи побудови бюджетної системи України як основи бюджетного устрою;
- визначити складові бюджетного процесу в Україні, що потребують подальшого удосконалення;
- встановити взаємозв'язок і взаємозалежність бюджетної політики та бюджетного процесу в Україні;
- здійснити аналіз використання програмно-цільового методу в бюджетному плануванні та касового методу виконання бюджету;
- розробити рекомендації щодо напрямів реформування бюджетного процесу в Україні та внесення змін до бюджетного законодавства з метою його вдосконалення.

Об'єктом дослідження є бюджетний процес в Україні, його правове регламентування, зміст та засади реалізації бюджетних повноважень учасниками бюджетного процесу.

Предметом дослідження є фінансові відносини між учасниками бюджетного процесу з приводу складання, розгляду, затвердження, виконання бюджету та формування звіту про його виконання.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальні методи наукового пізнання: для аналізу доходів та видатків бюджету – порівняльний аналіз та аналіз ретроспективних даних; при дослідженні сутності бюджетного устрою, бюджетної системи та бюджетного процесу – метод наукової абстракції; в процесі аналізу структури і змісту бюджетного процесу – логічний та історичний методи. Також відносно аналізу бюджетних показників використовувалися динамічні ряди, порівняння, деталізація, систематизація і узагальнення даних, графічні методи дослідження.

Інформаційною базою дослідження є наукові публікації з питань бюджету та бюджетного процесу, закони і нормативні документи, матеріали Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, звітність органів Державного казначейства України, матеріали науково-практичних конференцій,

періодичних видань та офіційних сайтів органів державної влади у мережі Інтернет.

Наукова новизна отриманих результатів. Узагальнені результати роботи визначають умови оптимізації бюджетного процесу в Україні та містять рекомендації щодо його подальшого вдосконалення і розвитку.

Основні положення, які формують наукову новизну результатів дисертаційного дослідження, полягають у наступному:

вперше

- доведена необхідність використання інтегрованого принципу „єдиних засад функціонування автономних ланок бюджетної системи” замість розділених принципів єдності і самостійності бюджетної системи, затверджених Бюджетним кодексом України, оскільки теоретичні принципи єдності та самостійності бюджетної системи протилежні один одному;

- обґрунтовано доцільність використання методу складання бюджету „з нуля” на рівні бюджетів місцевого самоврядування, що дозволить уточнити реальні потреби у бюджетному фінансуванні;

одержало подальший розвиток

- рекомендації щодо нормативного затвердження урядом та парламентом завдань середньострокової та довгострокової бюджетної політики, які дадуть змогу визначити більш чіткі критерії ефективності бюджетного процесу держави;

- обґрунтування бюджетування результативності для бюджетів органів місцевого самоврядування, яке дозволяє контролювати цільове використання коштів бюджету та очікувані результати, але не створює надмірного документального навантаження на фінансові органи та розпорядників коштів, що властиво програмному бюджетуванню;

удосконалено

- трактування бюджетного процесу, яке розширено на основі системного підходу і включає не тільки його стадії, інші елементи – учасників бюджетного процесу, їх повноваження й інтереси, методи,

інструменти та моделі, а й внутрішні та зовнішні чинники впливу на організацію бюджетного процесу і його ефективність;

- перелік напрямів впливу на прийняття бюджетних рішень, а саме: врахування основних напрямів бюджетної політики та програмних документів виконавчої влади; врахування інтересів виборців через представницьку функцію парламенту; врахування інтересів фінансово-промислових груп через урядове і парламентське лобі.

Практичне значення одержаних результатів. Матеріали дисертаційного дослідження містять як теоретичне обґрунтування предмету дослідження, так і пропозиції щодо вдосконалення організації бюджетного процесу в Україні. Пропозиції та висновки, які стосуються вдосконалення бюджетного процесу, використовувалися громадською організацією „Асоціація міст України та громад” при підготовці пропозицій та рекомендацій щодо нормативних документів, які надавалися до Комітету з питань бюджету Верховної Ради України (довідка № 3-198 від 20 жовтня 2005 року). Пропозиції, які стосуються вдосконалення бюджетного процесу в частині забезпечення головних розпорядників фінансовими ресурсами відповідно до їх бюджетних призначень під час складання розписів бюджету, а також процесу внесення змін до розписів бюджету упродовж бюджетного року, були використані під час розробки Інструкції про складання і виконання розпису бюджету міста Києва, затвердженої наказом Головного фінансового управління Київської міської державної адміністрації від 18.01.2005 р. № 2 „Про затвердження Інструкції про складання і виконання розпису бюджету міста Києва” (довідка № 048-1-2-08/11468 від 11 листопада 2005 року). Пропозиції щодо організації бюджетного контролю враховувалися при складанні планів роботи Головного контрольно-ревізійного управління України (довідка № 01-14/16 від 25 січня 2006 року).

Результати дисертаційного дослідження впроваджені в навчальний процес Київського національного економічного університету. Окремі положення і висновки дисертаційної роботи використовуються при викладанні дисциплін

„Бюджетна система” та „Бюджетний менеджмент” (довідка КНЕУ від 10 жовтня 2005 року).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею, у якій викладений авторський підхід до дослідження бюджету та вказані напрямки вирішення проблемних питань у сфері бюджетування. Рекомендації і пропозиції належать особисто автору і є його науковим здобутком. Внесок здобувача у праці, опублікованій у співавторстві, визначений окремо у списку публікацій.

Апробація результатів дисертації. Результати дисертаційного дослідження були оприлюднені та обговорювалися на засіданні кафедри фінансів Київського національного економічного університету, а також під час роботи таких міжнародних науково-практичних конференцій: „Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання” (жовтень 2002 року, м. Донецьк); „Теорія і практика перебудови економіки” (25-27 листопада 2002 року, м. Черкаси); „Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” (12 березня 2004 року, м. Тернопіль); „Особливості формування місцевих бюджетів в умовах реформування бюджетної системи України” (9 грудня 2005 року, м. Київ).

Публікації. За темою дисертаційної роботи опубліковано 11 наукових праць загальним обсягом 2,9 друк. арк., з них 5 – у наукових фахових виданнях і 6 – у інших наукових виданнях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БЮДЖЕТНОГО ПРОЦЕСУ В УМОВАХ ДЕМОКРАТИЧНОГО СУСПІЛЬСТВА

1.1. Бюджет як основний інструмент фінансового забезпечення реалізації функцій держави

До вивчення держави як явища доклали зусиль багато видатних учених. Англійський філософ Т. Гоббс визначив поняття “колективного суспільного договору”, втіленням якого стала держава – безліч інтересів різних груп, спілок, об’єднань, які можуть існувати у суспільстві, в результаті неможливо узгодити силами самих зацікавлених сторін. «Колективний договір» майже неможливо скасувати, і те, що не існує формально влади вищої, ніж державна, є найкориснішим його проявом.

На початку XX століття швейцарський політолог Р. Міхельс вивів так званий “залізний закон олігархії”, згідно якого будь-яка організація (у тому числі і держава), незалежно від того, якими принципами вона спочатку керується, прагне до самозбереження і консолідації. Тому інститут держави постійно розвивається, незважаючи на цілу низку внутрішніх протиріч. Політичним еталоном розвитку держави, для американського суспільства, є демократична держава. Оскільки державна економічна діяльність направлена в тому числі і на регулювання ринку, для такої держави важливим є досягнення законодавчо оформленого консенсусу між потребами громадян, державним курсом та особистими мотивами членів уряду. Основним призначенням демократичної держави є вибір серед особистих інтересів громадян, які вступають у протиріччя один з одним, одночасно враховуючи вплив таких чинників, як інтереси впливових осіб різних рівнів, рівень обмежень, рівень соціально-економічного розвитку країни тощо.

Унікальності такого явища, як держава, приділяв увагу відомий німецький філософ, соціолог, історик та економіст М. Вебер. Він підкреслював, що

особливість держави (серед інших альтернативних інституцій та об'єднань) полягає в тому, що вона володіє монополією на «законне насилля».

Виникнення і розвиток демократичної держави – найбільш поширений результат еволюції організації людського суспільства у сучасному світі. Демократична держава дозволяє поєднати бажання громадян владарювати (яке реалізується через право виборця у прийнятті рішень) і бути захищеними. Глобальна економічна роль держави полягає у створенні передумов невинного економічного зростання із метою забезпечення потреб суспільства та окремих громадян. Економічною базою для реалізації державою своїх цілей слугують державні фінанси, серед яких центральне місце займає бюджет держави.

Встановлення співвідношення статусу держав між собою у світі продовжує загострюватися, особливо у останні десятиліття. Утворення конфедерацій, метою яких проголошується слідування спільним шляхом під егідою колегіального уряду, створює нові передумови трансформації традицій бюджетів країн – учасниць об'єднань. Наприклад, бюджетні відносини країн ЄС після введення спільної грошової одиниці. Враховуючи регулювання міжнародних економічних відносин країн-учасників союзів, яке має на меті дотримання еквівалентності реальних показників доходів та видатків держав, у їх бюджетних процесах використовуються інструменти, орієнтовані на вимоги Європейського Союзу. У будь-якому випадку, пріоритети бюджетної політики країн конфедерацій орієнтовані на інтереси союзів, що сприяє розвитку нових теорій бюджетного управління у розрізі нових економічних умов у державах-учасниках.

Проблема вивчення ролі держави в економіці, а поряд з цим – побудови державних фінансів, не втрачає своєї актуальності і понині. В кінці XIX – на початку XX століття основна увага при вивченні економічної теорії приділялася мікроекономічним чинникам. Важливий вклад у розвиток макроекономіки, теорії державних фінансів, а отже і вивчення державного бюджету, вніс англійський економіст Дж. М. Кейнс. Основною ідеєю вчення Дж. М. Кейнса стало проголошення необхідності державного регулювання ринкової економіки. Відповідні положення його загальної теорії звучать так:

- макроекономічні показники є незамінним індикатором стану державних фінансів;
- головним інструментом регулювання економіки з боку держави є бюджетна політика.

Як наслідок, бюджет є важелем впливу на економіку з боку держави, тому наукова робота Дж. М. Кейнса особливо важлива для нашого дослідження. Вперше чітко визначивши економічну роль державних фінансів, він своїм вченням також дав поштовх розвитку вивчення сучасного бюджетного процесу. Державні фінанси розвиваються з огляду на еволюцію інституту держави. Після застосування теорії кейнсіанства на практиці, державна фінансова політика була визнана невід'ємною частиною державної економічної політики, а категорії державних фінансів зайняли більш чітко визначене місце у фінансовій науці. Основи кейнсіанства використовує сучасна теорія макроекономіки, його рекомендації не втратили своєї цінності і понині.

Сучасне вивчення державних фінансів провадиться двома способами, а одержані результати поєднуються у практичних втіленнях наукових доробок. Позитивний метод дослідження використовується, коли вивчення державних фінансів спирається на інформацію про результати здійснених практичних кроків з управління державними фінансами, на дослідження тих явищ, які відбулися унаслідок цього. Розвиток економічної теорії, врахування положень окремих теорій з огляду на сьогодення, і одержання наукових висновків на основі вивчення побудованих моделей розвитку подій у сфері державних фінансів – це використання нормативного методу наукового дослідження.

Хоча сучасна економічна наука дійшла висновку, що без державного втручання в економіку неможливо обійтися урядові жодної країни, одностайної думки щодо точних меж та пропорцій такого втручання не існує. Економічна свобода – це ілюзія, тому що примарна свобода ринку (на відміну від держави, яку ще можливо умовити або попросити допомоги), суворо обмежена рамками ринкових вимог, і всякий, хто їх не дотримується, буде витіснений за межі ринку [2 – 6].

Російський вчений Є. А. Черниш відмічає, що «сучасне міжнародне право передбачає імунітет держави (*par in parem imperium non habet* – рівний над рівним влади не має)» [7]. Але держава не має імунітету у правовідносинах комерційного (не суспільного) характеру, тому що юридичні і фізичні особи, що вступають у такі відносини з іноземними державами, не можуть бути позбавлені правового захисту згідно норм національного (громадянського, фінансового, банківського та ін.) і міжнародного цивільного права. Тобто на світовій арені держава здійснює свою юрисдикцію з додержанням юридичного імунітету інших держав. Очевидно, для урегулювання таких відносин населення планети все більше тяжіє до створення міждержавних об'єднань (конфедеративна форма устрою), як інструментів врегулювання міждержавних відносин у тому числі.

Базовою причиною недосконалості класичного ринку (ідеальної моделі ринкової економіки) американці П. Самуельсон і У. Нордхаус у своїй книзі “Економікс” [8, с. 130] вважають “...результат дії ринкового механізму ... ціни не відображають дійсних граничних витрат і граничної корисності для суспільства”. П. Самуельсон стверджував, що в останній третині XX століття найефективнішою була економіка, яка органічно поєднувала в собі ознаки ринкової та командної економік, і їх співвідношення залежало від прийнятої державної моделі економіки.

Бюджет розробляється державою, у особі уряду та парламенту, і є результатом відносин з приводу концентрації грошових (інколи – матеріальних) ресурсів у мережі спеціальних фондів, які є державною власністю і використовуються згідно державних інтересів. Ці відносини потребують чіткого плану їх здійснення, правове оформлення якого гарантує обов'язковість його виконання та відповідальність за нього. З огляду на те, яку грандіозну і повну протиріч формацию являє собою держава, однозначні критерії оптимальної моделі бюджету держави, як провідної ланки державної фінансової системи, вченими на сьогодні не сформовані. Точаться дискусії щодо необхідності і меж збалансування бюджету, обсягів бюджетного фінансування та його напрямів, управління державним боргом тощо.

У 1810 році в Росії, до складу якої на той час входила більша частина України, М. Сперанский за вказівкою царя Олександра I склав перший “План фінансів”, який складався з двох частин – поточної (планової на поточний рік) та прогнозної. Отже, вітчизняне бюджетне прогнозування виникло одночасно із бюджетним плануванням. Трохи раніше Великобританія почала затверджувати власні плани доходів та видатків, специфіка яких полягала в тому, що доходи та витрати, які у наш час носять назву постійних, затверджувалися владою автоматично, а детального розгляду зазнавали нововведені витрати та джерела доходів, яких вони потребували. При цьому фінанси монарха являли собою «спецфонд» державних фінансів, а згодом перетворилися на окрему статтю державних видатків. Таким чином, із XVII століття розпочинається поділ на два різні види правового оформлення бюджету держави, ознаки яких зберігаються і понині [9 – 11].

Кінець XIX століття був відзначений світовим зростанням національного виробництва, стрімким науково-технічним прогресом, появою нових галузей і пришвидшенням темпу фінансового життя. До того ж значний вплив на державні фінанси багатьох країн здійснили війни різних масштабів, кількість яких досягла апогею у першій половині XX століття. Більшість розвинених держав Європи та Азії важко переживали їх наслідки, а весь світ був втягнений у так звану гонку озброєнь, яка, у свою чергу, впливала на економіки країн. До традиційних ринкових протиріч додалися мілітаризація та величезні державні борги. Ці диспропорції могло вирівняти лише централізоване державне втручання, тому посилену увагу науковців привернуло функціонування бюджету як цілісної структури у державних фінансах. Найбільш гостро саме перед економістами постало питання про оптимальне функціонування бюджетної системи держави. Не останнє місце у посиленні державного регулювання економіки серед розвинутих країн світу на початку XXI століття відіграє чинник підготовки до війн, їх ведення, підтримки обороноздатності країн. У той же час видатки на управління стають частиною загальних видатків бюджету.

Як видно з історії, вплив військових дій на економіку країни – не випадкове чи одноразове явище. Війна, у яку країна вступає в ролі нападаючого, часто тісно

пов'язана з її економічними потребами. Ведення війни здавна вважалось хорошим способом пожвавлення економіки країни у період економічного піднесення, яке (за теорією циклічності) повинне перейти до стадії спаду. Стратегія участі у воєнних конфліктах у такому випадку завжди провокує пожвавлення економіки і відтягує спад, оскільки спрямовує бюджетні кошти на фінансування державного замовлення і опосередковано стимулює ділову активність. Схожий результат мають видатки на фундаментальні наукові дослідження, але, через невизначеність їх результату та більшу протяжність у часі, військові видатки фактично виступають більш пріоритетними серед бюджетних видатків. Війна провокує ще безліч факторів впливу на економіку та суспільство, і тому, на жаль, до розв'язань воєнного конфлікту уряди країн вдаються і понині не менш активно. Отже, ведення війни безпосередньо стосується державного бюджету – в період економічного пожвавлення воно допомагає нарощувати державні видатки для підтримання економічного балансу, уникаючи зменшення оподаткування.

Радянська економічна наука формувалася під значним політичним тиском, тому керуватися її надбаннями важко для вивчення сучасної економіки України, яка має чітке ринкове спрямування. Загалом, незважаючи на окремі особливості, частка державного втручання у економіках демократичних країн за останні півстоліття збільшувалась, відрізнялася лише розстановка пріоритетів у економічній політиці. Відповідно, у західній фінансовій науці у другій половині XX століття відбувся чіткий поділ теорії державного управління економікою у двох напрямках: ліберально-реформаторські ідеї державного втручання в економіку (прихильником яких є сучасна вітчизняна наука) та неокласичні теорії (їх існує декілька відгалужень) з консервативним ухилом, які пропагують обмеження державного втручання та зміну його форм.

Ми погоджуємося з визначенням нашого сучасника М. А. Павловського, який відмітив, що «сучасні цивілізовані ринкові відносини – це синтез державного регулювання і ринкового саморегулювання з таким співвідношенням між ними, яке для кожної незалежної країни є своїм і визначається її конкретними економічними умовами, історією та менталітетом народу» [12, с. 7].

Значна частина державного регулювання здійснюється через бюджетні відносини. При застосуванні надбань фінансової науки у царині бюджетного регулювання, актуальним залишається вплив на економіку за допомогою передбачення у наступних бюджетах заходів, що попереджають циклічні коливання економіки та провокують бажані економічні наслідки. Однак можливості бюджету як «вбудованого» інструменту регулювання економіки дозволяють, при умові побудови бюджетного устрою на певних ефективних наукових засадах, автоматично попереджувати кризу. Під час управління державними фінансами економісти дотримуються обох цих версій, оскільки ні одна з них не признана за аксіому [13, 14].

Ідею того, що держава є не тільки політичною силою, але і могутнім підприємцем, споживачем та інвестором, кредитором та боржником, а відповідно, нехай і особливим, учасником ринку, сформувалось серед наукових кіл у 20-тих роках XX століття. Авторами цього твердження вважаються американські економісти В. Фостер і В. Катчінгс [15, 16].

Таким чином, державі, як суспільному утворенню, притаманні такі властивості, які враховуються при вивченні структури державних фінансів:

- унікальність цього суспільного інституту, за допомогою якої держава має можливість здійснювати регулювання економіки країни;
- вплив суспільства та окремих особистостей на державний та бюджетний устрої (антропогенний фактор);
- наявність у держави ознак одночасно підприємницької структури і учасника ринку: прагнення до самозбереження, прагнення до економічного зростання, прагнення до ефективного ведення власного господарства тощо.

Тенденції розвитку державних фінансів у XX столітті можна охарактеризувати за допомогою таких теоретичних викладок: наукові теорії державного регулювання економіки окреслюють певні закономірності впливу бюджету та прийнятого бюджетного устрою на економічне життя країни. Проблема полягає у розробці «ідеальних» наукових засад побудови бюджету – надто багато наслідків

проявляються в процесі використання того чи іншого чинника впливу на економіку. Проблема вивчення таких чинників впливу приділяє увагу окрема течія економічної теорії під назвою інституціоналізму, яка займається впливом на економіку сформованих традицій суспільства та окремих об'єднань людей. Німецький вчений Ш. Бланкарт стверджує: "Ідеології, метою яких є створення ідеальної держави, втрачають силу, а вчення про відкрите суспільство, в якому кожна людина сприймається такою, як вона є, набувають ... поширення" [16, с. 12]. Економічна, а разом з нею і фінансова, науки на початку та в середині ХХ століття враховували, при побудові своїх теорій, зовнішні, по відношенню до особистості, чинники. Менше значення приділялося суб'єктивній мотивації, наприклад, впливу власних політичних інтересів ключових державних діячів. Для побудови теорії оптимального функціонування державних фінансів необхідно розвивати науку, яка вивчає вплив окремих особистостей на процеси у державі. Український вчений В. Андрущенко наводить визначення такої науки під назвою *«фіскальна соціологія – дослідження державних фінансів з урахуванням зовнішніх умов їх функціонування, а також внутрішньої природи людей як суб'єктів фінансової системи»* [17].

Вивчення державних фінансів і бюджету держави повинне користуватися надбаннями економічною науки та права, політології та соціології. Важливість врахування суб'єктивного впливу осіб, наділених владою, оскільки їх вплив відрізняється від впливу виборця чи звичайного громадянина.

У кінці ХІХ століття німецький економіст А. Вагнер висунув гіпотезу про те, що економічний розвиток (який нерозривно пов'язаний з суспільним) тягне за собою зростання державних витрат у національному продукті (збільшення частки перерозподіленого ВВП), і назвав чинники, що обумовлюють зростання частки присутності держави у економіці. Сучасною економічною теорією ця гіпотеза називається законом Вагнера, але ряд вітчизняних та зарубіжних вчених не вважають її достатньо підкріпленою фактичними доказами, щоб вважати гіпотезу Вагнера економічним законом. "Закон Вагнера", на думку вчених, є тимчасовим явищем, і, по суті, навіть не підпадає під категорію економічного закону з

короткотерміновою дією. “Економічна енциклопедія” за редакцією С.В.Мочерного включає “закон Вагнера” до економічного «закону одержавлення економіки» [18].

Економічний закон одержавлення економіки, який діє з 30-х років XIX століття, є короткотерміновим економічним законом, сформульованим українським вченим С.В. Мочерним. Згідно нього, частка держави в економіці країни зростає, відповідно впливаючи на абсолютну величину бюджету держави. Цей закон діє під час розвитку індустріального суспільства. Його прояв, наприклад, полягає у наступному: у політичній практиці (за приклад візьмемо парламент США) виникає тенденція до збільшення бюджетних витрат на вимогу законодавчої влади. Це зумовлено тим, що, окрім загальних цілей, які переслідує парламент, кожен народний обранець має зобов’язання перед своїми виборцями і програми, які обіцяв виконувати. Тому кожен парламентарій вимагає коштів у своїх інтересах, що у сумі спричиняє серйозне збільшення бюджетного фінансування. Основна задача уряду полягає у недопущенні збільшення видатків бюджету без достатніх на те економічних підстав [19, 20].

Ще одним цікавим обґрунтуванням розширення бюджету держави через збільшення державних видатків є “гіпотеза інкременталізму” [16, с. 187] вченого А. Вільдавські. Зміст її у тому, що вимоги до обсягу фінансування управлінських витрат з кожним роком збільшуються, тоді як органи влади, що затверджують бюджет, прагнуть не допустити їх зростання. Ця гіпотеза висуває причини збільшення державних витрат, протилежні до закону одержавлення економіки. Вчений навіть зробив математичний розрахунок результату такого етапу бюджетного процесу як затвердження закону про бюджет, враховуючи зазначене протистояння двох гілок влади. Результатом все ж є зростання розміру бюджету за рахунок зростання, щоправда, ривками, витрат на управління. Як і “закон Вагнера”, гіпотеза фактичними доказами достатньо не підкріплена і тому її прояв має, на думку того ж Ш. Бланкарта, тимчасовий характер.

Перед Першою світовою війною розвинутими країнами світу перерозподілялось через державний бюджет у середньому 7-15% ВВП [19, с. 11].

Дж. Стігліц зазначає: “Очевидно, існує незначна тенденція, за якою для країн з вищим рівнем доходу на душу населення характерна відносно вища частка державного сектора в економіці...” [21, с. 75] Причини зростання номінальних державних витрат обумовлюють перспективи розвитку бюджету та його провідне місце у державних фінансах [22, 23]. Але у 70-х роках минулого століття темп зростання перерозподілу ВВП через державні фінанси уповільнився [24, с. 15].

З огляду на фактичні дані, починаючи з середини XX століття, тобто трохи більше ніж за 50 років, спостерігався ріст обсягів бюджетів розвинутих країн на 30–40% до попередніх значень у номінальному виразі, разом з тим частка перерозподіленого у світі через бюджет національного доходу збільшилася до 40–50% у середині 90-х років минулого століття [25, с. 55]. Отже, у всіх розвинутих країнах з регульованою ринковою економікою можна відстежити чітку довгострокову тенденцію до постійного підвищення частки держави у ВВП і сукупному кінцевому споживанні. З огляду на вищесказане, можна зробити висновок, що, окрім інфляційного фактору, на величину бюджету держави також впливають, з одного боку, зростаючі вимоги одержувачів бюджетних коштів, яким, попри різні законодавчі обмеження, вдається певною мірою реалізувати свої додаткові запити, та, з другого боку, збільшення потреб держави у фінансуванні виконання своїх функцій через зміцнення бюрократичного апарату.

Унаслідок номінального зростання бюджетів в економіці застосовуються відносно нові методи державного впливу, які втілюються у бюджетному праві, і покликані стримувати ріст обсягу бюджету та забезпечувати дотримання його збалансованості. Це встановлення граничних розмірів бюджетних витрат за окремими напрямками, визначення граничного розміру державного боргу по відношенню до розміру бюджету або до ВВП тощо. Прикладом затвердження таких методів у правовому полі може слугувати прийнятий у 1997 році у США закон «Про збалансований бюджет», який, зокрема, містив обмеження дискреційних витрат (близьких за економічним змістом до витрат розвитку). В Україні Бюджетний кодекс передбачає граничний розмір державного боргу по відношенню до ВВП – 60 %. Для найефективніших результатів перерозподілу

ВВП державою не так важливий розмір частки вилучених податків у створеному ВВП, як податкова квота у доході кожного суб'єкта виробництва [9, 26].

Серед економістів поширені два протилежних погляди на необхідність повної збалансованості бюджету. Прихильники класичної економічної теорії вимагають повної збалансованості бюджету, проголошуючи «теорію здорових фінансів». Дж.М.Кейнс серед нововведень у своїй теорії відстоював думку, якої до сьогодні дотримуються його послідовники, що повне збалансування бюджету не просто шкідливе для економіки, а й недосяжне (з чим важко не погодитися з огляду на бюджетну практику останнього століття, коли країни у різний спосіб намагалися збалансувати свої бюджети, але дефіцит у тій чи іншій формі прояву переважно був присутнім).

В Україні, з часів проголошення незалежності, перехід від адміністративної моделі господарювання до побудови ринкової економіки, разом із роздержавленням економіки, відбувалися під впливом таких негативних чинників, як переслідування майнових інтересів зацікавленими особами, і відсутністю необхідної правової бази, щоб перешкодити цьому впливові. Тобто зловживання відбувалися із використанням недоліків чинного на той час законодавства. Тому початкові умови діяльності вітчизняної економіки відрізняються від умов розвитку економік країн, які розвивалися століттями із використанням капіталістичних методів господарювання, і виконання бюджетом своєї ролі як інструменту державного регулювання в Україні має свої особливості.

Із збільшенням питомої ваги бюджету у вартісному виразі державних фінансів збільшується кількість організаційних фінансових утворень у державному секторі разом із видами їх правового оформлення – у вигляді мережі державних фондів, установ, фінансових інститутів тощо. Таке розгалуження є характерною ознакою сучасних державних фінансів, та ще раз підтверджує неослабну роль держави одночасно і як регулятора економічної діяльності, і як її учасника [27 – 30].

Звичайно, економічне регулювання за допомогою бюджету з боку держави – це втручання в економіку, інколи досить непопулярними серед суб'єктів господарювання методами. Одним з таких методів є оподаткування, яке прямо

пов'язане з бюджетом держави, оскільки податки є одним із доходів бюджету. Вивчення бюджету з боку економічної теорії тяжіє до виділення і вивчення окремих його категорій [20]. Теорія вивчення доходів бюджету держави також вважає, що податкові надходження повинні бути основним джерелом наповнення бюджету [9]. При цьому в останні десятиріччя XX століття постійно зростала їх частка у національному доході, ВВП та інших агрегатних показниках – стверджують вітчизняні вчені С.І. Юрій, В.Г. Дем'янишин, Я.М. Буздуган [31].

Оскільки «податки» як економічна категорія є складовою категорії «бюджет», у грошовому виразі це – доходи бюджету. Оперування під час вивчення чинників впливу на економіку та доходи бюджету термінами, які стосуються лише податків, без врахування впливу неподаткових платежів, інших надходжень до бюджету, без вивчення компенсації, яку отримують з бюджету платники податків та інші особи, означає недостатню увагу до комплексного підходу під час розрахунків розміру оподаткування [32]. Це призводить до похибок втілення в економіку результатів теоретичних викладок стосовно оподаткування. На нашу думку, бюджет держави і його вплив на сфери суспільного життя, в тому числі на економіку, не можна відразу розглядати у такому контексті – окремо податки, які є лише частиною доходів бюджету, окремо видатки бюджету, формування яких доцільно завжди пов'язувати із податковою політикою і розробляти її як одну із складових бюджетної політики.

Відома гіпотеза А. Лаффера наголошує, що держава із сильним тяжінням до втручання у економіку намагається максимізувати свою вигоду шляхом підвищення податкових ставок. Однак тим більший опір чинять її діям платники податків [16, с. 278]. Показана за допомогою кривої Лаффера взаємозалежність між розміром податкових ставок і рівнем податкових надходжень широко використовувалася як вагомий аргумент у дискусіях, що велися навколо податкової політики держави у США. Разом з тим очевидним є і той факт, що зниження податків для підвищення суспільного добробуту не давало позитивних результатів (такий висновок робимо на прикладі результатів американських податкових реформ Р. Рейгана та Б. Клінтона).

Гіпотеза Лаффера може застосовуватися, на нашу думку, для визначення максимально допустимого рівня оподаткування окремого платника у розрізі видів діяльності. Тобто гіпотеза суперечлива при визначенні податкового навантаження в цілому по країні, оскільки не враховує таких чинників, особливо притаманних економіці України, як пільги окремим групам платників (явні та приховані) та інші прояви соціальної нерівності. Разом з тим розрахунок і побудова кривої Лаффера для окремого платника чи групи платників у однакових умовах дозволить прогнозувати рівень оподаткування, після якого підприємці «переміщуються в тінь» або згортають свою діяльність. А отже зниження ставок одного чи кількох податків не дає ефекту підвищення доходів бюджету через стимулювання підприємця ще і тому, що це занадто спрощений захід. Необхідно, з метою отримання позитивного ефекту, реформувати податкову систему в цілому з огляду на ті блага, які за допомогою збільшення чи зменшення видатків бюджету отримає суспільство, добиваючись зниження сукупного податкового навантаження для прогресивних, перспективних галузей економіки. Також слід попереджувати і виявляти схеми ухилень від сплати податків, тому що при подальшій реалізації цих схем будь-які реформи не принесуть результату.

Одним із завдань державного втручання в економіку є сприяння економічному розвитку та зростанню країни, однак його реалізація ускладнюється різноманіттям чинників, які визначають розвиток економіки країни.

Негативним наслідком втручання держави в економіку може стати ряд супроводжуючих явищ, одним з яких є тіньова економіка. Щодо оптимального застосування фінансових, а в їх складі і бюджетних важелів впливу на економіку, слід відмітити – спираючись на останні розробки економічної науки, у бюджетній сфері повинен застосовуватися «директивний метод регулювання», тому що з бюджету доцільно фінансувати галузі, які не можуть ефективно розвиватися за ринковими законами «вільної економіки». Якщо ж суб'єкти певної сфери діяльності, які з тих чи інших причин фінансуються з бюджету, потребують більшої свободи у розпорядженні фінансовими ресурсами у процесі своєї діяльності, а приватизація негативно вплине на стратегічні інтереси держави, їх

необхідно переводити на інші правові засади діяльності, які дозволять стимулювати самозабезпечення. Це може бути, наприклад, дотаційний режим (надання державної допомоги лише у випадку фінансової скрути через об'єктивні обставини).

Фінансова політика держави як частина економічної політики має бути жорсткою, передбачуваною та легітимною, що здійснюється визначеними послідовними кроками, підкорятися чітко визначеній меті: найчастіше це – стимулювання економічного зростання, захист національних інтересів. Такий курс є найбільш привабливим для інвесторів – резидентів інших країн.

Побудова і проведення ефективної фінансової політики держави – складний процес. Необхідно визначити пріоритетні напрямки розвитку національного господарства та через його структурну перебудову створювати умови для підприємницької діяльності, захисту власних інтересів вітчизняних товаровиробників і одночасного сприяння залученню іноземних інвестицій.

Надмірна бюрократизація та втручання в економіку теоретично можуть викликати самознищення держави. Таким чином, як втручання держави в економіку з метою регулювання, так і розростання державних фінансів повинне мати чітко визначені межі, щоб не допускати виникнення критичних явищ і уявляти напрямок майбутньої еволюції цього інституту.

Праці американського соціолога Д. Бела та теорію суспільних формацій сучасного американського вченого російського походження В. Л. Іноземцева об'єднують те, що вчені намагаються побудувати теорії майбутнього суспільства, так званого “постіндустріального”, основною цінністю якого буде не продукт матеріального виробництва, а час та інформація. На думку вчених, початок важливої трансформації вже відбувається, і його за вагомістю можна порівняти із переходом кілька століть тому від феодального до індустріального суспільства. Відбувається перехід від індустріального суспільства до інформаційного, де спосіб діяльності буде важливішим за сам факт діяльності, тому час та інформація матимуть найвищу цінність. Ці теорії підкріплені досить переконливими висновками і представляють інтерес для нашої роботи тим, що предмет нашого

дослідження – бюджетний процес – зазнає модернізації шляхом впровадження так званих інформаційних технологій, тому і методи його проведення у майбутньому, очевидно, зазнаватимуть змін у бік збільшення оперативності та інтеграції обміну інформацією при прийнятті управлінських рішень.

Роль держави у житті суспільства, а разом з тим і в економіці, останнім часом змінюється настільки, наскільки змінюється призначення держави. Наприклад, державна діяльність, направлена на захист навколишнього середовища та боротьбу зі стихійним лихом, все частіше виражається не тільки у фінансуванні наукових програм та прийнятті відповідних законів, а в безпосередніх витратах на ліквідацію наслідків екологічного лиха та контроль за здійсненням таких витрат [25].

Значно трансформувався зміст оборонної функції в зв'язку зі зміною методів військового протистояння. На сьогодні державна діяльність у цій сфері поділяється на безпосередньо оборонну (утримання регулярних військ) і на силову (окремо від міліційної) – утримання структур військового характеру по боротьбі з тероризмом, актами громадянської непокори, особливо небезпечною злочинністю – так званих силових підрозділів.

Розвиток світової інтеграції впливає як на виконання державою її функцій (міжнародне представництво, участь у міжнародних організаціях тощо), так і на масштаб і зміст державних фінансів. Стратегічними завданнями для країн стають прагнення розширення сфер впливу і захоплення нових сегментів на міжнародних ринках, розвиток мистецтва добросовісної конкуренції, відновлення і захист оточуючого середовища, спільна боротьба з міжнародним тероризмом.

Відповідно, еволюціонують структура та обсяг бюджетних витрат. На сьогодні розвинена держава як інститут у світі виконує такі типові функції, які повинні повністю або переважно фінансуватися з бюджету:

- ✓ управлінська функція – реалізація стратегії розвитку, у кращому випадку обраної суспільством, або розрахованої та насаджуваної урядом. Найчастіше на практиці реалізується компромісний варіант. Втілення в життя цієї функції має два полюси – представницький парламентаризм та диктатуру.

- ✓ функція збереження державного суверенітету та конституційного ладу – покликана підтримувати порядок і перешкоджати будь-якому втручанню у внутрішні справи держави, посягання на її територіальну цілісність, забезпечує особисту безпеку громадян. До державних органів, які реалізують цю функцію, відносяться військові формування, силові підрозділи, органи збереження правопорядку, таємні органи, антитерористичні організації тощо. Досить новою у сфері державної діяльності є попередження епідемій і боротьба з ними, в тому числі викликаними штучно, як один з видів військового втручання.
- ✓ функція соціального захисту та забезпечення – спрямована на забезпечення прийнятними умовами життя непрацездатних, недієздатних тощо категорій населення.
- ✓ функція гаранту прав людини – держава забезпечує певний мінімум послуг для своїх громадян, який дозволяє перемогти певні обставини, що можуть трапитися в житті особистості. Наприклад, невідкладна медична допомога, початковий рівень освіти, притулки, служби зайнятості тощо.
- ✓ функція забезпечення розвитку суспільства – включає в себе фінансування заходів некомерційного характеру. Утримання бібліотек, культурних та історичних пам'яток, фінансування некомерційної культурної сфери тощо. Метою держави у цьому випадку є збереження інтелектуального рівня нації. Також до цієї функції входить фінансування фундаментальної науки, запровадження грантів у сферах культурної, освітньої, наукової діяльності.
- ✓ економічна функція – полягає у вивченні та коригуванні економічних процесів, які відбуваються в країні та за її межами, забезпеченні державного виробництва, а також у керуванні природними монополіями. Забезпечується цілим рядом державних установ та підприємств.
- ✓ представницька функція – її метою є забезпечення гідного місця країни у світовому співтоваристві і проведення міжнародної політики.
- ✓ функція захисту природного середовища – її необхідність зумовлена впливом діяльності людини на природу. Лише держава має відповідні важелі

впливу, які дозволяють повною мірою впливати на чинники, що наносять шкоду екології.

Окремий індивід проголошується найважливішою цінністю сучасного суспільства, і найголовнішим завданням демократичної держави є забезпечення потреб індивіда. Функції держави виражають палітру послуг, які держава надає своїм громадянам. Із збільшенням різноманітності функцій держава також розширює та поглиблює асортимент послуг своїм громадянам.

Обов'язкове затвердження бюджету у законодавчому порядку сформувало модель сучасного бюджетного процесу. Правовий аспект регулювання бюджетного процесу розвивався наступним чином: прообраз сучасної бюджетної системи міг з'явитися тільки за умови появи подоби сучасної демократії, тобто відколи держава перестала підкорятися фактично одноосібній владі правителя. Із появою автономних утворень була створена мережа територіальних бюджетів. Як стверджує професор І. Х. Озеров, саме “необмежена фінансова влада монарха, яка часто виступала спокусою до визнання ним державних грошей як своїх власних, стала основним поштовхом до прийняття перших законодавчих актів, які повинні були відмежувати гроші короля і гроші державної казни” [19, с. 45–48].

В епоху феодалізму ще не існувало жодного фінансового документу, який би об'єднував доходи і витрати держави, під кожні витрати відшукувалися і закріплювалися відповідні доходи. Поява могутнього фінансового прошарку приватного капіталу та протести виробників проти необмеженої фінансової влади монархів стали основною передумовою необхідності розробки звітності про витрачені державні кошти. Згодом уряд став звітувати перед королем та парламентом (у випадку його наявності), який таким чином реалізував свою представницьку функцію стосовно бюджету. М. Сперанський, один з творців першого російського бюджету, стверджував: „У державі обов'язково має бути загальний план доходів та витрат, інакше втрачається ефективність бюджету» [11, с. 37].

Одночасно виникло вчення камералізму, представники якого консультували місцевих правителів, переконуючи у необхідності підвищувати добробут

держави, а отже і власний, через обґрунтоване вилучення коштів під корисні заходи. Посилання на цю обставину знаходимо у працях Ш. Бланкарта та С.В.Мочерного .

В результаті таких зрушень (вперше у Великобританії, де зловживання владою з боку монархії було справжньою національною проблемою, а капіталізм розвивався найшвидшими темпами) були розділені казна держави і особисті кошти правителя, встановлений контроль за державними витратами і розроблений перелік видів податків. Одночасно відбувалося становлення бюджетного устрою. Великобританія, таким чином, вважається першою країною, у якій з'явився прототип сучасного бюджету держави [11, 21, 22].

Револьюційним кроком для створення центрального бюджету стало відділення казни правителя від казни держави. Після створення заможними підприємцями коаліцій, які урівноважували одноосібну владу монарха, і з розвитком парламентаризму бюджет став затверджуватися законодавством, що забезпечувало контроль усіх гілок влади за його виконанням.

До XIX століття були поширеними кількарічні бюджети. Державні фінанси у значній своїй частині не потребували постійного перегляду, оскільки фінансове життя країни, як і життя взагалі, було більш розміреним, уповільненим. Через посилення залежності країн від світової інтеграції, збільшення невизначеності та прискорення економічних перетворень, з початку XX століття майже всі розвинуті країни перейшли на щорічні бюджети. Видатки здійснювалися “за можливостями, з урахуванням потреб”. Дохідна ж частина бюджету розглядалася за двома напрямками: видами податкових доходів та інших обов’язкових платежів і способами їх стягнення.

Схеми функціонування бюджетних систем різних країн у загальних рисах також схожі – їх особливості переважно визначаються адміністративним та політичним устроєм країни, рівнем соціально-економічного розвитку та правовими традиціями. Із 40-х років минулого століття більшу увагу наука приділяє розгляду бюджету як централізованому фонду грошових коштів, починає шукати шляхи оптимального управління ним. Виникають теорії

збалансування бюджету, приділяється більша увага співвідношенню макроекономічних показників (наприклад, обсягу ВВП, рівню інфляції) та номінальному обсягу бюджету.

У 60-ті роки XX століття одночасно з річними бюджетами в багатьох країнах стали розробляти скоріше планові, а не прогностичні бюджети на наступні два-чотири роки (найбільш поширеними стали трирічні та п'ятирічні періоди), з проектними оцінками їх виконання, що періодично уточнюються (в основному під час складання бюджету на наступний рік).

Фінансово-економічний словник 20-х років XX століття стверджує: „Вихідним пунктом бюджетного права є засвоєння основи про те, що податки не можуть бути встановлені без згоди платників” [33, с. 110]. Досі науковцями бюджет розглядається із значною увагою до його дохідної частини. Вивчення податків виокремлює податкову систему, податкову політику, велика увага приділяється різним теоріям оподаткування.

Сучасна економічна наука основним призначенням бюджету визначає централізацію і перерозподіл ВВП для забезпечення, з одного боку, фінансування держави в особі державних установ, і, з другого боку, надання населенню країни державних послуг. Для державних фінансів сучасної держави будь-якого типу характерним є створення, поряд з мережею бюджетів, які складають бюджетну систему, інших фондів фінансових ресурсів, які включають державні кошти. На сьогодні розгалуженість цієї системи – ознака розвиненості державних фінансів країни, які ще кілька століть тому мали в основному вигляд єдиного централізованого фонду коштів (державної казни).

І.Х. Озеров відмічав стосовно бюджету: „Бюджет – не акт [матеріального] законодавства; він не створює нових правових положень, а дає лише цифри; його завдання – не обмеження прав та обов'язків, а регулювання господарської діяльності держави” [19, с.15]. У незалежній Україні предметом вивчення стало саме правове оформлення бюджетного процесу, а не зміст економічної діяльності його учасників. Тому першою науковою роботою із вивчення бюджетного процесу незалежної України стала кандидатська дисертація Л. П. Маслій «Правові

основи бюджетного процесу (за законодавством України та країн з ринковою економікою)”, захищена у 1996 році при Київському університеті ім. Т.Шевченка. Визначення бюджетного процесу з правової точки зору звучить так: „...вся сукупність дій уповноважених органів держави на підставі норм бюджетного права із складання, розгляду, затвердження і виконання бюджету, а також складання, розгляду і затвердження звіту про його виконання” [34, с. 92]. Терміни бюджетної теорії, які використовують право та фінансова наука, найчастіше збігаються.

1.2. Наукові принципи бюджетного устрою та бюджетного процесу, їх еволюція

Унаслідок розвитку теорії бюджету було виокремлено такі взаємопов’язані поняття як бюджетний устрій, бюджетна система та бюджетний процес. Разом з їх появою, постало питання про визначення їх наукових засад, в тому числі взаємозв’язку між ними, та принципів кожного з них. За останнє десятиріччя вивчення бюджету в Україні зосередилося на питаннях бюджетної системи України. При вивченні бюджетного процесу в основному зверталася увага на таку його стадію як розгляд і затвердження, а з переходом на казначейське виконання бюджету – і виконання бюджету. Праця вітчизняних вчених Г.О. Волощука та Ю.В. Пасічника [36], присвячена бюджетному процесові України в цілому, у якій поставлене завдання показати теорію становлення бюджетного процесу, але вона переважно має історичне спрямування. Та ж частина, що стосується бюджетного процесу в Україні та перспектив його розвитку, скоріше розкриває умови реалізації бюджетної політики України.

Аналіз взаємодії учасників бюджетного процесу дає змогу оцінити зміст бюджетного процесу в Україні. З огляду на можливість побудови одного центрального бюджету в країні, мережі рівноправних бюджетів без центрального або системи бюджетів країн-учасниць економічних та політичних союзів, виділяють такі види бюджетних систем:

- централізований грошовий фонд, один для всієї країни;
- мережа територіальних грошових фондів ;
- багаторівнева система із центральним грошовим фондом та довільною кількістю територіальних;
- система суверенних бюджетних систем, яка координується з єдиного центру, як от ЄС (конфедеративний устрій).

Загалом у сучасному світі поширені дворівнева (унітарна) та трирівнева (федеральна) бюджетні системи. Країни із складнішим територіальним поділом мають складнішу (за чисельністю бюджетів) бюджетну систему. Так, країни з федеральним поділом (Російська Федерація, США, Індія) мають центральний бюджет, бюджети федерацій, штатів, автономій та підпорядковані їм місцеві бюджети. Країни, які не мають такого складного адміністративного устрою, використовують центральний бюджет та місцеві бюджети. Завданням бюджетних систем є максимальне наближення джерела фінансування державних послуг до одержувачів цих послуг – прагнення до розширення мережі державних грошових фондів.

Послуги, що надаються населенню за допомогою бюджетної системи, не підпадають під звичне розуміння ринкових, тобто на них важче визначити попит. Державним установам та органам влади важче орієнтуватися у змінах уподобань одержувачів державних послуг. Таким чином, підвищення ефективності та результативності видатків вимагатиме нових децентралізованих підходів до управління видатками, які передбачатимуть встановлення цілей, стандартів якості та засобів контролю за видатками замість додаткових управлінських повноважень обласної ланки щодо розподілу коштів на досягнення цих цілей. Залежно від способу реалізації вищевказаної мети вирізняють два протилежні полюси – централізовану та децентралізовану бюджетну системи.

Централізована бюджетна система характеризується зосередженням у руках вищих органів влади рішень з приводу виділення бюджетних коштів. Наслідком централізації завжди є акумуляція у центральному бюджеті більшої частини коштів бюджетної системи, розвинена двосторонньою системою руху коштів між

різними рівнями бюджетної системи, при цьому розрахунки показників місцевих бюджетів жорстко контролюються з центру і його рішення стосовно управління бюджетними коштами мають значну перевагу перед рішеннями місцевих органів влади. У таких бюджетних системах звичним є значна питома вага регулюючих доходів у загальній сумі доходів бюджету, а також їх висока диференціація по бюджетних роках [37].

Децентралізована бюджетна система характеризується тим, що законодавство та місцеві фінанси забезпечують місцевим бюджетам достатню фінансову базу для виконання своїх повноважень. Регулюючі доходи бюджету використовуються значно меншою мірою, ніж закріплені. Таким чином, міжбюджетний перерозподіл коштів незначний за розміром та значенням для бюджетної системи, можливі фінансові відносини між бюджетами одного рівня бюджетної системи. У п'ятдесяті роки минулого століття в СРСР частка місцевих бюджетів у зведеному складала близько 40 % [38, с. 19]. Такий показник при Радянському Союзі і у його масштабах (вірніше, у масштабах його бюджетної системи) свідчив про вражаючу централізацію бюджетних коштів. На думку вітчизняних вчених О. Д. Василика, О. П. Кириленка, К. В. Павлюк, децентралізація бюджетної системи значно підвищує її ефективність, оскільки з'являються додаткові стимули до найкращого виконання місцевими органами влади своїх функцій, підвищується їх відповідальність по відношенню до бюджетних коштів, а також покращується «зворотній зв'язок» між тими, хто надає державні послуги, та їх одержувачами. Схожої думки дотримуються і російські науковці [39 – 45].

Сучасний розподіл бюджетних ресурсів в Україні між центральним та місцевими бюджетами: у 2002 році частка номінального обсягу місцевих бюджетів у зведеному становила 40,4 % [39], на 2003 рік планувалося її збільшити до 45,4 %. Основні напрями бюджетної політики вимагають частку місцевих бюджетів у зведеному бюджеті не меншу ніж 40 %. Взагалі ж, якщо дотримуватись нововведеного принципу субсидіарності, частка місцевих бюджетів у зведеному в Україні повинна становити до 65–70 %, оскільки основні видатки з бюджету стосуються бюджетів регіонів.

Користуючись визначенням Ш. Бланкарта, „бюджетний устрій являє собою організацію та принципи побудови бюджетної системи країни” [16, с. 450]. Структура бюджетної системи, а також організація бюджетного процесу визначені бюджетним устроєм держави. Принципи, на основі яких побудована бюджетна система, є однією із складових бюджетного устрою, так як і принципи бюджетний процесу в країні. Він визначає передумови використання методів, інструментів та здійснення певних заходів учасниками бюджетного процесу, які є прийнятими у країні. Бюджетний устрій слугує чинником організації бюджетного процесу, оскільки передбачає законодавчо затверджені критерії для нього, визначає умови його проведення, що включають правила, яким мають підкорятися учасники бюджетного процесу. Саме бюджетним устроєм визначено перелік учасників бюджетного процесу, окреслені їх повноваження. Бюджетний устрій країни створюється і змінюється згідно державної мети, тому що він слугує для досягнення державної мети за допомогою бюджету.

Оскільки ключовою вимогою до бюджетного устрою є його затвердження законодавством, то всі принципи, на основі яких функціонує бюджет держави, і структура бюджетної системи та організація бюджетного процесу, а також зміст бюджетування, мають бути відображені у бюджетному законодавстві [46 – 49].

Розвиток наукового обґрунтування теорії бюджету, яке передувало виділенню поняття бюджетного устрою, почався з виділення принципів існування бюджету. Класичні принципи бюджету Росії, сформульовані професором І. Х. Озеровим [11] у кінці XIX століття, виглядали так:

1. Принцип єдності – держава повинна мати один бюджет.
2. Принцип повноти – всі затрати і доходи держави повинні відображатися у бюджеті, щоб уряд не мав спокуси проведення власних фінансових справ у корисливих цілях.
3. Принцип реальності (правдивості) – спрямований проти фальсифікації бюджетних розписів.
4. Принцип гласності.

Після того, як були сформовані вихідні принципи функціонування бюджету, наслідком роботи вчених-економістів (ці погляди структурував своїм вченням Дж.-М. Кейнс та його послідовники) стало розширення статусу бюджету від фонду фінансових ресурсів держави до інструменту впливу на різні сфери життя країни. Серед сучасних прихильників такої точки зору на бюджет можна назвати, наприклад, А. Гальчинського [50].

Прогресивна роль принципів бюджету полягала у тому, що вони обмежували права голови держави та уряду, встановлювали певний контроль з боку парламенту та громадян за фінансовими операціями, правильністю доходів і витрат коштів. Бюджет держави використовується для стимулювання довгострокового економічного зростання, забезпечення стратегічних умов розвитку економіки, зростання її ефективності та конкурентоспроможності [51, 52].

Через неоднакові схеми розвитку бюджетів у різних країнах, сучасна фінансова наука розрізняє унітарний, федеративний та змішаний види бюджетних устроїв, а також три види бюджетів – центральні бюджети, бюджети автономних територіальних одиниць та місцеві бюджети.

У бюджетній системі України є елемент федеральної бюджетної системи, оскільки бюджет Автономної республіки Крим за Бюджетним кодексом відноситься до місцевих бюджетів, але по-суті є бюджетом автономії. Тому фактично в Україні існує федеральний бюджетний устрій, хоча за Бюджетним кодексом її бюджетна система дворівнева.

Крім вертикального поділу, бюджет держави може містити структурні складові. Так, центральний бюджет Великобританії складається з центрального бюджету та національного фонду запозичень, а центральний бюджет США – з федерального бюджету та трастових фондів. В свою чергу, центральні бюджети цих країн з правової точки зору являють собою пакет нормативних документів, кожен з яких окремо затверджений парламентом і підписаний головою уряду. Одні з них стосуються тих видатків, величина яких є традиційною при плануванні бюджету на наступний рік, вони підкріплюється такою ж традиційною сумою

стабільних доходів бюджету (при цьому, однак, про цільове використання доходів бюджету як цільового фонду мова не йде).

При плануванні і розгляді такі частини бюджету за звичайного стану справ затверджуються досить легко, з мінімальними дебатами з приводу їхнього змісту. Відповідно, порушити такий перебіг подій можуть тільки незвичайні обставини у країні – так, у США це був значний бюджетний профіцит 1998 р., наслідком якого стало повне порушення бюджетного процесу вперше за 25 років (з 1974 р.) через суперечки між урядом і Конгресом [53, с. 66]. Інші ж частини державного бюджету обговорюються більш жваво, заради них точаться політичні баталії, змінюється законодавство, тобто відбуваються більш звичні для нас розгляд та затвердження майбутнього бюджету. Знову ж таки бюджетна практика США має досвід щодо застосування так званого «нульового методу оцінки кошторисів», або складання бюджету «з нуля». Його суть полягає у тому, що бюджет на наступний рік складається без врахування досвіду витрат минулого року, а виходячи лише з поточної потреби у фінансуванні. Кожна стаття видатків отримує нове обґрунтування, виходячи із наявних чинників та умов. Пакет бюджетних документів інколи містить «вбудовані» закони, які стосуються доходів бюджету (зокрема, податків), що затверджують механізм сплати, який забезпечує передбачений на наступний рік обсяг надходжень до бюджету. Родоначальницею такого вигляду центрального бюджету стала Великобританія.

Побудова центрального бюджету України передбачає прийняття і виконання одного (загального) закону про центральний бюджет, який парламент розглядає, обговорює і затверджує в цілому, а також наявність позабюджетних коштів у вигляді, здебільшого, цільових фондів, які є державними, але не входять до складу бюджету, та обліковуються окремо від бюджетного рахунку. У Франції існує центральний бюджет, приєднані бюджети різних державних організацій (в основному державних природних монополій) та спеціальні рахунки казначейства.

Можна виділити такі ознаки бюджетного устрою: правове регламентування (теоретичні викладки, не затверджені діючим законодавством країни, не можуть бути частиною чинного бюджетного устрою країни); лабільність (бюджетний

устрій змінюється із змінами вимог до бюджетної системи та бюджетного процесу); наукове обґрунтування (бюджетний устрій являє собою життєздатне середовище, яке базується на минулому досвіді та новітніх наукових розробках); реалізація державної політики (бюджетний устрій переслідує мету забезпечення виконання державою її функцій та реалізацію державної політики, трансформовану із первинного призначення бюджету держави); доцільність (бюджетний устрій слугує для забезпечення найефективнішого функціонування бюджетної системи та організації бюджетного процесу).

Визначені ще першою Конституцією СРСР у 1924 р., за часів Радянського Союзу, принципи бюджетного устрою звучали так [38]:

1. Єдність бюджетної системи – зв'язок і взаємозалежність між її ланками;
2. Централізація основної частини доходів і податків у загальнодержавному фонді;
3. Створення автономних бюджетів союзних республік;
4. Включення цих бюджетів у склад єдиного (зведеного) державного бюджету (з централізованим управлінням).

Принципи, визначені бюджетним устроєм, більш деталізовані, ніж принципи бюджету, до того ж їх кількість збільшилася. Оскільки основною властивістю бюджетного устрою є його правова основа, будь-які елементи бюджетної системи, а також форми їх організації, методи та інструменти бюджетного процесу, права його учасників повинні бути регламентовані законодавством. У бюджетній сфері ведеться невинна робота щодо вдосконалення її законодавчого регламентування. Наприклад, німецький професор Ш. Бланкарт виділяє такі закріплені законодавством принципи сучасного бюджетного устрою Німеччини [16, с. 451]:

1. Принцип повноти – у бюджеті повинні відображатися всі видатки та всі доходи держави.
2. Принцип ясності – бюджетна класифікація має бути чіткою та однозначною.
3. Принцип єдності – не повинні існувати ніякі додаткові «паралельні» бюджети крім державного.

4. Принцип точності – зміст бюджету повинен відображати реально досяжні показники.
5. Принцип своєчасності – бюджет повинен бути узгодженим і затвердженим до початку нового бюджетного року.
6. Принцип спеціалізації стосується державних видатків і має три прояви – він вимагає, щоб видатки бюджету здійснювалися виключно у тих обсягах, напрямках і часових рамках, які передбачені законом про бюджет.
7. Принцип гласності.
8. Принцип загального забезпечення – необхідно уникати прив'язок окремих видів доходів до певних напрямків видатків, тобто «розбивки» бюджету на фонди з цільовим призначенням.
9. Принцип щорічності – бюджетний план повинен бути розписаний по роках. Виконання бюджету має бути циклічним і без тимчасових касових розривів.

У соціалістичних країнах завдяки побудові специфічного господарства розвиток бюджетного устрою призвів до суттєвих відмінностей його від бюджетного устрою капіталістичних країн. Класичний принцип єдності при соціалізмі набув буквального значення «об'єднання»: очевидним було прагнення до максимальної централізації коштів, управління ними також фактично здійснювалося з центру – основні рішення з бюджетного планування приймалися на найвищому рівні. Бюджетна система функціонувала майже як цілісний «зведений бюджет», ланки її були взаємозалежними набагато більше, ніж ланки капіталістичних бюджетних систем.

Порівнюючи вищенаведені принципи бюджетного устрою, можна припустити, що саме зі створенням двох протилежних таборів науки – соціалістичної та капіталістичної, принцип єдності бюджету при соціалізмі трансформувався у вимогу максимальної єдності бюджетної системи. Західна наука трактує принцип єдності бюджетного устрою як і принцип єдності бюджету (див. принципи бюджету проф. І.Х.Озерова).

Відносна одностайність вітчизняних економістів стосовно визначень бюджетного устрою, бюджетного процесу та бюджетної системи не може перешкодити існуванню в Україні помітної розбіжності між сучасними теоретичними науковими викладками, орієнтованими більш на західну науку, та трактуванням цих термінів українським бюджетним законодавством. З тих же причин, бюджетне законодавство України, Білорусії та Російської федерації з середини 90-х років і понині надає перевагу використанню терміну “принципи бюджетної системи” у загальних бюджетних законах, які регламентують бюджетні устрої цих країн.

У 1995 – 2000 роках чинний закон “Про бюджетну систему України” наводив такі принципи бюджетної системи України: єдності (у трактуванні єдності побудови бюджетної системи), самостійності, гласності, повноти і реальності. Аналогічні принципи були закріплені законодавством і у Білорусії, стверджують Н. Е. Заяц, Л. А. Ханкевич [27]. Російське законодавство наводило таке ж тлумачення, що показує єдиний підхід до реформування бюджетного устрою цих пострадянських країн.

Бюджетний кодекс Російської федерації наводить також принципи, які називаються принципами бюджетної системи: єдності, розмежування доходів і видатків, самостійності, повноти, збалансування, ефективності, загального забезпечення видатків, гласності, достовірності, адресності і цільового характеру використання бюджетних коштів [55, с. 20], [56, с. 119-123].

Стаття 7 Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 року перераховує 11 принципів, які теж називаються принципами бюджетної системи України [57, с. 9-10]. З огляду на вищезгадані теоретичні визначення, у головному бюджетному нормативному документі України перелічені принципи, які одночасно відносяться і до функціонування бюджетів у бюджетній системі, і до організації бюджетного процесу. Так, принцип збалансованості стосується критеріїв ефективності бюджетування та бюджетного процесу, під час яких він реалізується. Принцип повноти теж стосується діяльності органів влади – учасників бюджетного процесу із забезпечення включення до бюджетів всіх джерел надходжень та напрямів

видатків бюджетів. Разом з тим, повнотою також має характеризуватися бюджет держави як план. Інші принципи, наведені Бюджетним кодексом, також певною мірою стосуються як бюджетного процесу, так і функціонування бюджетів у бюджетній системі.

Сформулювавши і закріпивши законодавчо у Бюджетному кодексі принципи бюджетного устрою країни, можна позбавитися такої дилеми, як поділ сфер впливу того чи іншого принципу. Оскільки поняття бюджетного устрою на сьогодні визначене і дієздатне, можна розмежувати: бюджетну систему як діючу модель сучасного бюджету держави; бюджетний устрій – поєднання правової та фінансової природи бюджету. Відмежування бюджетного устрою, бюджетної системи та бюджетного процесу один від одного помітне найчіткіше тоді, коли відбуваються зміни цих об'єктів. Наприклад, зміни бюджетного устрою спочатку обов'язково повинні бути відображені у законодавстві, потім будуть перенесені на об'єкт впливу – бюджетну систему і втіляться у фінансових відносинах. З огляду на чинний бюджетний устрій організований і бюджетний процес. Зміни у бюджетній системі можуть відбуватися у площині і у рамках тільки поточного бюджетного устрою. Саме тому доцільно і необхідно вказувати у бюджетному законодавстві принципи бюджетного устрою, які означають побудову бюджетної системи країни, організацію функціонування її ланок, організація бюджетного процесу та критерії, за якими провадиться бюджетування в Україні.

Пострадянське законодавство приділяло більше значення окресленню поняття бюджетної системи, менше уваги приділяючи поняттям бюджетного устрою та бюджетного процесу. За радянських часів, навпаки, не було необхідності в уточненні поняття бюджетної системи, її з успіхом замінювало поняття бюджетного устрою. Це було можливим через єдність бюджету, розмежованого лише територіально, що значно спрощувало структуру бюджету та приводило так звані міжбюджетні відносини до простого централізованого перерозподілу.

У процесі наукового пошуку економісти намагаються виділити принципи бюджетного устрою, принципи побудови бюджетної системи та принципи бюджетного процесу. Наприклад, російський вчений П. І. Вахрін у своєму

підручнику [59] наводить принципи організації бюджетного процесу Російської федерації:

- 1) єдність і повне охоплення всіх доходів і видатків бюджету, які виражаються в тому, що бюджетна система країни повинна об'єднувати всі доходи і видатки (співпадає з класичними принципами єдності та повноти бюджету);
- 2) реальність бюджетних доходів при плануванні, яка передбачає необхідність обґрунтування розмірів всіх джерел доходів і соціально-економічну обґрунтованість видатків бюджетів;
- 3) гласність і публічність розробки проектів і затвердження бюджетів (виражаються в тому, що на всіх стадіях бюджетного процесу проектні показники підлягають всебічному обговоренню);
- 4) дотримання бюджетної класифікації – виражається в тому, що при організації бюджетного процесу слід керуватися єдиною бюджетною класифікацією на всіх рівнях бюджетної системи;
- 5) періодичність бюджетів, яка полягає у щорічному складанні бюджету на календарний фінансовий рік;
- 6) відображення в бюджеті на черговий фінансовий рік соціально-економічної політики, викладеної в бюджетній резолюції.

Ці принципи, окрім бюджетного процесу, стосуються також змісту бюджету країни, і переважно базуються на теоретичних принципах бюджету. Очевидно, що вони визначаються бюджетним устроєм Російської федерації. Деякі вчені виділяють окремо і принципи бюджетного планування. Але в основі наведених принципів різних понять полягають принципи бюджету.

Використання чинним Бюджетним кодексом України принципів, що стосуються бюджетного устрою, ланок бюджетної системи та організації бюджетного процесу, під назвою “принципів бюджетної системи”, призводить до подальших неоднозначних оцінок змісту чинних законодавчих актів. Відбувається звуження поняття бюджетного устрою та одночасного розмиття вимог правових критеріїв до бюджетів України. Законодавством України не виділяються принципи організації бюджетного процесу. Хоча сучасна бюджетна система

України побудована на базі бюджету радянської України, але з використанням західного, зокрема, європейського досвіду, що вносить додаткову нестабільність у бюджетний устрій та бюджетний процес. Яскравим прикладом може стати завдання децентралізації місцевих фінансів, зміцнюючи їх фінансову базу, ключовою ланкою якої виступають місцеві бюджети. Як зазначено в третьому розділі роботи, місцеві бюджети на сьогодні залишаються залежними від централізованих дотацій, і місцеві органи влади не можуть виконувати свої функції за рахунок власних коштів.

Варто уточнити формулювання принципів єдності та самостійності бюджетної системи Бюджетним кодексом України. Слово «система» (походить від грецького «systema» — ціле, складене із частин, з'єднане), і як поняття має декілька значень:

1. Множина закономірно пов'язаних один з одним елементів (предметів, явищ, поглядів, знань, тощо), які представляють собою визначену цілісність.
2. Порядок, обумовлений плановим, правильним розташуванням частин у визначеному зв'язку, чіткій послідовності дій, наприклад в роботі, прийнятий, установлений порядок чого-небудь.
3. Форма, спосіб організації чого-небудь, наприклад: державна система, виборча система.
4. Сукупність господарських одиниць, закладів, споріднених за своїми завданнями і організаційно об'єднаних в єдине ціле.

Звернемося до визначення понять самостійності та автономності, які наведені у «Словнику української мови» [60]:

«Автономний – 1. Який має автономію, самоврядний; 2. Самостійний, незалежний у розв'язанні певних питань.»

«Самостійний – 1. Який не перебуває під чиеюсь владою, не підпорядкований, не підлеглий кому -, чому-небудь (про держави, політичні організації тощо); 2. Відособлений від інших; який в ряді інших має значення сам по собі, окремий.»

З огляду на значення «системи», вкладені в пунктах 1, 3, 4 її визначення, принцип єдності бюджету трансформується на принцип «єдності» бюджетної системи України і передбачає єдину правову базу, єдину грошову систему та

єдину методологію (Бюджетний Кодекс, п. 1 ст. 7). Поряд з цим принципом Бюджетним кодексом наведено принцип «самостійності», який забезпечує право бюджетів затверджувати та використовувати свої доходи і видатки. Обидва ці принципи впорядковують побудову бюджетної системи України у одному напрямку. При цьому вітчизняні вчені, зокрема В. М. Опарін, виділяють два взаємовиключні принципи побудови бюджетної системи – єдності та автономності [61, с. 130], які не збігаються за змістом з принципами, зазначеними Бюджетним кодексом України. В. М. Опарін трактує єдність бюджетної системи як затвердження єдиного (зведеного) бюджету країни, тоді як Бюджетним кодексом України принцип „єдності” розшифровується як забезпечення єдиної правової бази, єдиної грошової системи, єдиної методології.

Використовувати поняття «самостійності» для характеристики ланки бюджетної системи не коректно, оскільки властивості системи не дозволяють самостійності її ланок, адже в такому випадку порушується її цілісність. Централізоване розмежування доходів між бюджетами, дисбаланс можливостей отримання доходів, встановлення податкових ставок і потреб на здійснення витрат місцевих бюджетів центральним урядом обумовлюють взаємозалежність бюджетів. Реалізація за допомогою місцевих бюджетів загальнодержавної стратегії і тактики здійснюється через делеговані повноваження місцевих бюджетів, що розвиває міжбюджетні відносини з метою фінансового вирівнювання. Тому всі рішення щодо власної дохідної та витратної політики, які приймаються окремими бюджетами, в першу чергу зазнають впливу саме цих факторів, і самостійність бюджетів у її первісному значенні існує формально. А от автономність якраз і передбачає „привласнення” доходів та недоторканість їх іншими суб'єктами окрім випадків, передбачених законодавством. Ми пропонуємо поєднати обидва принципи, зазначені Бюджетним кодексом України, у один „принцип єдиних засад функціонування автономних ланок бюджетної системи”.

Однією із передумов досягнення ефективного функціонування бюджету держави є побудова оптимального бюджетного процесу. З огляду на визначення

Великого економічного словника, „оптимізація – процес приведення системи до найкращого (оптимального) стану” [62, с. 579]. В свою чергу, Великий енциклопедичний словник стверджує, що „оптимізація – процес вибору найкращого варіанту серед можливих” [63, с. 847]. Саме у такому контексті оптимізації здійснюємо вивчення реформ у бюджетній сфері України, у тому числі – реформування її бюджетного процесу.

Оскільки бюджетний процес відповідає вимогам цілісності та наявності поставлених перед ним завдань, можемо говорити про наступну оптимізацію бюджетного процесу, використовуючи системний підхід до нього. Схема системного підходу до бюджетного процесу представлена на рис. 1.1.

На основі аналізу бюджетних рішень можемо виділити методи, які застосовують учасники бюджетного процесу з метою підвищення його ефективності.

По-перше – це створення у сучасних державних фінансах, поряд з бюджетами, на будь-якому адміністративному рівні, так званих цільових фондів. Цільові

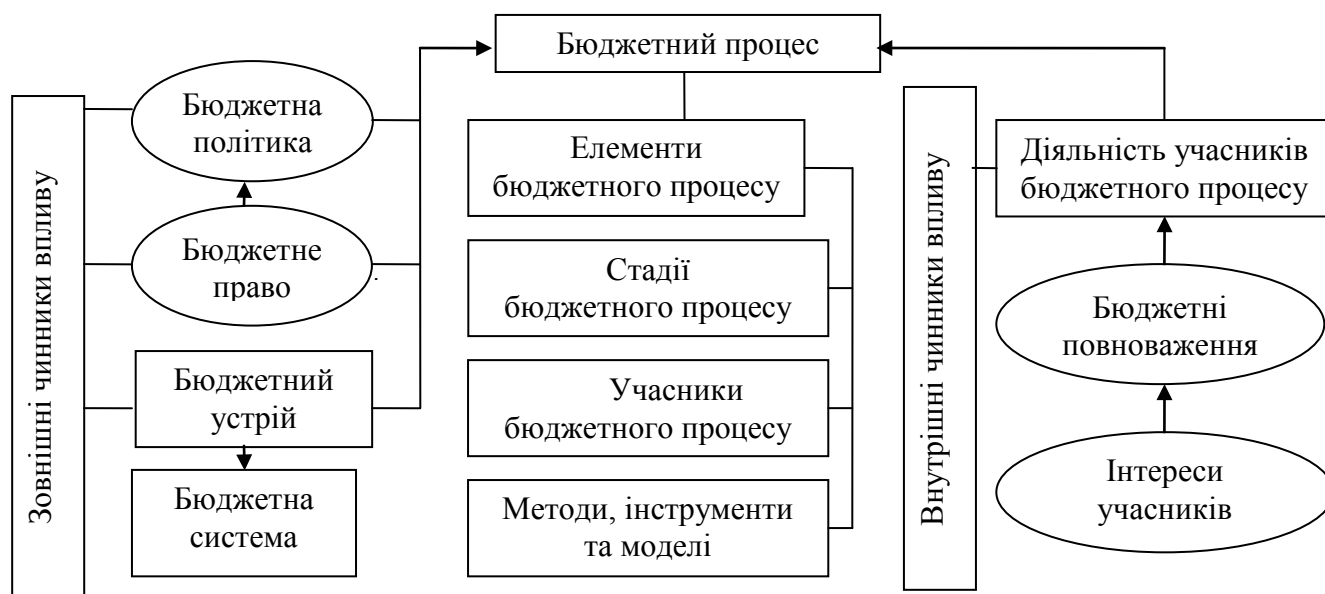


Рис. 1.1. Система організації бюджетного процесу

фонди створюються для фінансування державних послуг за допомогою перерозподілу, тому надходження до них є визначеною ціною за послугу, скоригованою на ймовірність її надання певним верствам населення. На сьогодні

таких цільових державних фондів в Україні чотири – Пенсійний фонд, Фонд соціального страхування України з тимчасової втрати працездатності, Фонд загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України.

Існування цільових фондів – компроміс між вимогами класичного принципу повноти бюджету та прагненням до вдосконалення управління державними коштами. Цільові фонди держави виступають інструментами перерозподілу фінансових ресурсів, для їх витрачання державою у тих сферах, які не можуть регулюватися законами ринкових відносин. Разом з тим, часто ці сфери занадто громіздкі і погано пристосовані до бюджетного року для того, щоб фінансуватися за допомогою бюджетної системи. Тому критерії оцінки і підхід до контролю за діяльністю цільових фондів інші, ніж у бюджетній системі. Але оскільки принцип повноти бюджету залишається актуальним, бюджетний устрій в Україні будується за допомогою компромісу – цільові фонди виділяються із складу бюджету і їх кошти обліковуються на спеціальних рахунках у Державному казначействі України.

Другим методом збільшення ефективності управління бюджетними коштами, втіленим у сучасному бюджетному устрої, є створення, (зазвичай тимчасове) кількох умовно відокремлених фондів у складі бюджету території (наприклад, бюджету поточного та розвитку; загального та спеціального фондів бюджету тощо). На практиці поділ бюджету на додаткові фонди, незалежно від його правового оформлення, має вигляд розмежування грошових фондів у складі бюджету. Тобто з'являються передумови нерівномірного формування та використання цих фондів, що загрожує розбалансуванню бюджетів, так само як і включення до бюджету згаданих вище цільових фондів [64].

Третім методом посилення ефективності управління бюджетними коштами являється концентрація коштів державних установ та бюджету на окремих, прозорих для державного контролю рахунках, у державній установі банківського типу. Цими установами виступають казначейства, спеціальні бюджетні агентства,

центральні банки та їх агенти тощо. В Україні контроль за бюджетними видатками реалізується через Державне казначейство України. Комп'ютеризація діяльності фінансово-кредитних установ, щоденна звітність, одночасно із закриттям банківського дня, майже негайний моніторинг стану коштів на рахунках у будь-який момент часу дозволяє інтегрувати державну та комерційну банківські системи у одне ціле.

Вищенаведені способи побудови бюджетної системи та організації бюджетного процесу осучаснюють принципи єдності та повноти бюджету. Теорія державних фінансів вивчає нові способи і методи управління бюджетними коштами за допомогою нормативного методу дослідження. Типовим для економічної науки є деякий розрив між управлінням бюджетом на практиці і вивченням можливих економічних наслідків того чи іншого заходу у бюджетній сфері.

Ускладнює вивчення бюджету широким колом зацікавлених осіб те, що класичний принцип гласності, попри свій поважний вік, ніколи не виконувався повністю, хоча проголошується однозначним до наших днів. Цей принцип за своєю природою містить протиріччя, і його існування спричинене намаганням громадськості відстояти свої права на знання про використання державних коштів перед урядом. Уряди завжди мали таємні видатки. Поряд з цим, обтяжливо друкувати для загального ознайомлення деякі постійні державні видатки повністю, наприклад, фінансові звіти державних підприємств. У бюджеті можна відобразити фінансовий результат підприємства за бюджетний період у вигляді сальдо – перевищення надходжень над видатками чи навпаки. Відповідно у бюджеті відображений дохід від підприємства/установи або розмір дотації на покриття збитків, які необхідно погасити у наступному бюджетному році.

Вплив політичних чинників не дозволяє детально висвітлювати деякі бюджетні рішення. Влада має змогу «заховати» при перерозподілі коштів між бюджетними фондами ті чи інші окремі фінансові потоки. Таким чином, складання та виконання бюджету противиться „зовнішньому” аналізу і вивченню, яке проводиться не з боку його безпосередніх виконавців.

Поняття дотацій місцевим бюджетам на покриття дефіциту «прижилось» і стало звичним ще при Радянському Союзі. Оскільки легше децентралізувати видатки, ніж джерела доходів, місцеві бюджети з метою збалансування в багатьох країнах спираються на трансфери з бюджетів вищого рівня. Однак така практика має свої негативні наслідки. Так, у своїй статті американський експерт А. Шах зауважує: "Сильний наголос на централізованому плануванні у країнах, що розвиваються, заважає місцевим урядам давати новаторські відповіді на місцеві проблеми і стримує розвиток приватного сектору. Тільки у справді необхідних випадках можна централізувати конкретну функцію, а загальним правилом має бути децентралізація повноважень. Бюджетно-фінансова децентралізація може сприяти більш ефективному наданню громадських послуг на місцевому рівні шляхом більш тісного узгодження видатків з місцевими пріоритетами та преференціями" [65]. На жаль, активні дебати з приводу цієї проблеми не дали поки що виражено позитивних результатів, в основному через зауваження до наповненості бюджету України та напрями системи видатків, які мало змінилися з часів Радянського Союзу. Також маємо зауважити, що проголошення збільшення повноважень місцевого самоврядування, яке набуло особливої популярності у 1999–2002 рр., на сьогодні ускладнене в основному через ці причини.

Залежно від методу складання, виділяється чотири типи (формати) моделей бюджетів. Це постатейний бюджет, бюджет результативності, програмний бюджет та бюджет, складений «з нуля» [66, 67]. На практиці існування таких бюджетів у «чистому» вигляді ускладнене через різноманітність напрямків бюджетного фінансування та функцій, які виконує держава. Тому ці методи поєднуються у реальному бюджеті держави у тих чи інших пропорціях.

Постатейний бюджет – найперший та найпростіший для складання формат. Він може бути як дуже деталізованим, так і з кількома крупними статтями. Для реалізації постатейного методу складання бюджету необхідний план рахунків та представлення державної діяльності у вигляді витрат – закупівель, заробітної плати, ремонту тощо. Простота цього методу є його недоліком при виконанні бюджету, оскільки бюджетне призначення прямо не

вимагає застосування до витрачених сум показників результативності та ефективності їх використання. Такий бюджет надає найбільшу свободу серед інших методів для розпорядника та одержувача коштів. Основною задачею їх є отримання якомога більшої суми фінансування з бюджету, а витрачання коштів здійснюється у межах цієї суми на розсуд одержувача. Такий метод складання бюджету використовувався у радянській Україні, оскільки він легкий у застосуванні, хоча і мало прозорий для бюджетного контролю.

Вважається, що розпорядник має на меті отримання найкращого результату у межах виділеної йому суми, і одночасно володіє необхідними знаннями для найбільш ефективного здійснення своєї діяльності. Такий варіант бюджету має два основні недоліки: перший – при складанні кожного наступного бюджету зазвичай зростають суми у бюджетних запитах з боку розпорядників коштів; другий, тісно пов'язаний з першим – органи влади не достатньо звертають увагу на доцільність витрачання коштів, перекладаючи цю роботу на розпорядника.

Другий формат бюджету – *бюджет результативності*, виник унаслідок збільшення потреби у бюджетному фінансуванні порівняно з обмеженими державними ресурсами. Принциповою різницею між ним і постатейним бюджетом є та, що даний бюджет передбачає за кожною статтею видатків розрахунок результатів використання коштів. Використання бюджету результативності є «дзеркальним» відображенням розрахунку бюджетних показників за нормативним методом. Але вихідними при цьому є не встановлені норми та нормативи, а результати, яких прагне досягти влада за допомогою бюджетних коштів. На нашу думку, бюджет результативності (за західною термінологією) був впроваджений в незалежній Україні, тоді як у Сполучених Штатах у п'ятидесятих роках минулого століття він не закріпив своїх позицій і поступився програмно-цільовому методі бюджетування. Бюджет результативності вимагає побудови напрямів фінансування таким чином, щоб визначити потребу у вихідному результаті, загалом за рахунок затверджених норм і нормативів, у яких вимірюється результат. Таким чином, виходячи з очікуваних показників виконання, розрахованого на їх основі фінансування, можливо

розрахувати результативність та ефективність використання бюджетних коштів. Позитивним моментом використання такого бюджету являється той, що розпорядник коштів відчуває відповідальність за ефективність використання бюджетних коштів. Такий тип бюджету дозволяє визначати критерії використання бюджетних коштів і його доцільність, наприклад, через розробку типових витрат по галузі чи по коду економічної класифікації.

Недоліком такого бюджету являється те, що розпорядник коштів залежить від централізовано встановлених норм фінансування. Ця обставина, замість того, щоб підвищувати ефективність виконання бюджету, знижує його ефективність в цілому. Звернемо увагу на те, що в Сполучених Штатах Америки, при існуванні федеральної бюджетної системи, велика увага приділяється побудові міцного місцевого самоврядування, фінансовою базою якого є бюджети штатів. При такому бюджетному устроєві жорсткі рамки для розпорядників коштів у США у вигляді норм витрат не могли стати популярними. Іншою причиною неуспіху такого методу стала капіталістична економіка, вірніше, її принципи, за яких розрахунок уніфікованих норм витрат за кодами, галузями тощо не вважався економічно виправданим та можливим [67, 68].

В Україні використання бюджетних норм та нормативів застосовується при розрахунках контрольних цифр центральних органів влади по відношенню до місцевих бюджетів та окремих розпорядників коштів [69].

Наступним типом бюджету, найпоширенішим сьогодні у світі, є **програмний бюджет** [68, с. 697-698]. Програмна структуризація напрямків діяльності означає, що дані про видатки, пропозиції стосовно фінансування та відповідні вимоги, можна виразити відносно невеликою кількістю статей у будь-якому окремому бюджеті. Виконання бюджету за програмно-цільовим методом передбачає здійснення контролю за результатами реалізації бюджетних програм.

Підручник під редакцією М. А. Поукока та А. Х. Тейлора [70] акцентує увагу на тому, що, оскільки економічна реальність все більше відчуває обмеженість ресурсів, це перетворює на більш комерційний підхід до управління у державному секторі економіки. Але, порівнюючи державні установи та приватні підприємства,

виділяємо ряд відмінностей. Основна полягає у тому, що перед комерційним підприємством поставлені дві задачі. Зміст першої полягає у повній компенсації витрат і утворенні фондів, для того щоб забезпечити перспективу безперервної діяльності; зміст другої – одержання максимального прибутку.

А от задачі некомерційних підприємств державного сектору містять економічне протиріччя, оскільки поряд із прагненням найбільш економно використовувати державні кошти стоїть прагнення найкращим чином забезпечити споживача державними послугами. Тому вони здійснюють свою діяльність з метою найбільш ефективного використання обмеженої суми коштів, наданої їм державою.

Для покращення якості державних послуг можуть бути проігноровані звичні правила існування підприємства – самоокупність, беззбитковість, прагнення до нарощування обсягу вироблених послуг тощо.

Програмний підхід показує межі, до яких затрати залишаються виправданими для різних пріоритетів і виправданих альтернатив. Відслідковують «активність» – (один з показників результативності) програми шляхом співставлення за певний період сум, затрачених на її виконання і отримані результати. Активність програми можна визначити тільки через кілька років її виконання. Керівник–плановик (у особі якого може виступати головний розпорядник коштів, а інколи і уряд) вибирає між затратами і ефективністю різних пріоритетних напрямків реалізації програми.

При програмуванні, тим більше при реалізації державних програм, де не на останньому місці знаходиться соціальний ефект від реалізації програми, важко побудувати розрахунок ефективності затрат для виконання тої чи іншої програми. До того ж, для кожної програми розробляються власні критерії ефективності витрат. Найпоширенішим є спосіб, який полягає у порівнянні затрат і результатів різних методів досягнення однієї мети. Таким шляхом можна встановити результативні показники для кожного з них. Цей спосіб схожий на діяльність комерційного підприємства, яке максимізує прибуток.

Як бачимо, брати участь у виконання бюджетної програми можуть і недержавні юридичні особи. Вони можуть виграти у конкурсному відборі і отримати контракт на держзамовлення. Хоча конкурсний відбір існував і раніше, відомі факти зловживань у цій сфері. Якщо не усунути причини, через які виникали зловживання бюджетними коштами у минулі роки, запровадження статусу відповідальних виконавців бюджетних програм не змінить ситуації.

Основне завдання держави полягає у забезпеченні дійсно здорової конкуренції між учасниками конкурсів, збереження об'єктивних критеріїв вибору відповідального виконавця як серед недержавних, так і серед державних підприємств. На рис. 1.2 показаний процес контролю за активністю (у іншому значенні – доцільністю) бюджетної програми, який можливо проводити після 2–3 років виконання програми, коли отримані перші результати. Прийняті стандарти

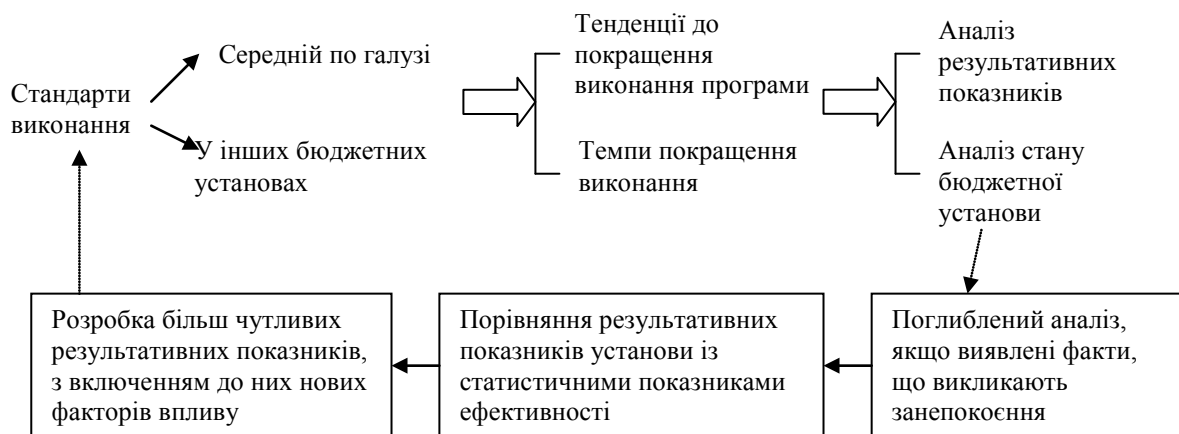


Рис. 1.2. Оцінка результатів виконання бюджетної програми

виконання окремої програми порівнюються із ходом та темпами виконання інших програм, проводиться аналіз результативних показників програми і з огляду на стан виконавця. Якщо діяльність виконавця має відхилення, аналіз його стану справ проводиться глибше до тих пір, доки не будуть знайдені додаткові фактори впливу на результативні показники програми, або не буде доведена неспроможність виконавця. Результативні показники по даній програмі підлягають коригуванню з врахуванням виявлених факторів впливу.

Важливе значення при застосуванні програмно-цільового методу має пошук виконавцем альтернативних можливостей для реалізації мети програми. Певна свобода вибору, поряд з відповідальністю за отриманий результат є інструментом стимулювання виконавця.

Разом з тим, постійне прагнення мінімізації затрат містить загрозу таких кінцевих результатів, негативний ефект від яких перекриє зекономлені бюджетні видатки на програму. Тому бюджетна установа – виконавець програми не повинна прагнути до економії, а лише до ефективності використання виділених коштів. Оцінювати програму повинні виконавці, які відповідальні за її результати, а от оцінку результативності програм і притягнення до відповідальності повинні проводити незалежні контролюючі державні органи. Таким чином, результативне (у межах наявних ресурсів) та програмне планування бюджету мають ряд відмінностей, наведених у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Ознаки результативного та програмного бюджетного планування

Результативне планування	Програмне планування
1. Виходить з наявності ресурсів і можливостей, які вони надають. Основною задачею є такий розподіл наявних ресурсів, який дозволить досягти більших результатів з найменшими затратами.	1. Орієнтується на поставлені цілі. Основною задачею є знаходження і використання ресурсів для повної реалізації поставлених цілей.
2. Передбачає розподіл ресурсів за напрямками (статтями) з врахуванням потреб і (інколи) ефективності їх використання.	2. Передбачає створення ряду програм у розрізі напрямів діяльності, з метою реалізації поставлених цілей, і виділення ресурсів для кожної з них.
3. Критерієм для виділення певної суми коштів являється результат, якого можна досягти з їх допомогою.	3. Критерієм для виділення суми коштів є обґрунтована виконавцем потреба у коштах для досягнення необхідного результату.

Продовження табл. 1.1

Результативне планування	Програмне планування
4. За результатами планування проводиться операційний аналіз – оцінка управлінських процесів, коли цілі сприймаються як отримані дані, і оцінюється лише ефективність процесу їх виконання. Результат виконання плану може оцінюватися за допомогою показників ефективності та цільового використання коштів.	4. За результатами планування проводиться перевірка результатів програм, яка має на меті виявлення проблемних питань програм та оцінку того, в яку суму обійдуться попередні помилки при реалізації програми. Дана методика включає порівняння результатів та цілей, а також оцінку початково визначених цілей і доцільність подальшої реалізації програми взагалі. Результат виконання плану-програми, крім ефективності використання коштів, може оцінюватися і за такими альтернативними показниками як якість, обсяг, значення кінцевого продукту тощо.
5. Результативне або постатейне спочатку було властиве державному сектору. У приватному секторі характерне для тих учасників, що керуються пріоритетами максимального прибутку, а не самозбереження.	5. Програмне планування – різновид директивного планування. Започатковане корпораціями, пріоритетом яких було довгострокове зростання. Застосовується при адміністративній плановій економіці, або у державному секторі змішаної економіки.

Можемо зробити висновок, що з ХХ століття перед багатьма країнами постала проблема підвищення ефективності використання державних фінансів [71]. Зокрема, у США, відбувалося збільшення, послідовно, державних видатків, бюджетних дефіцитів та державного боргу.

Закон збільшення державних видатків описує С.В. Мочерний, але розгорнуті дослідження бюджетної безпеки в контексті фінансової безпеки держави представлені у вітчизняній літературі недостатньо. Закордонні науковці та уряди схвильовані проблемою збільшення державних видатків, яка породжує номінальне збільшення бюджетів. Видатки збільшуються, в основному, на державне управління та цільові державні програми, які ініційовані державною владою. Представники влади перед виборами дають певні обіцянки виборцям, і

після обрання намагаються виконати обіцянки за рахунок додаткових бюджетних коштів [72].

Четвертим форматом бюджету є *«складання бюджету з нуля»*. Цей формат – наймолодший (застосовується з 1970-х років минулого століття), його можна назвати продовженням посилення контролю за державними фінансами, оскільки він логічно продовжує перші три формати бюджету, і враховує надбання кожного.

Складання бюджету з нуля найбільш обгрунтоване по відношенню до бюджетів територій – центральних бюджетів автономних одиниць та місцевих бюджетів. Оскільки воно забезпечує детальнішу інформацію для розпорядників коштів, влади та контролюючих органів, його значення для муніципального чи місцевого господарства таке ж важливе, як і значення інформації для підприємця. У той же час цей метод надає тим, хто приймає рішення, можливість зробити вибір серед альтернативних потреб у фінансуванні із використанням більшої кількості інформації. Складання бюджету з нуля вимагає побудови системи зв'язків між використаними грошима, спожитими матеріалами, обсягами робіт і їх результатом з точки зору ефективності та впливу на одержувачів державної послуги. Слід зазначити, що у цьому випадку бюджет розглядається як такий, основною задачею якого є надання державних послуг тим, хто їх потребує.

Сукупність альтернативних варіантів та процес вибору одного з них показані на рис. 1.3. Структура інформації, яка з'являється в результаті використання цього методу для складання проекту бюджету, може теоретично мати нескінченну кількість варіантів і їх рівнів.

Метод складання бюджету „з нуля” вимагає від тих, хто приймає рішення (у першу чергу розпорядників коштів), зробити вибір з-поміж конкуруючих ресурсних “сумішей” і побудованих на їх основі стратегій для досягнення результатів на основі відносного рейтингу цих “сумішей”. Отже, кожен рівень інформації може бути представлений пакетом рішень, серед яких обираються ті, які ляжуть в основу бюджету.

Відсіювання (вибір) рішень відбувається “знизу–вгору”(див. рис. 1.3). Органи влади вищого рівня зазвичай перевіряють вибір базових рівнів (починаючи з n або



Рис. 1.3. Ієрархія пакетів рішень при складанні бюджету з нуля

вище) і вирішують долю тієї чи іншої програми та підпрограм, тобто у виборі не опускаються нижче рівня напрямку фінансування. Альтернативні варіанти нижчих рівнів обираються на розсуд розпорядника коштів. Процедура обрання варіантів має базуватися на плідній співпраці органів влади та розпорядників коштів у обміні інформацією щодо бюджетної програми. Також використання оцінки альтернативних пакетів рішень передбачає відповідальність та високий професійний рівень фахівців – працівників державних установ.

1.3. Сутність та складові бюджетного процесу, завдання його оптимізації

Після проголошення незалежності та переходу до іншої форми господарювання переважно залишилися фінансові терміни, які використовувалися у командно-адміністративній економіці. Скористаємося висновком колективу

авторів російського підручника з фінансів: «...вивченню сутності бюджету і його ролі у макроекономічному регулюванні представниками фінансової науки приділяється недостатня увага. Про це свідчить відсутність єдиного підходу до визначення поняття «бюджет», різноманітність думок з приводу характерних його рис та функцій, фрагментарність аналізу нових явищ та тенденцій, що виникають в сфері бюджетного перерозподілу» [71, с. 154].

Належна організація бюджетного процесу, що являє собою діяльність органів влади та юридичних осіб у межах їх бюджетних повноважень, залежить від чіткої визначеності бюджетної термінології. Цим викликана необхідність уточнення окремих термінів, які характеризують бюджетний процес.

Бюджетний кодекс України від 21 червня 2001 року містить визначення бюджетного процесу (п. 11 ст. 2) як „регламентованої нормами права діяльності, пов’язаної зі складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за їх виконанням, розглядом звітів щодо виконання бюджетів, що складають бюджетну систему України”.

Ключовим і повним, на нашу думку, є визначення *бюджетного процесу як встановленої державним та бюджетним устроєм країни, регламентованої законодавством діяльності органів влади та інших суб’єктів у межах їхніх бюджетних повноважень щодо складання, розгляду (що включає в себе й узгодження), затвердження та виконання бюджету з наступним розглядом звіту про виконання бюджету за наступний бюджетний період*. Схоже визначення наводить фінансовий словник українських авторів А. Завгороднього, Г. Вознюка та Т. Смовженко [73, с. 342].

У бюджетній термінології для характеристики технологій бюджетного менеджменту використовується новий у вітчизняній науці термін „бюджетування”. Бюджетування можна визначити як організацію діяльності учасників бюджетного процесу, яка виділена окремим інструментом підвищення загальної ефективності бюджету. Український професор В. Андрущенко наводить таке визначення: „Бюджетування – сукупність технологічних процедур бюджетної роботи з аналітично-розрахункової підготовки бюджетів, кошторисів і

програм за допомогою порівняння відносної корисності альтернативних варіантів витрачання бюджетних коштів на конкретні види державної діяльності з урахуванням витрат на досягнення кінцевого результату і упущених вигод” [68, с.691]. Таким чином, бюджетування можна визначити і як концепцію сучасного бюджету. Водночас воно надзвичайно багатогранне і включає різні елементи у різноманітних їх комбінаціях, як, власне, і сам бюджет, а тому повністю відображає сутність сучасного бюджету.

Американський вчений Ричард Ю. Зоді виокремлює такі стадії бюджетування: „підтвердження потреб, розподіл ресурсів для задоволення цих потреб, спрямування отриманих доходів на фінансування ресурсного потенціалу” [67, с. 77]. Оскільки в Україні запроваджене формування бюджету на основі бюджетних програм, то й бюджетування спрямоване на процедури, орієнтовані на роботу з бюджетними програмами. Ричард Ю. Зоді визначає зміст бюджетування програмного бюджету як „планування бюджету, складання програм та аналіз результативності” [67, с. 7].

Бюджетний контроль також є одним з інструментів, які використовуються в бюджетному процесі. Узагальнене визначення бюджетного контролю наведене у підручнику з бюджетного менеджменту: „Бюджетний контроль – це контроль з боку уповноважених органів... та громадськості за обґрунтованістю показників бюджету та за ефективністю і цільовим використанням бюджетних коштів” [68, с. 834]. Таке визначення відображає призначення та мету бюджетного контролю. Бюджетний кодекс України окремого визначення бюджетного контролю не наводить, але містить поняття „контроль за дотриманням бюджетного законодавства”. Оскільки всі бюджетні відносини мають бути регламентовані законодавством, трактування бюджетного контролю Бюджетним кодексом України дозволяє застосувати певні карні заходи до порушників бюджетного законодавства. Водночас для здійснення бюджетного контролю функціонує спеціально побудована система взаємодії його суб’єктів – в основному органів влади. Тому наведене вище визначення бюджетного контролю можна доповнити – це контроль уповноважених органів та громадськості, в межах їх бюджетних

повноважень, за обґрунтованістю показників бюджету та за ефективністю і цільовим використанням бюджетних коштів з метою забезпечення ефективності бюджету та його відповідності обраній державою бюджетній політиці.

Бюджетний контроль спрямований не лише на вимогу дотримання бюджетного законодавства, а й на процедуру формування цього законодавства, запровадження нових технологій у бюджетний процес, обґрунтованість бюджетної політики тощо. Значення бюджетного контролю важко переоцінити, оскільки його результати показують, зокрема, й відповідність бюджетування заявленій державою стратегії. Тобто, крім перевірки формального дотримання бюджетного законодавства, висновки бюджетного контролю мають ґрунтуватися на наукових засадах.

Науково сформульовані стадії бюджетного процесу – це складання проекту бюджету, розгляд та затвердження проекту бюджету, виконання бюджету та розгляд і прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету країни. У різних країнах визначення бюджетного процесу не змінюють первинної суті бюджетного процесу.

Ряд термінів використовуються для характеристики часового виміру бюджетного процесу. Перший з них – бюджетний рік, під яким розуміють строки виконання чергового бюджету держави, визначений бюджетним устроєм та встановлений базовим бюджетним законом. У XVII–XIX століттях умовою для визначення дати початку і тривалості бюджетного року могла бути органічна прив'язка їх до певного фактора впливу на господарський рік країни. Це могли бути сільськогосподарський цикл, функціонування пріоритетної у країні галузі торгівлі, початок і закінчення сесійних засідань парламенту тощо. На сьогодні цей зв'язок проявляється через бюджетні традиції, втілені бюджетним устроєм кожної країни. Відповідно, бюджетний рік займає третю стадію бюджетного процесу – виконання бюджету. Інколи цей часовий період у економічній літературі ототожнюють з фінансовим роком. Нерідко бюджетний рік збігається з календарним роком країни, хоча ці терміни можуть і суттєво різнитися.

Бюджетний період – це термін, упродовж якого функціонує бюджет держави. В залежності від бюджетного устрою, бюджетний період може співпадати із бюджетним роком, а може бути тривалішим у часовому вимірі. При існуванні кількарічного бюджету (на три–п’ять років), бюджетний період охоплює поточний бюджет (бюджетний рік) та бюджетний прогноз, пов’язаний із даним бюджетом.

Бюджетний цикл – це період, який починається з розробкою прогнозу, що лежить в основі чергового центрального бюджету, і закінчується затвердженням і опублікуванням звіту про його виконання. Іншими словами, бюджетний цикл – це період, за який бюджетний процес у реальному часі проходить усі свої стадії, визначені законодавством, від першої до останньої. В Україні бюджетний цикл триває від січня року, що передує плановому, до травня наступного за плановим року – приблизно 29 місяців. Черговий бюджетний цикл починається із визначення тенденцій та аналізу кінцевих результатів виконання бюджету минулого року. Але хоча (законодавче) визначення бюджетного процесу містить перелік стадій, що ототожнені з етапами бюджетного циклу, бюджетний процес – це безперервна діяльність, у якої немає початку і завершення. Стадії бюджетного процесу визначаються штучно і орієнтуються на кожен окремий бюджетний план для конкретизації періодів, упродовж яких потрібно виконати певні завдання.

В Україні взаємозв’язок понять бюджетного періоду та бюджетного циклу проявляється в тому, що бюджетний період визначає тривалість дії чергового закону чи рішення про бюджет. Тому бюджетний період не може бути тривалішим, ніж бюджетний цикл. Бюджетні періоди, на відміну від бюджетних циклів, у сучасній бюджетній практиці не перетинаються у часі один з одним. Інколи замість поняття «бюджетного періоду» використовують поняття «бюджетний рік», при їх збігові.

Згідно Бюджетного кодексу України, упродовж бюджетного процесу лише на стадіях його виконання та розгляду звіту про виконання бюджету приділяється пильна увага бюджетному контролю. Насправді бюджетний контроль апріорі проводиться упродовж усього бюджетного процесу. Виокремлювати „контроль за

виконанням бюджету” в бюджетному процесі науково необґрунтовано. Упродовж бюджетного процесу бюджетний контроль проводиться одночасно у всіх його площинах, які стосуються різних бюджетних циклів. Отже, про контроль за виконанням бюджету можна говорити, наприклад, характеризуючи органи влади, які контролюють виконання бюджету.

Оскільки бюджет також і основний інструмент державного регулювання соціально-економічних процесів, вони знаходять своє відображення у бюджетному розписі. Слід відзначити, що на всіх стадіях бюджетного процесу уповноваженими органами проводиться аналіз, з метою контролю, результатів виконання бюджету, динаміки його показників, зміни структури доходів і видатків, можливостей зміцнення дохідної бази і більш ефективного використання бюджетних асигнувань. Фінансова практика не може уникнути програм та заходів, які за тривалістю не співпадають з рамками бюджетного періоду, тому їх правове оформлення намагаються «вписати» у бюджетний рік. Поширеним способом, який при цьому використовується, є розбивка фінансування на необхідні суми, які виділяються за розписом у кожному окремому бюджетному періоді за одним бюджетним призначенням.

Взаємозв'язок бюджетного процесу та понять, які використовуються при його вивченні, показаний на рис. 1.4.

Наповненість бюджетного процесу залежить від побудови бюджетної системи країни. Бюджетний цикл явно пов'язаний із формальними датами початку та кінця, зазначеними календарем, але його внутрішні фази визначаються цілями бюджету та вимогами його формату, правилами, процедурами та традиціями державних органів влади.

Традиції, які склалися в світі при організації бюджетного процесу різних країн, передбачають участь у ньому усіх органів законодавчої, виконавчої, а інколи і судової влади країни. Наприклад, деякі країни (Франція, Греція, Іспанія) здійснюють контроль за ходом бюджетного процесу за допомогою органів, які мають повноваження судової влади.



Рис. 1.4. Стадії бюджетного процесу та їх взаємозв'язок

У XX–XXI століттях відбувся стрімкий розвиток транспортного сполучення, пришвидшення обміну інформацією та розвиток нових технологій, значно посилилася світова економічна інтеграція. Разом з тим, часте загострення політичних та економічних протистоянь впливає на політичну та економічну ситуації в Україні. У різні періоди минулого століття країни з несприятливою економічною ситуацією, спробували відійти від річного бюджетного плану і здійснювати виконання бюджету у так званому «оперативному режимі» (Німеччина, Російська Федерація, Аргентина). Але така практика не змогла зарекомендувати себе як спосіб вийти з кризи.

Сучасні комп'ютерні програми дають змогу розраховувати багатofакторні моделі економіки. Під час застосування програмно-цільового методу складання та виконання бюджету використовуються системний аналіз та економічне моделювання. Основним завданням науковців є точне визначення інтенсивності факторів впливу на бюджет. Чим правильніше врахований вплив, тим ближчий

кінцевий результат програмування до реального. Використання для прогнозу доходів бюджету такого статистичного методу, як побудова математичної моделі на базі прогнозного зростання ВВП (замість його врахування як одного з факторів) містить великі ризики у сучасному світі.

Більшість країн, в тому числі і Україна, розробляють кількарічні перспективні оцінки фінансових наслідків максимальної кількості державних програм, які стосуються інвестиційної діяльності, державних закупівель, соціальної сфери. Це й спосіб швидкого реагування в процесі виконання бюджету, оскільки деяким елементам бюджету притаманна інертність.

На основі теоретичних засад бюджетного процесу та його сучасної організації виділимо кілька типових ознак бюджетного процесу демократичних країн.

Першою ознакою сучасного бюджетного процесу є складання бюджетних планів на перспективу. Складання планів на перспективу включає розробку бюджетного прогнозу на основі прогнозу розвитку країни з урахуванням вимог державної стратегії, визначення бюджетної політики, складання перспективних планів, та поточне коригування їх при складанні бюджету на наступний бюджетний рік, або коригування цих планів за необхідністю.

Способи планування, на які спирається потім розробка щорічного закону про бюджет, у різних країнах відрізняються. Так, Австрія та Бельгія складають трирічні плани. Австрія визначає для федерального бюджету верхню межу видатків, Бельгія – прогнозні обсяги капіталовкладень держави. Канада має спеціальну Систему стратегічного управління витратною діяльністю і розробляє чотирирічні фінансові плани, які включають і поточний бюджетний рік, та визначаються основними стратегічними ініціативами. Фінляндія та США розробляють дещо довші фінансові плани (5–6 років). У Великобританії через кілька днів після закінчення кожного бюджетного року розробляється огляд державних витрат на чотири роки, який враховується при проектуванні наступного бюджету. Огляд державних витрат включає поточний бюджет, прогнозний та ще два наступні роки.

Велику увагу фінансовому плануванню приділяє Німеччина. У цій країні розробляються три рівні фінансових планів: на наступний фінансовий рік; на наступні 3–4 роки; на наступні 6–10 років. Короткотермінові плани містять детальний опис витрат бюджету. Середньострокові плани включають поточний бюджетний рік і щороку перераховуються з виключенням виконаного бюджетного року та приєднанням наступного прогнозного.

Ряд скандинавських країн (Нідерланди, Норвегія, Швеція) розробляють лише окремі планові показники: перспективні оцінки видатків, а також неподаткових надходжень на кілька років вперед, додаючи міркування або рекомендації щодо бюджетної політики. Окремо потрібно виділити Данію, яка розробляє контрольний показник обсягів витрат, що має вигляд граничного значення сукупних витрат центрального уряду, включаючи його субсидії нижчим урядовим рівням та витрати, пов'язані з очікуваним рівнем безробіття. В той же час інші країни розробляють такі показники лише для центральних бюджетів, а на місцях діють місцеві органи влади.

Існує розробка проекту бюджету згідно напрямків економічної політики держави, яка не завжди ідентична програмі розвитку (стратегії уряду). У країнах з досить нестабільною (погано передбачуваною) економікою (Україна, Російська Федерація) економічна політика визначалася на більш короткий період. Останнім часом для бюджетної політики в Україні використовують державні стратегічні програми уряду до десятилітнього періоду, а також річні програми соціально-економічного розвитку, однак спеціальне середньострокове (на 3 роки) бюджетне прогнозування [74] запроваджене відносно недавно (фактично з 2004 року). Строки економічних програм у різних країнах відрізняються і не мають якоїсь певної ознаки з огляду на тип економіки країни: у Німеччині програми складаються на 6 років, у Швеції – на 3 роки тощо.

Португалія, Іспанія, Греція, Туреччина, Японія не мають окремих систем розробки бюджету на кілька років вперед. При розробці закону про бюджет на наступний рік вони керуються програмами економічного розвитку країни. Отже, типовим для сучасного бюджетного процесу є використання поточного

бюджетного планування – де бюджетний рік за тривалістю найчастіше співпадає з календарним, і середньострокового бюджетного планування, терміни якого для всіх країн сильно не відрізняються та складають 4–5 бюджетних років. Бюджетне прогнозування може суміщатися із державним прогнозуванням у випадку, якщо останнє досить ефективне, і може містити лише частину особливо важливих для економіки країни показників.

Другою особливістю бюджетного процесу виступають вимоги до переліку показників, обов'язкових для відображення в бюджеті як плані. При складанні проекту закону про бюджет на наступний рік вирішуються такі основні питання: розмір бюджетних показників (доходів, видатків, дефіциту); податкова та грошово-кредитна політика на наступний рік; основні напрямки використання коштів та методи покриття бюджетного дефіциту (якщо такий передбачено); розподіл доходів між ланками бюджетної системи.

Робота із складання проекту бюджету ведеться залежно від бюджетних та парламентських традицій кожної країни. В Україні та Японії вона триває приблизно упродовж 7-ми місяців. У Швеції робота із складання проекту бюджету займає всього 5 місяців, Російської Федерації – 12 місяців, Німеччині – 6 місяців, Франції – 14 місяців, США – 18 місяців.

Унаслідок значного збільшення номінальних розмірів бюджетів країн світу, органи влади відчули необхідність обмеження зростання бюджетних показників. Методи, якими країни намагаються обмежити номінальний ріст видатків бюджетів, найрізноманітніші, і їх можна виділити як третю ознаку сучасного бюджетного процесу. Їх суть полягає у встановленні певних меж у вигляді фіксованих сум чи відсотків, емпіричних або одержаних у результаті розрахунків на базі прогнозів, до бюджетних видатків чи обсягу бюджету взагалі. Так, в Україні використовується обмеження розміру державного боргу до ВВП, а отже обмежується розмір державних запозичень.

Четвертою ознакою бюджетного процесу є вибір серед методів складання бюджету, яких бюджетна теорія виділяє чотири, як і форматів бюджетів. Детальніше зупинимося на найновішому з них – методі складання бюджету „з

нуля”. Ефективність його використання залежить від того, яким чином буде організований процес – визначені кількість рівнів прийняття рішень, найдрібніший та найкрупніший з них, відповідальні за прийняття рішень особи тощо. Існує можливість безмежно поглиблювати поділ варіантів рішень, які пропонуються розробниками запитів. Безпосередньо складання бюджету «з нуля» у США застосовувалось не широко через значну складність такої роботи, тому на сьогодні інформація збирається із метою порівняння різних обсягів фінансування проекту/програми та їх наслідків за окремими програмами. Таким чином, виконавець програми/розпорядник визначається також і з подальшою стратегією управління, в тому числі бюджетними коштами.

Перевагою методу є надання можливості тим, хто приймає рішення, виключити або зменшити обсяги фінансування низькопріоритетних програм чи напрямків діяльності, і високопріоритетні програми можуть одержати більше фінансування шляхом перерозподілу ресурсів без залучення додаткових бюджетних коштів. Складання бюджету з нуля вимагає активної участі керівників (розпорядників коштів) у формуванні та розгляді бюджету. Нормальною є практика, за якої кожен рівень управління визначає рейтинг пакетів рішень – враховуються інтереси максимальної кількості зацікавлених сторін. Метод складання бюджету з нуля вимагає механізму ефективного контролю за бюджетними вимогами і, як правило, його результатом є врівноваження системи видатків з бюджету.

Звичайно, применшувати роль у провадженні бюджетного процесу його учасників недоцільно, оскільки вони такі ж важливі для існування ефективного бюджету, як і досконалі та сучасні методи бюджетного процесу. Тому п'ятою ознакою бюджетного процесу є виділення провідного органу для його організації. При розробці проекту бюджету у різних країнах особливу роль відіграють, у першому випадку, Міністерство фінансів (або орган з аналогічними функціями), у другому – спеціально створений орган, наприклад, Служба управління бюджетом при Президентіві у США. Організація бюджетного процесу має незначні відмінності у різних країнах, але у визначенні бюджетних показників беруть

участь як розпорядники коштів, так і органи влади. Останні виконують більшою мірою контролюючі та обмежуючі стосовно акумуляції і витрачання бюджетних коштів функції.

Міністерство фінансів розсилає директивні вказівки керівникам міністерств і державних відомств з пропозицією подати у певний строк розрахунки кошторису витрат і можливих доходів. Уряд у свою чергу надає основні економічні показники на наступний бюджетний рік.

У більшості країн голова держави спільно з Кабінетом Міністрів та іншими спеціальними органами готує бюджетну резолюцію – документ, який містить основні напрямки бюджетної політики на наступний рік. Бюджетний відділ парламенту (конгресу) та процедура формування бюджету парламентом (конгресом), а також типовий на сьогодні початок розгляду бюджету розпочався з бюджетної резолюції вперше в 1974 році (у США), схожу процедуру можна спостерігати зараз у всьому світі.

Деякі держави (США, Австрія, Бельгія, Російська Федерація) доводять підпорядкованим міністерствам та відомствам, що фінансуються з бюджету, граничні межі витрат на наступний фінансовий рік. Але у Данії, Франції, як і у нашій країні, підпорядковані державні органи доводять свої потреби до Кабінету Міністрів, а Міністр фінансів розробляє і пропонує Кабінету Міністрів обмеження стосовно спірних питань. Та, в основному, існують певні традиційні граничні значення, які виявилися під час складання попередніх законів. У США Бюджетна служба Конгресу та Президент окремо розробляють показники видатків, які потім узгоджуються до показників компромісного характеру.

При проектуванні бюджету особливо виділяється бюджетний дефіцит. Загальноприйнятим методом його розрахунку є відображення усіх витрат із обслуговування державного боргу у витратній частині бюджету, а витрат з погашення боргу (з від'ємним знаком) – у джерелах фінансування дефіциту бюджету. Після збору попередніх даних проводиться розробка Міністерством фінансів чи Службою управління бюджетом у США бюджетних показників та необхідних бюджетних документів. Обов'язково враховуються показники

поточного та попередніх бюджетів, а також (при їх наявності) бюджетних планів. Підготовка законопроекту про бюджет триває у США – 9 місяців, Швеції – 4 місяці, Російської федерації – 7 місяців, Україні – близько 6 місяців. Цей етап включає підготовку попереднього бюджету, узгодження його з підпорядкованими міністерствами та відомствами, переробку і внесення поправок як наслідок цих узгоджень. З проектом закону про бюджет мають ознайомитися всі учасники бюджетного процесу. Так, у Швеції використовується такий спосіб як подання нижчестоящими органами у Міністерство фінансів поправок, що змінюють розміри фінансування попередніх статей витрат та вводять нові. Поправки вносяться в період узгодження для того, щоб приділити більше уваги актуальним проблемам. Вони викликають важливі зміни у галузевій фінансовій політиці.

Узгоджений проект бюджету виноситься на розгляд парламенту. На цій стадії законодавчий орган має найбільший вплив на зміст майбутнього бюджету. Шостою ознакою бюджетного процесу є створений кожною державою механізм взаємодії виконавчої та законодавчої гілок влади стосовно змісту майбутнього бюджету. Способи, якими досягається консенсус, досить відрізняються, хоча можна виділити кілька розповсюджених інструментів. Перший – це створення спеціальних комітетів з бюджетних питань, які розглядають основні частини проекту закону, поданого до парламенту. Якщо парламент має більше однієї палати, то комітети згідно частин проекту закону зазвичай створюються окремо у кожній з них. Бюджетні комітети детально аналізують відповідні статті проекту бюджету, вносять до них корективи і оформляють висновки пояснювальною запискою.

Так, наприклад, у США рекомендації-висновки комітетів з розподілу бюджетних асигнувань беруться до уваги санкціонуючими комітетами, які в свою чергу розробляють свої рекомендації та надають їх на розгляд до комітету палати з питань бюджету. Палата представників розглядає окремі проекти про асигнування, які потім надає до Сенату. Рекомендації санкціонуючих комітетів Сенату подаються на розгляд до комітету Сенату з питань бюджету. І у Палаті представників, і в Сенаті законопроекти (за кількістю штатів) ставляться на

голосування. Палата представників виносить рішення про узгодження, в разі необхідності утворюються узгоджувальні комітети у кількості розглянутих проектів. Сенат також виносить рішення про узгодження. Узгоджувальний комітет із представників двох палат доповідає перед Конгресом, після чого проводиться загальне голосування. На винесене парламентом рішення президент може накласти вето. У разі підписання президентом законопроектів санкціонуючі комітети кожної палати проводять засідання комітетів з бюджетного узгодження окремо по кожному законопроекту. У Германії, Франції двопалатний парламент у разі виникнення суперечностей при обговоренні проекту бюджету також створює Узгоджувальну комісію.

Другий інструмент – складання бюджетної резолюції, як орієнтиру з бюджетної політики на наступний бюджетний рік. Третій – створення узгоджувальних комісій для полегшення політичного консенсусу між частинами законодавчого органу (наприклад, палатами) під час розгляду бюджету у парламенті.

Теоретично, закон про бюджет можна одразу прийняти у першому читанні, але на практиці це можливо при яскраво вираженому командно-адміністративному державному устроєві, коли опозиційні партії відсутні, або такими по суті не являються. Рішення парламенту у такому випадку автоматично узгоджується під час винесення проекту на голосування. Демократичний устрій передбачає не менше двох читань (Німеччина, США, тепер і Україна – 3 читання, Російська Федерація – 4 читання).

Традиції правового оформлення бюджету у різних країнах можуть відрізнятися. Наприклад, у ряді країн бюджет не розглядається як цілісний законопроект, хоча він і проходить через парламент. У Великобританії і в більшості інших англomовних країн бюджет є своєрідною фінансовою програмою, з якою в парламенті (нижній палаті) виступає міністр фінансів. Зміст цієї програми-заяви складається в основному з пропозицій щодо оподаткування. В ній також подається огляд загального стану національної економіки. Пропозиції уряду про податки реалізуються у спеціальному законопроекті про фінанси.

Водночас приймається закон про асигнування, де встановлюються бюджетні витрати по кожному з міністерств і відомств. Розгляду в парламенті законопроектів про фінанси і асигнування передують схвалення палатою громад резолюцій, котрі санкціонують державні прибутки та витрати. Приймає британський парламент і деякі інші закони відповідного характеру. У Швеції проект бюджету після розгляду парламентом не містить розрахунків за деякими пунктами. Фінансові пропозиції щодо них подаються у вигляді окремих додаткових законопроектів. Це дає змогу парламентові реагувати на зміни економічного життя країни.

Як наслідок права розгляду проекту бюджету законодавчою владою, вона отримала право бюджетної ініціативи – право членів парламенту вносити зміни до наданого урядом проекту бюджету. Однак часто право парламентарів вносити пропозиції до проекту закону про бюджет може реалізуватися лише за певних, чітко визначених умов, які є наслідком політичного протистояння уряду та парламенту.

Наприклад, у Франції та Великобританії члени парламенту, що не є членами уряду, не мають права вносити пропозиції із збільшення передбачених витрат або встановлення нових податків. Таке правило розширює можливості уряду впливати на економічну ситуацію в країні, якщо вона швидко змінюється.

У деяких інших країнах пропозиції членів парламенту розглядаються відповідними бюджетними комітетами згідно кожної статті доходів чи витрат. Обмеження бюджетних прав парламенту можуть проявлятися і в тому, що законодавча влада приймає не бюджет, як єдиний документ в цілому, а щорічні постанови про бюджетні призначення, надаючи повноваження президентові витрачати кошти на певні цілі, але встановлюючи межу допустимих витрат. Інколи деякі статті бюджету взагалі не розглядаються, а встановлюються автоматично.

Країною, парламент якої має одні з найширших бюджетних прав у світі, виступають США, це відображається при затвердженні федерального бюджету

Конгресом. В Україні парламентарі також мають досить широкі, порівняно із світовою практикою, повноваження впливу на зміст проекту бюджету держави.

Стадія розгляду проекту бюджету закінчується його затвердженням парламентом і підписанням головою держави (президентом, прем'єр-міністром чи королем) та особами, визначеними законодавством кожної країни. Оскільки розгляд бюджету логічно закінчується затвердженням, то друга стадія бюджетного процесу передбачає розгляд та затвердження проекту бюджету. Документ набуває сили та стає обов'язковим до виконання, і вступає в дію з початку нового бюджетного року.

Поширення кількарівневої бюджетної системи є причиною виділення сьомої ознаки бюджетного процесу – організації відносин між органами центральної влади та місцевими органами влади стосовно розподілу бюджетних коштів. У Германії, Великобританії, Іспанії центральна влада бере участь у коригуванні бюджетів регіональної влади стосовно податкових надходжень, орієнтуючись при цьому на рівень середнього прибутку на особу у межах адміністративно-територіальної одиниці. Тому від бюджетних регіональних органів влади, що керують територією, на якій середній дохід на душу населення порівняно високий, частина податкових надходжень може вилучатися на користь територій із низьким доходом (нижче середнього). Схожу схему застосовують зараз і в Україні, однак застосування формульного обрахунку сум перерозподілених між місцевими бюджетами коштів наштовхується на ряд проблем – зокрема, при нетиповій економіці важко врахувати математично об'єктивно всі фактори, які впливають на необхідну суму дотації вирівнювання.

Залучення до бюджетного процесу результатів наукових праць провідних економістів завжди вважалося ознакою прогресивного демократичного уряду. У Німеччині існує цікава традиція, що передбачає щорічне надання науково-економічними інститутами і організаціями експертних доповідей щодо організацію бюджетного процесу. Детальні аргументовані висновки експертної ради, що містять оцінку загальноекономічного розвитку і публікуються у відкритій пресі у листопаді кожного року, розробляються п'ятьма видатними

вченими-економістами, яких ще називають «п'ятеро мудреців», а також п'ятьма найавторитетнішими приватними вузами. Подають свої висновки і МВФ та Організація економічного співробітництва та розвитку. Ці висновки друкуються засобами масової інформації. Також у Німеччині уряд та профспілки у процесі обговорення бюджету укладають тарифні угоди стосовно величини оплати праці робітників, що зайняті на державній службі.

Організація виконання бюджету та методи, які при цьому використовуються, є восьмою ознакою сучасного бюджетного процесу. Поширеним у сучасному світі є метод касового виконання бюджету – організація збору бюджетних коштів на території країни, їх зберігання та видача, а також ведення обліку та звітності. У частині країн існує банківська система касового виконання бюджету, при якій банки, в основному Центральний банк, є головним касиром держави.

В інших країнах застосовується казначейська система касового виконання бюджету – спеціальний фінансовий орган є головним касиром держави. Основою цієї системи є принцип єдності каси, всі бюджетні кошти поступають на єдиний рахунок Міністерства фінансів або Казначейства у Центральний банк, з якого і здійснюються всі витрати держави. Керують касовим виконанням бюджету у різних країнах або безпосередньо Міністерство фінансів, або ж спеціально створені державні органи як, скажемо, Казначейство (Великобританія, Російська Федерація, Україна), Адміністративно-бюджетне управління та мережа федеральних агентств (США), Відділ бюджету при Міністерстві фінансів (Швеція), Бюджетне управління у складі Міністерства у справах економіки, фінансів та приватизації (Франція).

У США після затвердження Конгресом виконується президентський варіант федерального бюджету. Слід відмітити, що в основу його покладено проект, який розробляє і надає президентові Адміністративно-бюджетне управління (далі – АБУ), яке враховує і представляє інтереси федерацій (штатів). Відповідно до діючого бюджету, агентства (аналог розпорядників коштів) упродовж фінансового року розпоряджаються бюджетними коштами. АБУ (Office of Management and Budget (OMB)) відповідає за те, щоб сума, розподілена між

державними органами, відповідає сумі податкових надходжень, і поводить поточний контроль у вигляді перевірок звітності виконання бюджету.

На стадії виконання бюджету органи влади використовують спеціальні методи і прийоми управління виконанням бюджету. Всі вони спрямовані на збалансування бюджету в процесі його виконання, а також на забезпечення виконання вимог закону про бюджет.

Перша група заходів спрямована на зменшення бюджетних видатків у випадку їх перевищення над бюджетними доходами (незапланований бюджетний дефіцит). Одним з інструментів є право бюджетного *секвестру* у процесі виконання бюджету. Протягом бюджетного року, пропорційно строку, що залишається до припинення дії поточного бюджету, можливе зменшення розмірів витрат за окремими статтями. У Російській федерації та Україні існують захищені статті бюджету, визначені законами про центральні бюджети, до яких не може бути застосований секвестр. Найчастіше це – пенсії, стипендії, заробітна плата державних службовців та деякі інші.

У США правило секвестру застосовується до певних програм і вводиться при можливому перевищенні допустимих витрат. Прийняття Конгресом закону про секвестр обов'язково визначене певними обставинами.

У Німеччині виконання бюджету – абсолютна прерогатива уряду. Парламент не має права вимагати від уряду виконання у повному обсязі окремих статей. Контролюються лише основні зведені цифрові показники. Застосування правила попередньої згоди парламенту на окремі статті видатків (кваліфікаційний секвестр) обмежене виключно надзвичайними подіями. Міністр фінансів може здійснювати додаткові витрати, але лише у тому випадку, коли є економія по інших статтях витрат, не виходячи за затверджені контрольні цифри.

Наступний метод збалансування бюджету під час його виконання застосовується найчастіше ще на стадії його планування – створення додаткового резерву чи резервного фонду на випадок непередбачених витрат. У Великобританії після початку дії чергового закону про бюджет утворюється

нерозподілений резерв, з метою забезпечення найменшої ймовірності перевищення запланованих видатків.

Третій інструмент збалансування бюджету під час його використання – попередження зайвих бюджетних видатків. У тій же Великобританії застосовуються граничні межі здійснення видатків бюджету. Такий захід прийнятний для бюджету, який за правовим виглядом не являється одним законом. Близько двох третин асигнувань (або біля половини запланованих державних видатків) підпадають під готівкові обмеження. Готівкові обмеження застосовуються до всіх видів видатків, які можна контролювати і регулювати шляхом встановлення наперед визначеного максимуму на кожен рік. Деякі значні статті видатків і нові зобов'язання потребують попереднього схвалення міністерством фінансів навіть тоді, коли необхідні кошти асигновані парламентом.

Протилежною до обмеження видатків є виникнення необхідності до збільшення бюджетних видатків понад суми, передбачені проектом наступного бюджету. Друга група заходів включає рішення, які стосуються збільшення бюджетних асигнувань порівняно із затвердженими упродовж бюджетного року. Хоча процес розподілу затверджено, але зміни законодавства, економічних умов чи інших факторів можуть бути причиною необхідності додаткових асигнувань упродовж року. У таких випадках до Конгресу у США можуть надсилатися додаткові бюджетні заявки. Додаткові бюджетні запити існують і в Україні. До 10-го квітня та до 15-го липня подається повний звіт про зміни в поточному бюджеті із переліком причин (ними можуть бути економічні умови, технічні чинники, введення в дію нових законів та пропозицій президента) та обґрунтуванням джерел і шляхів використання коштів.

При виникненні потреби у додаткових коштах під час виконання бюджету у Франції парламент у законі про бюджет може асигнувати і заблокувати певну суму, яку уряд здатен вивільнити своїм рішенням чи тримати як резерв.

Третя група заходів скоріше стосується нетипових методів виконання бюджету, що застосовуються у своєрідних економіках. Досить цікава практика

виконання бюджету у Швеції, де перед виконанням бюджету Кабінет Міністрів розсилає усім управлінням і відомствам інструкції щодо виконання бюджету і шляхів використання власних коштів. Уряд може притримати або перевитратити кошти, але не приділяє особливої уваги процесу виконання бюджету, довіряючи багаторічним планам та ретельній підготовці діючого закону про бюджет. На стадії виконання бюджету найважливішим є захист запланованого рівня резерву, який призначений для покриття бюджетного дефіциту внаслідок непередбачених бюджетних змін. Для цього створюють різновид резерву, який призначений для покриття передбачуваних бюджетних змін, а не тих, що викликані непередбаченими обставинами. У цьому резерві враховуються також передбачувані коливання надходжень. Обсяги такого резерву становлять 1–2 % від загальних видатків центрального уряду.

У Російській федерації у зв'язку з дефіцитом фінансових ресурсів і напруженим виконанням бюджету для оперативного контролю та фінансування невідкладних видатків фінансовими органами, крім розпису доходів та видатків, складалися касові плани виконання бюджету – на місяць з розподілом на п'яти- та десятиденки; з термінами надходження платежів та термінами фінансування першочергових витрат.

В Україні, як і в Російській федерації, одночасно із затвердженням бюджету на черговий бюджетний рік встановлюється розмір оборотної касової готівки на початок наступного бюджетного року – це резерв, що має фінансувати тимчасові касові розриви. Ця сума знаходиться на бюджетному рахунку казначейства.

Під час виконання бюджету виникають випадки, коли необхідно змінити бюджетні призначення у бюджеті, який вже затверджено. У окремих країнах уряд уповноважений збільшувати видатки по одних статтях, одночасно пропорційно зменшуючи їх по інших, без згоди парламенту, але так, щоб загальна сума видаткової частини бюджету залишалася незмінною. Так, у США загальний закон забороняє агентству переміщення коштів між статтями без конкретних повноважень, які теж передбачені законом. Іноді керівники агентств мають повноваження до переміщення коштів або переміщення передбачено самим

законом про асигнування. Невитрачені залишки можуть бути перенесені на наступний період (крім вільних залишків річних доходів).

У Великобританії за деяких обставин міністерства можуть упродовж року, за згодою Міністерства фінансів, переміщувати кошти між статтями однієї категорії (за класифікацією), але не мають права переносити невитрачені кошти з однієї категорії асигнувань до іншої.

Асигнування на поточні видатки мають бути витрачені в тому році, на який їх виділили. Але для забезпечення фінансової гнучкості в кінці року, встановлено, що до 5 % готівкових обмежень на капітальні затрати центрального уряду можна переносити на наступний період. У Швеції не надається великого значення розмірам переміщення коштів, що компенсується розвинутим парламентським контролем. У Франції кошти можуть бути вивільнені на підставі урядового декрету за умови скорочення на певну суму інших видатків.

Також уряд може прийняти рішення не робити певних витрат або тримати їх у резерві, щоб не змінювати загальних обсягів видатків. Переміщення коштів між двома підкатегоріями лише за ініціативою уряду можливе у двох випадках:

- гроші можна переміщувати в межах однієї категорії і одного й того ж міністерства, якщо їхня сума не перевищує 10 % величини відповідних підкатегорій;
- переміщення між міністерствами прийнятні, якщо характер видатків не змінюється. Капіталовкладення, не використані на кінець року, не втрачають силу, а переносяться на наступний період. Невитрачені залишки за деякими категоріями, визначеними у законі про внесення поправок, можуть бути перенесені у повному обсязі. Видатки за усіма іншими категоріями можуть бути перенесені тільки в обсязі до 10 % асигнованих коштів.

При необхідності змін обсягу видаткової частини бюджету взагалі, передбачена обов'язкова згода парламенту, адже відбувається, по суті, внесення поправок до нормативно затвердженого бюджету. Здебільшого уряд звертається до парламенту за дозволом отримати додаткові асигнування і наводить

обґрунтування. Найімовірніші випадки більшість країн передбачають у своєму законодавстві.

Щодо аналізу виконання бюджету, то, наприклад, у США на всіх рівнях виконавчої влади проводиться аналіз фінансової політики. Агентства постійно здійснюють оцінку результативності і ефективності програм, що ними виконуються. Цей аналіз є частиною звіту агентства, що подається до Адміністративно-бюджетного управління. Також експерти управління розробляють рекомендації керівникам кошторисних груп та іншим посадовим особам. Проблеми управління, що виникають, обговорюються ним спільно з основними агентствами. Домовленості містяться у Доповіді адміністрації, що надходить до Конгресу разом із бюджетними документами.

Останньою стадією бюджетного процесу є представлення та аналіз звіту про виконання бюджету. Дев'ятою ознакою бюджетного процесу є процедура складання звіту та її наслідки. Звітує зазвичай керівник органу, відповідального за організацію виконання бюджету в країні, перед урядом та парламентом. Аналіз звіту про виконання бюджету має надзвичайно важливе значення для визначення напрямів подальшої бюджетної політики та для бюджетного планування.

У Великобританії відомства самі аналізують виконання конкретних задач. Парламентський контроль передбачає надання постійним заступником міністра, що відповідає за облік та звітність, відповідному парламентському комітетові даних про видатки його відомства. У Франції систематичної централізованої процедури перевірки державних видатків не існує. У Швеції, навпаки, Державне контрольне управління упродовж року постійно інформує парламент про стан бюджету шляхом подання щомісячних звітів. Такі ж матеріали парламент отримує і в кінці року. Аналіз ефективності та результативності проводиться за різними системами та різними органами влади. Парламентом періодично для таких перевірок створюються спеціальні комітети. Бюджетні установи та організації висловлюють зауваження щодо ходу виконання бюджету. Центральне бюро адміністративного розвитку здійснює аналіз ефективності та результативності діяльності територіальних органів центрального уряду та

програм безоплатних соціальних виплат центрального уряду. І експертна група, яка вивчає стан державних фінансів, подає інформацію для прийняття рішень стосовно бюджетної політики і державної економіки. Результати всіх цих перевірок і аналізів публікуються для громадськості і використовуються міністерствами під час розробки нових законів.

У Російської федерації аналізом виконання бюджету займаються Рахункова палата, Державне контрольно ревізійне управління та Державна податкова служба. Дані про виконання бюджету надаються Рахунковою палатою до парламенту, а іншими органами – до Міністерства фінансів.

Десятою ознакою бюджетного процесу є бюджетний контроль – це інструмент, який використовується в бюджетному процесі постійно. Основний спосіб контролю – проведення ревізій, тому працівники контролюючих органів більшості країн мають знання бухгалтерів-аудиторів. Головними кадровими вимогами є чесність, порядність, висока кваліфікація та чудове знання сфери, яка перевіряється, тобто достатній досвід роботи. Виділяється контроль за виконанням бюджету, що поділяється на контроль за виконанням його дохідної частини та контроль за виконанням видаткової частини бюджету. Контроль за виконанням дохідної частини бюджету покладається в основному на податкову службу та служби бюджетного контролю різних рівнів. Щодо контролю бюджетних видатків, то ним займається Міністерство фінансів, і/або централізована бюджетна служба. Парламенти не втручаються в щоденну рутинну роботу по контролю над видатками, але періодично влаштовують перевірки. У більшості країн спостереження за виконанням бюджету мало наслідком розробку і використання систем фінансового обліку. Уряди вимагають від кожного відомства, що витрачає кошти, запровадження і використання систем обліку, що є повними і результативними. Ці системи мають містити інформацію про можливі наступні бюджети відомств, шляхи використання коштів, що є важливою інформацією для міністерства-розпорядника бюджету, яке допомагає урядові у розробці закону про державний бюджет. Найчастіше базис даної системи розробляється самим міністерством-розпорядником (рахунки, форми

звітності, правила обліку), а кожне відомство повинне розширити і застосувати цю основу згідно своєї діяльності. Головна мета обліку – надати контролюючому органу та і самому відомству сучасну картину фінансової діяльності та її результатів.

Найчастіше облік перебуває у сфері компетенції одного з відомств виконавчої влади (наприклад – бюджетного бюро), або відомства, незалежного від законодавчої та виконавчої влади, чи підзвітного обом.

У випадку порушень виконання бюджету виникає така ситуація: контроль за порушеннями повинна здійснювати законодавча влада, але у більшості випадків виявленням порушень займається відомство, підпорядковане виконавчій владі. І законодавча влада повинна встановити контроль за діяльністю такого відомства, можливо це в основному двома методами: перший – попереджувальний контроль, що передбачає створення відомства із тими ж функціями що і у органа виконавчої влади. Прикладом у Російській федерації і Україні є Контрольно-ревізійна служба та Рахункова палата. Результат – паралельне висвітлення витрачання коштів органами виконавчої влади. Другий метод – реагуючий, коли законодавчий орган отримує інформацію від міністерства фінансів. Багато парламентів вважають, що попереджувальний метод вимагає надто багато ресурсів, особливо часу, і часто є наслідком політичних протистоянь. Працівники апарату, які мали б розробляти законодавство та відповідати на запити громадян, повинні переорієнтуватися на постійний нагляд за виконавчою владою. Багато законодавців вважає, що немає потреби здійснювати щоденний контроль над витрачанням коштів. Вони покладаються на інформацію з численних джерел (відомство виконавчої влади, створене для контролювання видатків, журналісти, громадяни, зацікавлені групи, посадові особи виконавчої влади і т.д.) для оцінки виконання бюджету.

Щодо органів контролю виконання бюджету, то вони мають відмінності у різних країнах. Австрія має Австрійську лічильно-ревізійну палату, яку очолює президент палати. Цей орган здійснює перевірки на всіх рівнях виконання бюджету. У США сформоване Адміністративно-бюджетне управління, яке бере участь у розробці проекту закону про бюджет та перевіряє виконання бюджету на

усіх рівнях. Також у Конгресі США функціонує Головна контрольна служба, яка перевіряє та координує роботу як федеральних так і дрібніших урядових агентств.

Верховний ревізійний орган у вигляді суду, відповідно, із судовими функціями, мають Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія та Греція. Такі органи одночасно проводять бухгалтерську ревізію господарської діяльності бюджетних установ та організацій і юридичний аналіз самого контролю.

У Нідерландах та Німеччині діють колегіальні структури, які не виконують судових функцій. Їх працівниками є члени уряду: політичний склад цих органів збалансований, протиріччя між керівництвом з приводу політичних переконань усуваються. Ці органи займаються ревізіями за допомогою штату кваліфікованих аудиторів.

У Великобританії, Ірландії та Данії діють незалежні ревізійні управління, які очолюються Головним ревізором. Кандидатуру на цю посаду у Данії призначає парламент, а у Великобританії та Ірландії – монарх за згоди парламенту.

Швеція та Фінляндія мають верховні ревізійні органи, які належать до структури урядових органів. Ці країни мають дві ревізійні організації: орган, який здійснює звичайні детальні ревізії та орган з невеликим секретаріатом, очолюваний членами парламенту і йому ж підзвітний.

В Україні контроль за використанням бюджетних коштів покладений на Контрольно-ревізійну службу та Рахункову палату. Ці два органи мають різну підпорядкованість – в Україні представлений приклад можливості контролю за використанням бюджетних коштів з боку виконавчої та законодавчої влади окремо. Контрольно-ревізійна служба має розгалужену систему власних органів на всіх адміністративних рівнях, працює у тісному зв'язку з іншими спеціалізованими органами – учасниками бюджетного процесу, має штат і можливість для того, щоб здійснювати виїзні перевірки. За результатами перевірок Контрольно-ревізійної служби можуть відкриватися карні справи. Рахункова палата, як представник законодавчої влади, відносно недавно прагне до створення мережі територіальних представництв, тому в основному перевіряє

головних розпорядників коштів державного бюджету та виконання державного бюджету за звітністю. Її рекомендації носять дорадчий характер, слугують для інформування громадськості про порушення у бюджетній сфері та ефективності бюджетування в Україні.

Оптимізація бюджетного процесу передбачає аналіз чинників впливу на окремі його елементи. Наступна побудова моделей їх взаємодії використовується для визначення оптимальних критеріїв організації бюджетного процесу. На основі теоретичних засад бюджетного процесу сформульовані такі завдання його оптимізації в Україні:

- забезпечення складання і виконання ефективного бюджету на наукових засадах;
- обмеження дії на бюджет негативних чинників, впливу яких можна уникнути;
- забезпечення налагодженої і прозорої організації бюджетного процесу через використання ефективних методів та інструментів;
- розмежування бюджетних прав учасників бюджетного процесу, уникаючи їх дублювання;
- забезпечення ефективності бюджетного контролю.

При цьому визначені такі критерії оптимізації бюджетного процесу: максимальна однозначність і прозорість формування бюджетних показників; достатній обсяг інформації, якою обмінюються органи Міністерства фінансів України та розпорядники коштів; мінімізація часового розриву між складанням проекту бюджету та початком бюджетного року; кількість читань під час розгляду бюджету повинна бути мінімальною для забезпечення врахування інтересів законодавчої влади; строк затвердження центрального бюджету повинен бути максимально наближеним до початку бюджетного року, з урахуванням часу на затвердження місцевих бюджетів; мінімізація касових розривів під час виконання бюджету; бюджетні повноваження учасників бюджетного процесу не повинні перетинатися і повністю забезпечувати бюджетний процес; звітність повинна містити інформацію, достатню для аналізу виконання бюджету.

Для систематизації напрямів оптимізації подальше дослідження проведене послідовно за стадіями бюджетного процесу.

Висновки до розділу 1

1. Форми впливу держави на економіку та державного втручання в економіку розвиваються разом із розвитком інституту держави. Державне втручання в економіку невідворотне і необхідне; розміри цього втручання у світі наближаються до одного сценарію, який можна назвати регульованим ринком. Основною цінністю демократичної держави проголошується задоволення інтересів окремого громадянина. Бюджет держави – основний фінансовий інструмент впливу держави на економіку.

2. В Україні використовується підхід до управління державними фінансовими ресурсами, який базується на теоретичних засадах вчення Дж.М.Кейнса та неокласиків, використовуючи обґрунтування практичних заходів (інколи перевірених досвідом), обох цих вчень одночасно. Спираючись на вчення Дж.М. Кейнса, використовуються макроекономічні показники при складанні прогнозів економічного розвитку країни. Вплив того чи іншого податку на економічну діяльність платника досліджується на основі теоретичних напрацювань школи класицизму, а також їх сучасних послідовників – неокласиків тощо.

3. Такі складові бюджету як податки, державні закупівлі, капіталовкладення, інвестиції та трансферти впливають на економіку так само у різних країнах, хоча масштаби їх впливу можуть відрізнятися в залежності від особливостей економічної діяльності кожної країни.

4. Функції, які надає держава своїм громадянам, трансформуються в результаті розвитку суспільства. Сучасна держава фінансує з бюджету ряд специфічних заходів, які стосуються суспільних пріоритетів, таких як екологія, економічна та соціальна безпека, соціальний захист, представлення інтересів держави на міжнародній арені тощо.

5. За останнє століття питома вага бюджетів у фінансових ресурсах зросла у кілька разів, і складає в середньому 40–50 % ВВП. Головними причинами цього є, по-перше, прагнення уряду здійснювати все більше витрат з метою зміцнення державного управління, а по-друге, збільшення фінансування реалізації представницьких функцій парламенту. При цьому уряд та парламент виступають як взаємно обмежуючі сили у питанні про збільшення державних видатків.

6. Бюджетні устрої сучасних країн відображають ті завдання, які стоять перед державною владою. Незважаючи на ряд особливостей, сучасний бюджетний устрій характеризується прагненням забезпечення найбільш ефективного фінансування державних послуг, для чого ускладнюється та вдосконалюється правове оформлення бюджету унаслідок появи нових методів бюджетного менеджменту.

7. Наукова полеміка стосовно відображення у законодавстві принципів бюджету, які на сьогодні втілюються у принципи бюджетного устрою кожної країни, передбачає виокремлення принципів бюджетного устрою та принципів бюджетної системи. Ми вважаємо доцільним затвердити в законодавстві України принципи бюджетного устрою. Пропонуємо використовувати принцип єдиних засад функціонування автономних ланок бюджетної системи України. Оскільки відображення принципу єдності бюджету відрізняється у вітчизняних та західних наукових працях, таке формулювання відображає сучасне трактування принципу єдності бюджету.

8. Організація бюджетного процесу визначається прийнятим в країні бюджетним устроєм, оскільки він слугує для забезпечення функціонування діючої бюджетної системи. Бюджетні процеси країн світу зберігають свої спільні ознаки, такі як кількість стадій, їх послідовність та зміст – у бюджетному устрої кожної країни вони співпадають. Однак повноваження учасників бюджетного процесу, а також його часові виміри мають свої особливості, на які слід звертати увагу при дослідженні бюджетного процесу тієї чи іншої країни або їх об'єднань, оскільки вони визначають шляхи оптимізації бюджетного процесу.

9. Складання бюджетних прогнозів на перспективу, а також використання середньострокового та довгострокового бюджетного планування є необхідною умовою сучасного бюджетного процесу. Для часового виміру бюджетного процесу важливо виділяти такі поняття як бюджетний цикл, бюджетний період та бюджетний рік. Бюджетний цикл в Україні займає приблизно 29 місяців, тоді як бюджетний період та бюджетний рік співпадають з календарним роком.

10. У бюджетному процесі можуть бути поєднаними функції контролюючого та судового органів влади. Щоб не обтяжувати судову систему спеціалізованими бюджетними рішеннями, і одночасно реалізувати результати контролю за виконанням бюджетних програм у правовій площині, у деяких країнах контролюючі органи приймають судові рішення за результатами здійснення власної контрольної діяльності та відносин, які виникають з цього приводу.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [75, 76, 77, 78].

РОЗДІЛ 2

БЮДЖЕТНЕ ПЛАНУВАННЯ І ПРОГНОЗУВАННЯ У КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

2.1. Взаємовідносини суб'єктів бюджетного процесу та узгодження їх інтересів у процесі складання проектів бюджетів

Перша стадія бюджетного процесу – стадія складання проекту бюджету – є точкою відліку початку наступного бюджетного циклу. На цій стадії учасники бюджетного процесу розв'язують такі завдання:

- 1) розроблення та втілення бюджетної політики відповідно до економічної політики держави;
- 2) забезпечення реальності майбутнього бюджету.

З метою дослідження організації складання проекту бюджету в Україні доцільно виділити такі його складові:

- бюджетне прогнозування та планування;
- формування планових бюджетних показників;
- узгодження і коригування бюджету.

Бюджетне прогнозування – частина системи державних програм та прогнозів, на основі яких реалізується бюджетна політика. Базою для бюджетного прогнозування як складової першої стадії бюджетного процесу є державне прогнозування розвитку економіки. Схематично типова система прогнозування та планування держави із регульованою ринковою економікою станом на кінець 90-х років минулого століття наведена в додатку А.

Прогнозування економіки із передбачуваними показниками і прогнозування в умовах реформ (за наявності ризиків, більших за мінімальні) різняться – останнє має більшу похибку результатів. Хоча практика бюджетного прогнозування у світі має певні традиції, реформи ускладнюють розроблення усталеної методики розрахунків і точний прогноз показників бюджету. Успіх бюджетного

прогнозування залежить від визначення не тільки обсягів, а й напрямів змін вихідних макропоказників.

Можна побудувати ланцюжок залежностей: мета державної стратегії → фінансова політика → бюджетна політика (бюджетна стратегія) → бюджетна політика (бюджетна тактика) → бюджет. Таким чином, ефективність бюджетної політики і самого бюджету залежать від чіткості формулювання і реальності державної мети. Суб'єкти бюджетного процесу, які беруть участь у визначенні бюджетної політики та створенні бюджетного прогнозу в Україні, показані на рис. 2.1.

Реалізація бюджетної політики є невід'ємною частиною бюджетного прогнозування. Базовим документом для бюджетної політики України у системі розроблених державних програмних документів є програма Президента України. У складі окреслених цією програмою згідно з довгостроковою державною стратегією завдань визначені ті, що стосуються бюджетної політики країни бюджетних прогнозів. Особливістю бюджетного процесу 2005–2006 рр. стало прийняття нової довгострокової стратегії у зв'язку зі зміною Президента та уряду, вступом у дію адміністративної та податкової реформ, що відразу ж негативно позначилося на бюджетних процесах та змістові державних бюджетів.

Кабінет Міністрів України розробляє як бюджетну стратегію, так і бюджетну тактику. Державні програми повинні мати узгоджені між собою цілі, які не суперечать одна одній. На підставі державних програм соціально-економічного розвитку Кабінет Міністрів визначає, поряд з іншими напрямками, розвиток державних фінансів. До 2005 р. мета і завдання державної економічної політики України визначалися у посланні Президента України до Верховної Ради України “Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 рр.” та стратегії Президента України “Стратегія економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції» на 2004–2015 рр.”.

Визначена законодавством України процедура прогнозування передбачає, що Міністерство економіки є провідним державним органом з реалізації та

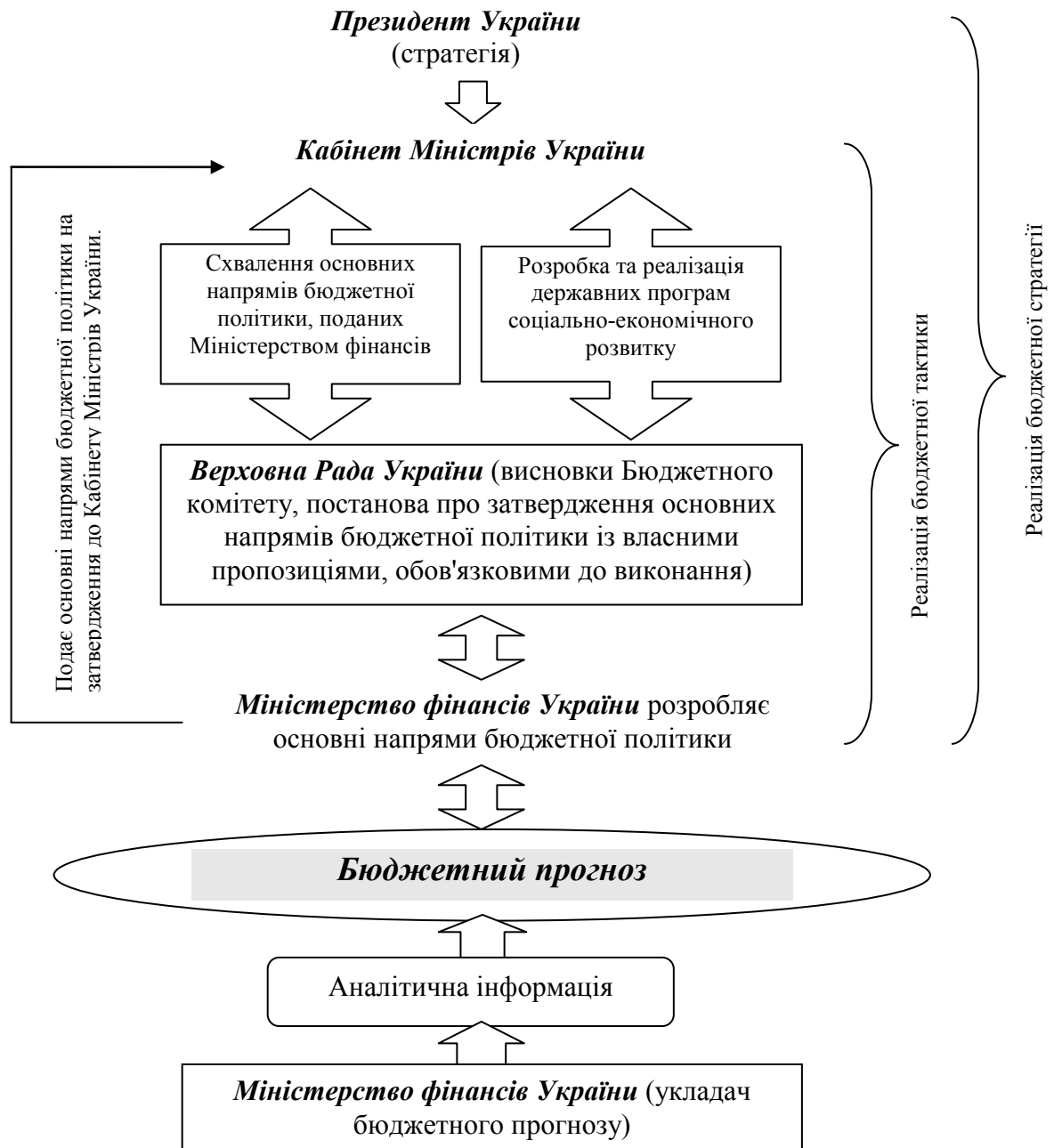


Рис. 2.1. Реалізація органами влади України бюджетної політики та бюджетного прогнозу

організації державних прогнозів, надає співвиконавцям та узгоджує з ними перелік прогнозних показників на наступний період. На сьогодні централізація розрахунку прогнозних показників зведеного бюджету України, їх регламентування за допомогою нормативних документів [79], у поєднанні з високою залежністю місцевих бюджетів від бюджетних трансфертів створює ризик “відірваності” реальних потреб у бюджетних коштах від розрахованих на базі прогнозу показників проекту бюджету.

Складання прогнозів, згідно з постановою Кабінету Міністрів України „Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету” від 26 квітня 2003 р. № 621, має тривати з 15 вересня року, що передує плановому, до 23 квітня планового року. Наступним кроком є складання та узгодження проектів середньострокової та короткострокової державних програм економічного та соціального розвитку, а також програм розвитку територій і галузей. Водночас на базі розроблених показників відбувається розроблення, розгляд та прийняття Основних напрямів бюджетної політики на наступний рік. Розроблення програм триває до 15 вересня і закінчується разом із складанням проекту державного бюджету. Отже, процес розроблення прогнозів та програм триває календарний рік, пов’язаний з перебігом бюджетного процесу та вписаний у бюджетний цикл.

На стадії складання бюджету ключовою фігурою цього процесу є Міністерство фінансів України. Цей орган виконавчої влади розробляє і користується результатами середньострокового бюджетного прогнозу, складає проекти бюджетів, забезпечує реалізацію державної фінансової, у тому числі бюджетної, політики.

Основними нормативними документами для регулювання розроблення та використання бюджетного прогнозу у бюджетному процесі України є: Бюджетний кодекс, закон України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» від 23.03.2000 р. № 1602-III, постанова Кабінету Міністрів «Про розроблення прогнозних і програмних документів економічного і соціального розвитку та складання проекту державного бюджету» від 26 квітня 2003 р. Потрібне подальше розроблення та нормативне затвердження системи бюджетного прогнозування в Україні, яка складатиметься із короткострокових, середньострокових та довгострокових бюджетних прогнозів.

Однак база для бюджетного прогнозу – фінансова політика держави – до цього часу була сформульована не досить чітко. Проголошення переходу до ринкової економіки вимагало чіткого визначення, якого саме типу ринкової економіки

повинна прагнути Україна. Як зазначають у своїй монографії В. Федосов, В.Опарін та С. Львовчкін, до 2001 р., упродовж реалізації фінансової політики України, “отримані результати були або негативними, або мізерними...” [80, с. 112]. Однією з причин безсистемності фінансової політики стала відсутність упродовж тривалого періоду чіткого політичного курсу в Україні. Довгострокове бюджетне прогнозування в країні недостатньо розвинуте через нестабільність економічної та політичної ситуації. Уряд в Україні упродовж років незалежності змінювався в середньому раз на півтора–два роки. Навіть не всі уряди “пережили” повний бюджетний цикл від початку до кінця, відповідно кожен новий уряд був мало зацікавлений у втіленні завдань бюджетної політики своїх попередників. Це – ще одна причина відсутності нормативного забезпечення середньострокової та довгострокової бюджетної політики, оскільки її розробники не мали змоги самостійно реалізувати поставлені вимоги. З іншого боку, ці вимоги заважають „ручному” управлінню бюджетними коштами, тому уряд та його голова не поспішають обмежувати свою бюджетну ініціативу.

Сучасний розвиток суспільно-економічних відносин в Україні свідчить про необхідність якомога скорішого вирішення проблеми фінансової стабілізації – основи загальнодержавної стабілізації і визначення шляхів виходу з економічної кризи. Питання наявності чи відсутності економічної кризи, її природи в Україні є темою окремого дослідження. Але фінансова стабілізація не може бути здійснена без політичної стабільності та чітко обраного політичного курсу України. Реформування має бути достатньо обґрунтованим, урахувати можливі негативні наслідки і передбачати цивілізоване їх усунення, бути одночасно послідовним та перспективним і, що не менш важливо, зрозумілим усім суб’єктам суспільно-економічних відносин. Зміна уряду у 2005 р. внесла корективи до політичного курсу України, посиливши прагнення нашої держави до інтеграції із західними країнами. Слід відзначити проголошені військовою доктриною мінімальні бюджетні витрати на озброєння та утримання військ.

Визначення законодавством [81] процесу державного прогнозування як “...науково обґрунтованого передбачення напрямів розвитку країни, окремих

галузей економіки або окремих адміністративно-територіальних одиниць, можливого стану економіки та соціальної сфери в майбутньому, а також альтернативних шляхів і строків досягнення параметрів економічного і соціального розвитку» означає, що чинним законодавством України передбачається розроблення кількох сценаріїв розвитку з урахуванням різних факторів впливу. Умови, за яких розробляється та використовується той чи інший сценарій, визначає уряд, який координує складання бюджету. Той самий закон вимагає, щоб програма економічного і соціального розвитку країни чітко окреслювала "...цілі та пріоритети ...розвитку, засоби та шляхи їх досягнення...". Відомі факти, коли попередні державні стратегії та програми у сфері державних фінансів досить узагальнено трактували бажані досягнення: бездефіцитність бюджету, зростання прошарку "середнього класу" до 50 %, щорічний темп зростання інвестицій в основні фонди до 12 % [82]. Програма Кабінету Міністрів України «Послідовність. Ефективність. Відповідальність» на 2004–2005 рр. містила розділ під назвою «Підвищення ефективності державних фінансів», у якому, зокрема, ставилося завдання «зміцнення ресурсної бази місцевих бюджетів для забезпечення економічного розвитку територій». При цьому навіть не окреслювався напрям дій, спрямованих на забезпечення цього зміцнення, не визначалися резерви, за рахунок яких воно буде досягатись [83, 84]. Усе це свідчить про те, що розрахунок бюджетних показників не має достатньо чітких обґрунтувань.

Специфічність бюджетної політики, зокрема такої її складової як бюджетної тактики, полягає в тому, що її завдання реалізуються у кожному окремому бюджетному циклі і певною мірою залежні від його часових рамок, тому їх реалізація повинна бути розподілена між бюджетними періодами так, щоб оптимально реалізувати завдання бюджетної політики [85–88].

Поняття бюджетної політики чинним Бюджетним кодексом України не визначене. Єдиним нормативним документом, що прямо призначений для реалізації бюджетної політики, виступають Основні напрями бюджетної політики України, які діють лише упродовж наступного бюджетного року. Пропонуємо

затверджувати також напрями бюджетної політики на 5 та 10 років (на строк дії обраного парламенту), що дозволить систематизувати державну бюджетну політику та зменшити вплив лобі. Поставлені у напрямках середньострокової та довгострокової політики завдання можуть зняти навантаження необґрунтованих вимог з річних напрямів бюджетної політики, зобов'язати парламент дотримуватися послідовності у бюджетній політиці та збільшити відповідальність уряду за виконання рішень його попередників через досягнення з їх допомогою спільної мети.

Розрахунки бюджетних показників урядом зазвичай базуються на таких сценаріях розвитку економіки: „оптимістичному”, „реалістичному” та „песимістичному”. Але у 2002–2004 рр. спостерігалася негативна тенденція: при складанні і затвердженні державного бюджету ігнорувалися вимоги його реальності на користь негайного політичного ефекту. Разом з тим, жодне із рішень представників влади не підкріплене методикою, за якою проводилися розрахунки. Так, у 2003 та 2004 р. уряд, Комітет з питань бюджету Верховної Ради України та Рахункова палата України пропонували різні прогностичні та планові економічні показники.

Рахункова палата України прогнозувала на 2003 р. зростання ВВП на 6 % [89] та доходи Державного бюджету України у розмірі 57 млрд грн [90]. Уряд використав прогностичний показник зростання ВВП на 4,5 % та пропонував планові доходи державного бюджету у розмірі 48 млрд грн, які Верховною Радою України були затверджені у розмірі 50 млрд грн [90]. За даними Групи фіскального аналізу, зростання реального ВВП у 2003 р. склало 9,3 % [91], річний план за доходами державного бюджету виконано на 103,2 %. За даними уряду, ВВП у 2003 р. зріс на 9,6 % [92].

Комітет з питань бюджету Верховної Ради України пропонував у 2004 р. прогноз зростання ВВП на 6 % [93]. Уряд використав для обґрунтування бюджету показники зростання ВВП у 2004 р. у одному випадку 4,8 %, у іншому – 9,5 %. За даними звіту про виконання Державного бюджету України, зростання ВВП у 2004р. становило 12,1%. За розрахунками депутата Верховної Ради України

В.Пинзеника розмір доходів Державного бюджету України на 2004 р. мав становити 80,2 млрд. грн на основі зростання цін на 6,7% [94]. Уряд пропонував на 2004 р. установити доходи державного бюджету у розмірі 78,2 млрд. грн, Верховною Радою України було затверджено обсяг доходів на суму 60,7 млрд. грн. У звіті про виконання Державного бюджету України доходи становили 70 337,8 млн грн.

Ми не беремо до уваги проекти державних бюджетів на 2005–2006 рр., оскільки політичні чинники впливу на державний бюджет України були виражені занадто сильно, що зробило перебіг подій у бюджетній сфері нетиповим (прийнята нова редакція Закону про Державний бюджет України на 2005 р., відбулася зміна уряду після розроблення проекту Закону про Державний бюджет України на 2006 р.).

В Україні мають місце різні підходи до методології бюджетного прогнозування органів влади, які реалізують бюджетний процес, і науковців, які публікують теоретичні викладки стосовно окремих бюджетних показників. Це стосується розрахунку доходів бюджету, суми боргу, розміру дефіциту бюджету тощо.

При складанні проекту державного бюджету законодавча влада часто висловлює претензії до уряду як до розробника проекту бюджету стосовно планових показників бюджету. Різні гілки влади, розраховуючи показники бюджетних прогнозів, не узгоджували між собою методик та припущень щодо базових прогнозних показників, що свідчить, по-перше, про відсутність єдиного підходу до методології бюджетного прогнозування в Україні і, по-друге, про низький рівень інформаційного обміну між органами державної влади у процесі роботи над проектом бюджету. Недостатнє інформування та узгодження інтересів всіх уповноважених до прийняття бюджетних рішень учасників бюджетного процесу при складанні проекту державного бюджету є негативною рисою бюджетного процесу в Україні.

Від якості методики бюджетного прогнозування залежить наповненість бюджету, а отже, і реальність бюджетних призначень. Здавалося б, якщо дохідна

база бюджету побудована за економічною теорією правильно – бюджет є вбудованим механізмом регулювання економіки, то із зростанням ВВП доходи бюджету також мають зростати. При цьому на ВВП і на доходи бюджету впливає один і той самий інфляційний чинник. Однак діаграма, зображена на рис. 2.2 [95], показує, що темп приросту доходів зведеного бюджету в Україні не має прямої залежності від темпу приросту ВВП.

Такий самий висновок робить у своїй монографії і Ц. Г. Огонь, дослідження якого також підкреслюють значну сезонність акумуляції доходів у бюджеті [96], що свідчить про вплив цього чинника на наявність касових розривів або залишків коштів на рахунках Державного казначейства.

Отже, точність бюджетного прогнозування, а також бюджетного планування в цілому по Україні не синхронізована із приростом ВВП, а тому частина

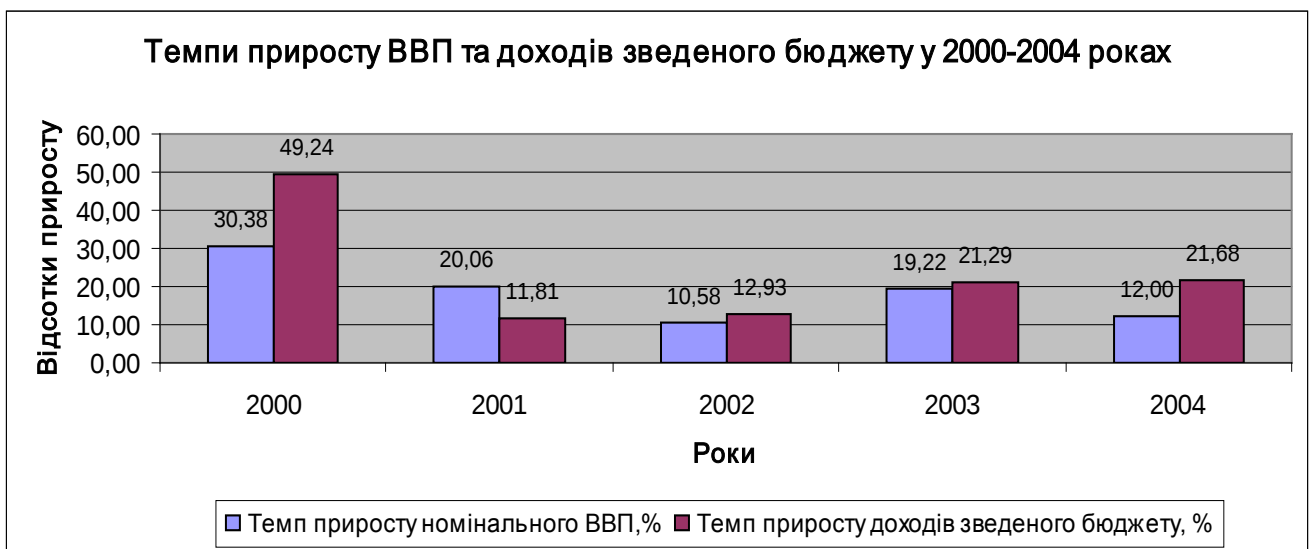


Рис. 2.2. Темпи приросту ВВП та доходів зведеного бюджету України у 2000–2004 рр

створеного ВВП нерівномірно у часі перерозподіляється через доходи бюджету. На великі похибки державного планування вказує той факт, що відхилення показника прогнозного зростання ВВП, розрахованого Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції, від фактичного у 2001 р. становило 4%, в 2003 та 2004 р. – 8 % та близько 10% (прогнозний показник станом на перший квартал 2004 р.) відповідно [95]. Так, темп зростання реального ВВП за січень–серпень 2005 року склав 102,8 % при прогнозному річному показнику на рівні 8,0 %. Це дає підстави стверджувати, що загальне економічне зростання до кінця 2005 р.

складе 5,0 % і не перевищить (за оптимістичним прогнозом) 5,4 % – дані експертів Верховної Ради України. За даними Держкомстату, реальне зростання ВВП України в 2005 р. уповільнилося до 2,4 % в порівнянні з рекордно високими 12,1 % в 2004 р. Прогноз уряду зростання ВВП на 2006 р. становив 7%, проте Міністерство економіки України заявило про його відкликання. Можна зробити висновок, що в Україні планування дохідної частини бюджету недостатньо пов'язане з її економічним розвитком. Прозора, чітка, науково обґрунтована та затверджена нормативним документом методика планування дохідної частини Державного бюджету України практично відсутня.

Необхідно також звернути увагу на чинники, які визначають особливості бюджетного прогнозування в Україні: по-перше, в Україні є тіньова економіка, яка поділяється на «чорну» (повне ухилення від державних платежів) та «сіру» (часткове ухилення від державних платежів). Статистичне відображення таких економічних операцій під час державного прогнозування не передбачається, не публікується паралельного підрахунку, поряд із зареєстрованим, прогнозного обсягу результатів незареєстрованої економічної діяльності. Відповідно, викривлені результати зростання чи спаду економіки перетворюються на прогнозні цифри і не відображають фактичного стану економіки країни. Найбільш реальний підрахунок в основному стосується державного (найбільш легалізованого) сектору економіки, який не може бути індикатором економічного розвитку країни.

По-друге, при бюджетному прогнозуванні важко передбачити вплив прогнозованих розрахунків неекономічних факторів, наприклад планування витрат із бюджетів, спричинених поточною політичною ситуацією. Політичні ризики, які дуже рідко є офіційними чинниками впливу на прогнозні бюджетні показники, досить часто породжують труднощі при виконанні бюджету згідно з прогнозом, який їх не враховував, тим більше в умовах вітчизняної, залежної від поточної політичної ситуації, економіки. Поряд з цим часто спостерігалася ситуація, коли прогнозні показники, розраховані попереднім урядом, повинен був втілювати в життя новий уряд, що прийшов до влади. Низька відповідальність за

наслідки прийняття довгострокових рішень у бюджетній сфері порушує причинно-наслідковий зв'язок: план державних бюджетів 2003–2004 рр. не передбачав політичних передвиборних вимог щодо значного підвищення рівня мінімальної заробітної плати у бюджетній сфері – за фінансування такого рішення, яке є політично вигідним для окремих представників діючої влади, відповідатиме вже новий уряд, сформований після виборів. Та сама причина перероблення Державного бюджету України на 2005 р.

Третій фактор, який ускладнює бюджетне прогнозування, – розтягнута у часі, як для України, процедура прогнозування. Зміни влади, зміни у законодавстві і постійні реформи обумовлюють таку економічну ситуацію в Україні, яку важко назвати стабільною та легко передбачуваною. У цьому випадку часовий лаг має бути якнайменшим, в Україні він у сукупності становить приблизно 20 місяців: прогноз готовий у червні поточного року, строк його дії – до кінця наступного року. На нашу думку, неврахування поточних суб'єктивних факторів, змін економічної ситуації (наприклад, змін законодавства чи уряду) призводить до помилок прогнозу і виконання бюджету “вручну” з регулярним внесенням змін до закону про Державний бюджет України упродовж бюджетного періоду. Тому доцільно використовувати певні додаткові інструменти для підтримання реальності бюджету, в числі яких може бути використання методу розрахунку бюджету “з нуля” раз на 3–5 років, із прийняттям відповідних нормативних документів для коригування бюджетних показників.

Четвертою причиною можна назвати значну залежність ресурсної бази місцевих бюджетів від прогнозування державного бюджету, що зменшує ефективність прогнозу на місцях. При підготовці показників проекту бюджету Бюджетним кодексом України, на відміну від раніше діючого Закону «Про бюджетну систему України», передбачене обов'язкове складання зведених бюджетів (п. 1 ст. 6). Хоч вони і мають значення для статистичного відображення обсягу бюджету, однак систему зведених бюджетів України можна умовно розділити на три рівні, які залежать від адміністративного поділу України, і подати у вигляді, зображеному на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Система зведених бюджетів України

Складання зведених бюджетів практикувалося ще з часів Радянського Союзу – так звані «зведення» по адміністративно-територіальній одиниці складалися Міністерством фінансів та офіційно затверджувалися до виконання. До прийняття Бюджетного кодексу, у 1995–2001 рр., Міністерство фінансів публікувало звіт про виконання зведеного бюджету держави, який крім сукупності статей доходів і видатків державного та місцевих бюджетів за економічною класифікацією, містив доходи і видатки цільових державних фондів, показник стану бюджету тощо. По суті, дещо умовно «зведеним бюджетом» називали звіт про виконання плану функціонування державних фінансів території за минулий бюджетний рік. Тому сьогодні помітне послаблення принципу єдності бюджету в цьому напрямі. Але створення бюджетної системи України, яка була б побудована на засадах автономності місцевого самоврядування, у тому числі фінансовій, не відбулося.

Бюджетний кодекс більш чітко визначає поняття зведеного бюджету, ніж попередній Закон України „Про бюджетну систему України”, оскільки реформи в бюджетній сфері привели до включення до бюджету чи виведення з нього цільових фондів (а також фінансування інвестицій, спеціальних фондів вирівнювання тощо). На сьогодні зведений бюджет означає розрахований обсяг нетто-бюджету території і є індикатором реалізації бюджетної політики в тому числі. Під час складання Міністерством фінансів та місцевими фінансовими органами зведених бюджетів має забезпечуватись тісний взаємозв’язок мобілізації та використання бюджетних коштів із визначенням пріоритетів

фінансування розвитку території. Проте цей бюджет має не обов'язковий до виконання, інформаційний характер.

Поняття „економного бюджету” сягає ще часів радянської економіки, яка мала бути „економною”. Ще Міністерство фінансів царської Росії, а потім і більшовицький уряд проголошували необхідність економії бюджетних коштів. Оскільки ефективність – це здійснення операції (дії) з найменшими затратами без зміни характеристик кінцевого результату, мова може йти про ефективність фінансування статей витрат під час складання бюджету, а от прагнути ефективності під час виконання бюджету можна тільки в межах закону, тому що інакше втрачається сенс самого бюджетного планування. Але слід виділяти ефективність використання коштів окремими розпорядниками коштів, показник якої прямо впливає на розміри їх кошторисів і на бюджетні видатки – як поточні, так і майбутні. Отже, виокремлюємо ефективність бюджетного планування (ефективність використання бюджетних коштів при формуванні планових показників бюджету), ефективність використання бюджетних коштів розпорядником (у рамках бюджетного розпису), ефективність виконання бюджету (ступінь його відповідності законодавству).

П'ятим фактором впливу на бюджетне прогнозування є брак ініціативи й активності у бюджетній сфері. Провадження бюджетних реформ в Україні здійснюється «згори», за вказівками центральних органів, тому зворотний зв'язок стосовно проблем, які виникають при реалізації змін, потребує певного часу. Інколи безініціативність є наслідком не виважених, недостатньо обґрунтованих розпоряджень. Причиною безініціативності, з іншого боку, також є виправдана обережність, яка необхідна в бюджетній сфері. Разом з тим консерватизм може стояти на заваді розв'язанню поставлених у бюджетній сфері завдань, породжувати загальну інертність при проведенні реформ з боку їх безпосередніх виконавців. Ці ознаки проявляються у керівного складу структурних підрозділів як місцевих, так і центральних органів фінансової системи.

Окреслимо заходи, які мінімізують вплив негативних чинників на стадії складання бюджетів у частині бюджетного прогнозування та планування:

1. Координація методів розрахунків показників у державних органах, без чого великою є вірогідність отримання різних результатів окремих прогнозів, які впливають на бюджетний прогноз у цілому, уникнення тільки „емпіричних” прогнозів.

2. Розроблення системи нормативних документів, що визначили б середньострокову та довгострокову бюджету політику.

3. Передбачення відповідальності розробників за недотримання методик прогнозування і, відповідно, нереальні прогнозні і програмні нормативні документи.

Необхідно надалі удосконалювати обмін інформацією про хід і результати діяльності щодо складання бюджету між учасниками бюджетного процесу в Україні.

Наступною складовою першої стадії бюджетного процесу ми виділили формування бюджетних показників. Попередні варіанти проектів бюджетів на наступний рік спочатку розробляються Міністерством фінансів України та місцевими фінансовими управліннями на основі бюджетної звітності та інформації, отриманої від інших уповноважених учасників бюджетного процесу, до липня–серпня поточного року. Під час формування бюджетних показників використовуються дані помісячного, поквартального виконання бюджетів у попередні бюджетні роки. Світовий досвід щодо мінімальних вимог достовірного планування передбачає:

- використання не менш ніж чотирьох базових точок у динаміці для розрахунку показників виконання бюджету у плановому році;
- перерахування результатів попередніх бюджетних прогнозів з урахуванням наявних на даний момент чинників впливу на бюджет.

Інформацію для формування майбутніх бюджетних показників одержують з аналізу звітності про виконання бюджетів минулих років, яка зберігається в органах Міністерства фінансів. Аналіз виконання бюджету поточного року в Україні здійснюється на базі моніторингу показників поточного виконання бюджету за перше півріччя та прогнозу виконання бюджету до кінця поточного

року, який виконується Міністерством фінансів України та фінансовими управліннями. Побудова динамічних рядів бюджетних показників відбувається за схемою, яка передбачає розроблення середньострокового прогнозу, що базується на результатах виконання бюджету за попередній бюджетний рік (фактичне виконання), результатах виконання бюджету поточного року (оперативний звіт за три перші квартали та очікуване виконання за рік), безпосередньо прогнозу бюджету на наступний рік та бюджетному прогнозу на два наступні роки. Одержані динамічні ряди слугують орієнтиром для бюджетних показників на плановий бюджетний рік.

У процесі виконання бюджету застосовуються інформаційні технології, за допомогою яких Міністерство фінансів має можливість одержувати від Державного казначейства відповідну оперативну інформацію щодня. Упровадження казначейського виконання бюджету дозволило значно розширити і деталізувати масив такої інформації [97, 98].

Законами і підзаконними актами та чи інша роль при складанні бюджету відводиться таким органам влади: Міністерство економіки України готує інформацію про прогнозні макроекономічні показники, Національний банк – положення грошово-кредитної політики, податкова та митна служби – прогноз доходів на плановий період. Міністерство фінансів одержує та систематизує величезний масив інформації стосовно наступних бюджетних періодів.

У багатьох зарубіжних країнах функції організації складання та виконання бюджету покладені на один орган, що зменшує бюрократичний тиск на прийняття управлінських рішень. В Україні нагальною є проблема правового оформлення діяльності Міністерства фінансів та Міністерства економіки – обидва досі керуються положеннями, затвердженими указами Президента. Тому необхідно прийняти закони, які б регламентували їх діяльність. Це стосується і діяльності Казначейства.

Парламент на стадії складання проекту державного бюджету може впливати на його зміст непрямым способом – ухвалюючи закони, від яких залежать розміри дохідної та видаткової частин бюджету. Для прямого впливу парламенту на зміст

проекту центрального бюджету передбачене затвердження ним бюджетної резолюції. Бюджетна резолюція – це інструмент впливу парламенту на проект бюджету на стадії його складання. В Україні така реалізація права парламенту була змінена після прийняття Бюджетного кодексу. До прийняття Бюджетного кодексу бюджетна резолюція розроблялася і ухвалювалася Верховною Радою починаючи з 1995 р. (стосовно Державного бюджету України на 1996 р.).

Після прийняття Бюджетного кодексу бюджетна резолюція частково змінила свою природу. Вона почала називатися “Основними напрямками бюджетної політики” на відповідний рік, і ініціатива розроблення її першої частини була передана Міністерству фінансів. Правом законодавчої ініціативи стосовно бюджетної резолюції тепер одночасно користуються і Кабінет Міністрів України, і Верховна Рада України.

Робота над складанням бюджету та визначенням основних напрямів бюджетної політики на наступний рік ведеться у поточному році із січня до травня включно. Проект резолюції подається до Верховної Ради України Кабінетом Міністрів України. Верховна Рада України розробляє постанову про затвердження “Основних напрямів бюджетної політики” із визначенням пропозицій та доручень, обов’язкових до виконання – вони становлять другу частину документа, суб’єктом законодавчої ініціативи для якої вже є Верховна Рада України. Перетворившись на Основні напрями бюджетної політики і змінивши розробника, цей документ став насамперед виразником короткострокової бюджетної політики уряду. Однак він лишається інструментом впливу парламенту на складання бюджету, тому що його кінцевий зміст залежить від двох суб’єктів законодавчої ініціативи. Це цікаве явище у бюджетному процесі України – спроба урівноваження прагнень двох контрагентів бюджетного процесу стосовно змісту проекту бюджету, якої, однак, виявилось недостатньо.

Розглядаючи зміст бюджетних резолюцій та Основних напрямів бюджетної політики за окремі роки, зупинимося на таких фактах: усі резолюції, окрім 1998 р., наголошували на пріоритетності соціальних видатків. За результатами виконання державних бюджетів виявляється, що у 1998–1999 рр. видатки на

народне господарство та освіту потіснили соціальний захист населення, і лише з 2000 р. рівень видатків на соціальний захист наблизився до рівня видатків на освіту. Рівень окремих видатків зведеного бюджету у відсотках до ВВП за 1997–2002 рр. показаний на рис. 2.4 [99]. А з 2001 р. видатки на державне управління почали перевищувати видатки на соціальний захист [100]. Тобто вимоги бюджетних резолюцій трактувалися під час виконання бюджету неоднозначно.

Тенденція до перетворення змісту бюджетної резолюції на декларування цінностей соціальної держави з боку чинного уряду та парламенту з'явилася після

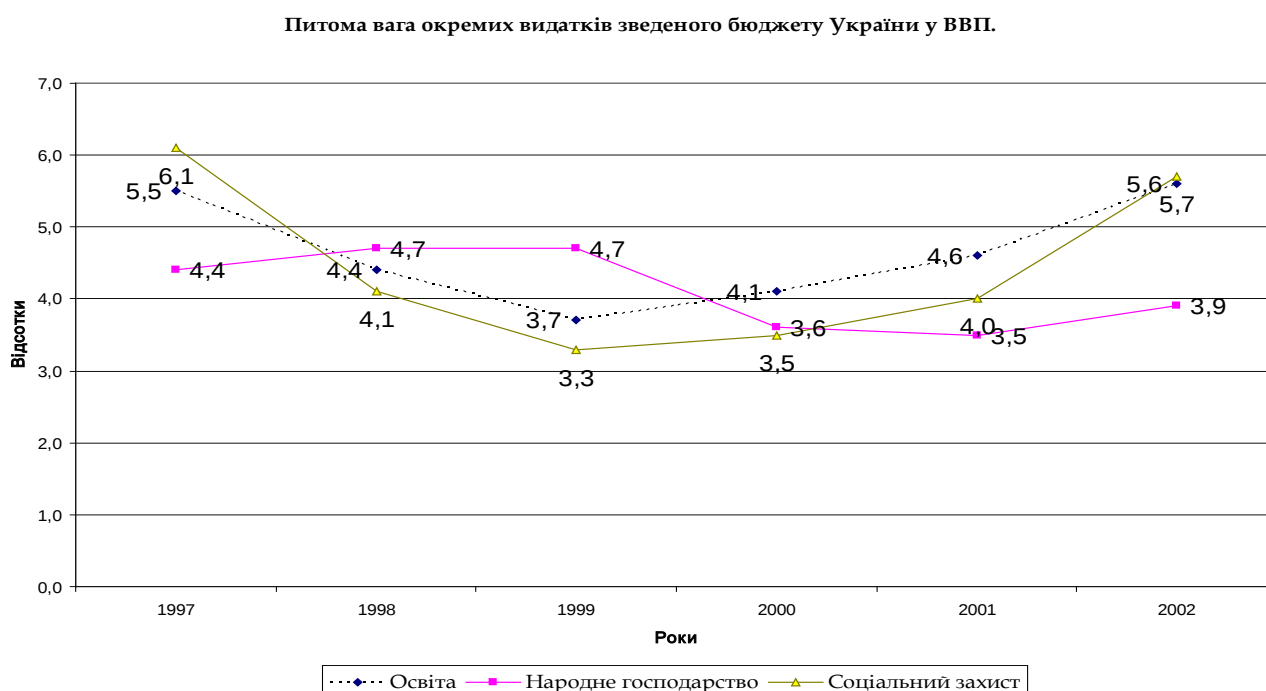


Рис. 2.4. Питома вага окремих видатків бюджету України у ВВП у 1997–2002 рр

того, як цей документ став виразником бюджетної політики уряду на наступний рік, та укладачем змісту резолюцій стало Міністерство фінансів України. Наприклад, Основні напрями бюджетної політики на 2005 р. містять вимогу про фінансування з бюджету «видатків на освіту, охорону здоров'я, культуру і науку у розмірах, визначених відповідним законодавством». А відповідне законодавство містить концептуальні норми щодо загальних обсягів бюджетного фінансування відповідних галузей, зокрема: освіти та охорони здоров'я – на рівні 10% національного доходу по кожній галузі, науки – 1,7% ВВП, культури – 8% ВВП.

Проект же бюджету таких видатків не передбачав [99]. Ситуація з виконанням Основних напрямів бюджетної політики, розроблених попереднім урядом, після повного перерахунку проекту державного бюджету на 2005 р. та викладення його в новій редакції, яка реалізується новим урядом, взагалі є нетиповою для бюджетного процесу в Україні.

Зміст Основних напрямів бюджетної політики 2002–2005 рр. свідчить про те, що у цих документах урядом із самого початку ставляться завдання, які не можуть бути виконані за допомогою річного бюджету. Як, наприклад, забезпечення гарантованої державою населенню безоплатної медичної допомоги у заявах 2003–2005 рр. – таке завдання неможливо реалізувати за рік лише за допомогою розрахованих за нормативами бюджетних показників, без відповідного реформування сфери охорони здоров'я. Наприклад, станом на 2003 р. державне забезпечення одного травматичного випадку у травмпункті району м. Києва становило близько 90 коп. – хворі повинні були за власний кошт купувати необхідні медикаменти, якщо їх потреба перевищувала зазначену суму (для прикладу – середня пачка нестерильного бинта коштувала 1 грн 20 коп.). Ще одним прикладом такого невиправданого для одного бюджетного року макроекономічного завдання можна назвати викладене у Основних напрямках бюджетної політики на 2005 р.: “забезпечення зростання рівня доходів громадян випереджаючими темпами порівняно з інфляцією”.

Як наслідок, бюджет в Україні належною мірою не забезпечує виконання державою її соціальної функції, хоча видатки на медицину, наприклад, є одними з пріоритетних при плануванні бюджету. Спостерігається нерівномірність у наданні державних послуг з погляду як кількості так і якості по регіонах України.

Одночасно з бюджету відбувалося пряме дотування чи підтримка в опосередкованому вигляді ряду підприємств та галузей, які за родом своєї діяльності отримують доходи від основної діяльності. Їх було б доцільніше перевести на такі правові умови господарювання, які обмежували б затрати бюджетних коштів для фінансування неефективної діяльності. Поряд із цим залишається питання проведення адміністративної реформи, метою якої буде

побудова такого державного апарату, в тому числі і системи фінансових органів, який би відповідав стандартам європейської країни.

Отже, реалізації вимог Основних напрямів бюджетної політики в Україні перешкоджають дві взаємопов'язані причини:

- повне або часткове неврахування вимог документа (бюджетної резолюції) при затвердженні закону про Державний бюджет України;
- необґрунтовані завдання, поставлені у бюджетній резолюції, для реалізації за допомогою річного бюджету.

У свою чергу, жодна з урядових програм соціально-економічного розвитку України до 2004 р. не була схвалена парламентом. На початку 2004 р. за дорученням прем'єр-міністра були внесені корективи до Програми Кабінету Міністрів з огляду на хід виконання бюджету на 2004 р. Зміст корективів не розголошувався, але у спричиненні вони були прагненням уряду збільшити надходження до бюджету [101]. Це – приклад порушення причинно-наслідкового зв'язку між урядовою політикою та змістом бюджету.

Роботу над узгодженням проекту державного бюджету перед поданням його на розгляд Верховній Раді організовує Кабінет Міністрів України, а інформаційно забезпечує Міністерство фінансів. Над узгодженням проектів рішень про місцеві бюджети працюють державні адміністрації та фінансові управління відповідного рівня.

Виділимо такі рівні відносин учасників бюджетного процесу в процесі узгодження і коригування проекту бюджету до розгляду його органами законодавчої влади, з урахуванням вимог уряду і рекомендацій Верховної Ради до Основних напрямів бюджетної політики.

Перший рівень – узгодження бюджетних показників Міністерством фінансів України та його підрозділами на місцях і розпорядниками коштів. Необхідність зміни планових бюджетних показників у результаті такого узгодження виникає тоді, коли у розпорядника коштів з'являється потреба у фінансуванні додаткових видатків або коли ці видатки не відповідають лімітам бюджетних коштів, які затверджені фінансовим органом вищого рівня. Тоді необхідність фінансування

видатків обґрунтовується розпорядником коштів через звернення до Кабінету Міністрів України або місцевої державної адміністрації (залежно від рівня бюджету, з якого фінансується розпорядник). Результатом такого узгодження може бути звернення уряду або місцевої адміністрації до відповідного органу Міністерства фінансів із проханням переглянути бюджетні показники та виділити необхідні кошти.

Другий рівень – узгодження показників бюджету фінансовими органами та органами стягнення, організоване Міністерством фінансів. Темою узгодження можуть бути показники як дохідної, так і видаткової частин бюджету, а також фінансування. Узгодження відбувається між Державною податковою адміністрацією, Державною митною службою, Державним казначейством, Міністерством фінансів, Національним банком та (у разі необхідності) іншими державними установами. Необхідність такого узгодження свідчить про доцільність об'єднання ряду органів в одне відомство, яке б зосереджувало в одних руках різні сторони діяльності зі складання та виконання бюджету, які на сьогодні роз'єднані.

Третій рівень – узгодження показників майбутнього проекту державного бюджету після подання його до Кабінету Міністрів України, або узгодження майбутнього проекту рішення про місцевий бюджет після розгляду його державною адміністрацією. Узгодження проекту в Кабінеті Міністрів відбувається із урахуванням постанови Верховної Ради України щодо Основних напрямів бюджетної політики, а також планів державних адміністрацій щодо розвитку територій. Третій етап узгодження найбільшою мірою допомагає реалізації обраної бюджетної політики.

2.2. Формування бюджетних призначень

У формуванні бюджетних показників на стадії складання бюджету беруть участь головні розпорядники бюджетних коштів, визначені законом про Державний бюджет України. Бюджетні запити розпорядників коштів бюджету, в

частині обґрунтувань очікуваних результатів виконання ними своїх функцій згідно з бюджетними програмами, також є частиною бюджетного прогнозування, але наміри їх розробників реалізуються крізь призму розрахунків Міністерства фінансів України.

На формування бюджетних показників, що відбивають бюджетні призначення в Україні, впливає застосування бюджетного програмування в бюджетному процесі в Україні, точніше – програмно-цільового методу складання і виконання бюджету та побудови системи бюджетних програм [102, 103].

Пріоритети, визначені в процесі оцінювання програм, дають уявлення про ефективність виконання програми та бажаний результат. Політичний тиск виборців, з одного боку, та бюджетні обмеження, з іншого, обумовлюють необхідність проведення систематичного контролю за результатами використання бюджетних ресурсів.

Західна класифікація типів (форматів) бюджетів виділяє результативний формат бюджету, який передбачає аналіз сум використаних бюджетних коштів через порівняння з результатами, які будуть досягнуті при їх використанні незалежно від того, як буде називатися напрямок використання бюджетних коштів. Однак Державне казначейство України у 2004–2005 рр. при фінансуванні видатків бюджету використовувало результативні показники виконання державних програм, які базуються на нормах та нормативах витрат, а отже, мають ознаки показників результативності, тобто результативного бюджету. Перевірка таких показників дає змогу оцінити результативність та відповідність використання державних коштів запланованим цілям. Але назвати таке фінансування програмним у тому розумінні, яке передбачає програмний формат бюджету, поки що не можна – через відсутність показника, який би показував ступінь досягнення поставленої мети виконавцем програми.

Результативність використання коштів за державними програмами до 2004 року також визначалася не за критеріями бюджетних програм. Після впровадження в Державний бюджет України з 2004 року бюджетних програм залишаються невирішеними ряд завдань. Наприклад, бюджетною програмою в

Україні передбачене фінансування заходів боротьби зі СНІДом чи підтримання місцевим бюджетом дітей-сиріт на території певної адміністративної одиниці. У першому випадку здійснюється низка профілактичних заходів щодо виявлення та прогнозування хвороби, фінансується мережа спеціальних здоров'я пунктів, проводиться рекламна кампанія, утримується штат виконавців тощо. Тобто об'єктом фінансування є певні заходи. У другому випадку певна кількість дітей-сиріт отримують грошову допомогу, кошти на оздоровлення тощо. Об'єктом фінансування є особа. Але результативні показники таких бюджетних асигнувань не відповідають програмним – у кращому разі аналіз виконання таких програм показує кількість пролікованих пацієнтів або число проведених профілактичних заходів із мало обґрунтованими нормативними показниками витрат на одного пацієнта чи захід.

Використання бюджетних коштів для фінансування програм у сфері освіти, охорони здоров'я, культури та спорту здійснюється з 2000 р. у вигляді видатків з місцевих бюджетів, наприклад, бюджетів м. Києва та його районів. Таке фінансування (в основному воно стосується соціальної сфери) не дає можливості визначити його доцільність чи корисність існуючих напрямів використання бюджетних коштів для суспільства. Тому правильніше називати його фінансуванням за окремими напрямами бюджетних видатків. Обсяг коштів для такого фінансування в основному розраховується у кошторисі за допомогою визначених емпірично чи з урахуванням ринкових цін норм витрат на один об'єкт фінансування – особу чи захід тощо. Мета використання бюджетних коштів у рамках бюджетної програми має іншу природу. Наприклад, у сфері охорони здоров'я такою метою є не надання допомоги певній кількості пацієнтів, а рівень повної виліковності, зниження рівня смертності окремих груп пацієнтів після такої допомоги, поліпшення епідеміологічних показників тощо. У сфері освіти – це якість отриманих знань вікових категорій учнів, рівень вступу випускників шкіл до вищих навчальних закладів після школи тощо.

Різниця між ресурсним плануванням, орієнтованим на задоволення потреб у бюджетному фінансуванні (яке і було кінцевим результатом), і програмуванням,

що створює основу для визначення послідовності, в якій ці потреби можна задовольнити найефективнішим чином, полягає у такому. Програмування робить акцент на способах використання бюджетних ресурсів для отримання бажаного результату.

Розглянемо тлумачення бюджетної програми, яке наводить чинне законодавство: „Бюджетна програма – систематизований перелік заходів, спрямованих на досягнення єдиної мети і завдань, виконання яких пропонує та здійснює розпорядник бюджетних коштів відповідно до покладених на нього функцій” [102]. Як бачимо, тут перенесено наголос з мети, якій має слугувати програма, на існуючі функції розпорядника коштів. Таке тлумачення програмного методу законодавством веде до висновку, що складання бюджетних програм і перехід до програмного методу передбачає групування функцій розпорядників коштів під назвою і у рамках певної програми. Перехід до програмного методу в Україні потребує однозначних критеріїв досягнення державних цілей, побудови системи заходів для їх досягнення і групування функцій головних розпорядників коштів та виконавців у систему бюджетних програм на основі державних програм.

Бюджетні програми повинні взяти на себе функцію визначення ефективності бюджетних призначень, яку не може реалізувати кошторис. Також перевагою програмно-цільового методу складання бюджету є цільове спрямування бюджетних коштів, наявність критеріїв результативності та ефективності їх використання у вигляді групи показників, що розраховуються за кожною програмою, а також більш чітке визначення меж відповідальності кожного виконавця програми. Проте, як свідчить досвід Російської Федерації, недоліком використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі може стати, як не парадоксально, неконкретність і значний обсяг інформації при розшифруванні програм – побудові системи підпрограм.

Наслідком введення перших результативних показників бюджетних програм з 2004 р. поки що стало удосконалення існуючого результативного формату бюджету України.

На сьогодні в Україні вже існує поняття системи програм, які фінансуються з бюджету. У результаті складання бюджету за програмним методом, підставою для бюджетних асигнувань з 2004 р. в Україні є бюджетна програма, затверджена в переліку бюджетних програм законом про Державний бюджет України. Паспорти бюджетних програм затверджуються спільним наказом Міністерства фінансів України та головного розпорядника коштів – відповідального виконавця програми. Вони приймаються поки що щороку, містять перелік підпрограм, перелік законодавства, на основі якого здійснюється програма, суму коштів на виконання програми (бюджетне призначення) із розбивкою на загальний та спеціальний фонди відповідного бюджету, підставу для виділення коштів (об'єкт фінансування у вигляді штатних посад, одиниць майна, науково-дослідних програм тощо) та чотири групи результативних показників, згідно з вимогами законодавства.

Доцільність побудови в Україні *програмного формату бюджету* повинна мати більш вагомі обґрунтування, ніж ті, що можуть бути представлені до сучасного бюджету. Використання програмно-цільового методу в бюджетному процесі України ще не означає існування програмного бюджету в Україні. Про побудову і функціонування програмного бюджету можна буде говорити тоді, коли будуть виконані такі умови:

1. Побудована система державних програм, що фінансуються з бюджету, які матимуть усі атрибути бюджетної програми (сукупність кількісних та якісних показників результативності, визначену мету, етапи програми та строки їх виконання), а також виконавців, які вибороли конкурс на виконання бюджетної програми та включення її до бюджетного фінансування тощо.
2. Визначена державна стратегія, її мета та послідовність етапів її досягнення за допомогою системи державних бюджетних програм, включених до бюджету.
3. Відпрацьовано механізм аудиту бюджетних програм, критерії їх фінансування з бюджету чи припинення фінансування.

4. Відпрацьовано механізм перемоги на конкурсі (а не призначення) відповідальних виконавців бюджетних програм.
5. Зазначена вище система повинна пропрацювати не менше трьох років (за світовими стандартами) для об'єктивної оцінки результатів її впровадження та результатів програм.

Постановка цілей та розроблення критеріїв їх досягнення за допомогою бюджетних програм вимагає попередньої роботи державних органів над конкретизацією системи цілей державних програм. Слід звернути увагу на необхідність забезпечення тісного зв'язку державних цілей та побудованої системи бюджетних програм. Неприпустимо фінансувати бюджетні програми з огляду на існуючі функції розпорядників бюджетних коштів, які не відповідають державній стратегії. Законодавче визначення бюджетної програми та системи бюджетних програм з часом має бути більш конкретизованим.

На нашу думку, досить слабка бюджетна система України поки що не готова до використання програмного формату бюджету. І ті реформи, які відбуваються у бюджетному процесі, направлені на посилення відповідальності за ефективність використання бюджетних коштів. Реальним завданням для бюджетної системи України є вдосконалення результативного бюджету та побудова системи бюджетного аудиту.

До програмного формату бюджету слід переходити після налагодження використання програмно-цільового методу та казначейського виконання бюджету, якщо виникне така необхідність. Україна – невелика за обсягом економіки та бюджетним фінансуванням країна порівняно з світовими масштабами та країнами з федеральними бюджетними системами, а побудова досить громіздкої системи програмного бюджету передбачає, як у США, постановку перед урядом глобальних завдань у сферах оборони, науки, соціальної сфери та управління, які б вимагали спеціальних рішень щодо розроблення системи координації та оцінювання нових програм, бюджетного аудиту, розроблення критеріїв згорання попередніх бюджетних програм.

Першим елементом упровадження програмного методу в складання бюджету в Україні став бюджетний запит. Його типову форму та вимоги до змісту визначають органи Міністерства фінансів. На сьогодні існує три види запитів (Форми № 1, № 2 і № 3) – загальний, індивідуальний та додатковий, які складаються головним розпорядником саме у такій послідовності. За необхідності, головні розпорядники коштів складають додатковий бюджетний запит (Форма № 3) із обґрунтуванням сум потрібних додаткових коштів і розрахунками. Розпорядники коштів II та III порядків на основі затверджених бюджетних запитів отримують бюджетні повноваження, у межах яких їм затверджується кошторис та план використання бюджетних коштів. Таким чином, прямо відстоювати перед органами влади потрібні суми бюджетного фінансування на основі чинного законодавства за допомогою бюджетних запитів має змогу головний розпорядник коштів.

На прикладі розпорядника коштів II порядку Державного бюджету України – Мліївського інституту садівництва ім. Л. П. Симиренка, розглянемо окремі заходи, які використовуються головним розпорядником коштів для дотримання вимог збалансування бюджету у процесі його складання та виконання. Мліївський інститут садівництва функціонує у системі головного розпорядника коштів Державного бюджету України – Української академії аграрних наук. Упродовж 2003–2005 рр., унаслідок реформування цього наукового закладу, садінститут почав фінансуватися на нових засадах – без переведеної на самоокупне господарювання виробничої частини. За весь цей час капітальні видатки (у тому числі капітальний ремонт будівель) у кошторисі не були заплановані, хоча одне із старих приміщень інституту потребує укріплення, оскільки було пограбоване – там містяться цінні речі. Ті роботи, які були проведені для установаження системи опалення, були профінансовані за рахунок коштів спеціального фонду і в межах їх наявності.

Станом на квітень 2005 р. помісячний план використання бюджетних коштів за однією з бюджетних програм садінституту (6591030 „Фундаментальні дослідження у сфері природничих і технічних наук”) був скоригований за КЕК

5000 „Інші видатки”. У січні було зменшено КЕК 5000 „Інші видатки” на суму 19 600 грн і збільшено на цю саму суму КЕК 1171 „Дослідження і розробки окремих заходів розвитку по реалізації державних (регіональних) програм”. У березні аналогічна операція була проведена на суму 36 289 грн. Цей приклад ілюструє досить поширену в управлінні коштами місцевих бюджетів операцію, коли „Інші видатки” слугують додатковим резервним джерелом перерозподілу між статтями, що дозволяє маніпулювати бюджетними коштами упродовж року у разі непередбачених ситуацій, обминаючи вимоги бюджетного розпису.

У процесі дослідження були отримані документальні докази затвердження розпорядникові коштів другого порядку такого плану асигнувань, який містив недостатні суми на оплату праці за перший квартал 2005 року. У розпорядника автоматично виникав борг за нарахуваннями на зарплату, який разом з пенею та штрафом планувалося заплатити із надлишку бюджетних коштів, які були отримані в четвертому кварталі.

На рис. 2.5 показані відхилення необхідних сум оплати праці Мліївського інституту садівництва та сум, затверджених у помісячному розписі асигнувань.

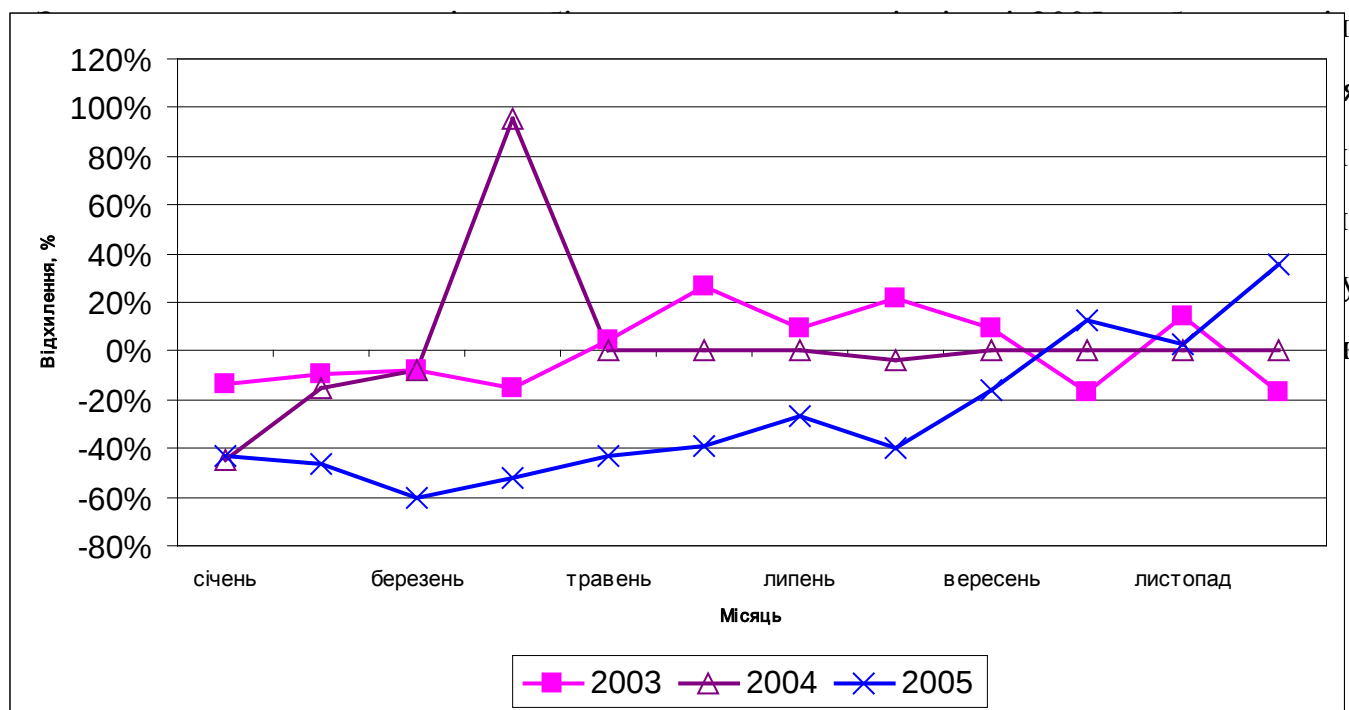


Рис. 2.5. Відхилення затвердженої планом асигнувань розпорядника коштів суми на оплату праці від необхідної за штатним розписом

Над підготовкою показників проекту наступного бюджету в Україні працюють розпорядники бюджетних коштів, Міністерство фінансів і його підрозділи та Кабінет Міністрів України. Оптимальною схемою визначення одержувачів бюджетних коштів на наступний бюджетний рік є укладення з ними договорів на основі проведених тендерів.

З метою організації і посилення відповідальності за складання бюджету Міністерство фінансів щороку спеціальними наказами “Про план заходів Міністерства фінансів України із забезпечення складання проекту Державного бюджету України» на відповідний рік упорядковувало роботу із підготовки проекту бюджету, хоча така можливість прямо не передбачена Бюджетним кодексом. Ці документи містили перелік основних етапів процесу складання, розгляду і затвердження бюджетів на 2003–2005 рр., граничні строки їх виконання, і визначали відповідальних за їх виконання осіб. Схожий документ почав готувати і Кабінет Міністрів України [103], такий спосіб упорядкування і контролю (у вигляді нормативно затвердженого регламенту) за процесом складання бюджету уряд використовує ефективно. Документ поєднує в собі властивості бюджетного календаря та робочого графіка виконання завдання, з визначенням відповідальних за той чи інший етап виконавців. З часу прийняття Бюджетного кодексу урядом чітко виконується регламент підготовки проекту державного бюджету, тому доцільно внести до Бюджетного кодексу необхідність прийняття і дотримання урядом щорічного плану дій стосовно розроблення проекту бюджету і надалі. Плани заходів складання місцевих бюджетів на прикладі бюджету міста Києва та районного бюджету у місті наведені у додатку Б.

При прийнятті Бюджетного кодексу передбачалося, що підготовка проекту бюджету передбачає складання низки інших важливих документів, які впорядковують організація бюджетного процесу і забезпечують роботу з проектом бюджету в деталях, не відображених у Бюджетному кодексі. За даними Рахункової палати, для забезпечення виконання Бюджетного кодексу станом на 01.01.2003 р. було прийнято 84 підзаконні акти [104]. Щороку приймаються нові

документи щодо впорядкування бюджетного процесу. Тільки стосовно бюджетних запозичень їх у 2002–2003 рр. налічувалося чотири, з різними термінами дії. Ця практика продовжилася і для 2004 та 2005 бюджетних років.

Таке регламентування урядом своєї діяльності має позитивні моменти, особливо порівняно з досить хаотичною діяльністю законодавчої влади, яка під час бюджетного процесу часто не дотримується вимог чинного законодавства залежно від сьогочасних завдань законотворців.

В Україні різне політичне значення має фінансування бюджетних показників з місцевих та державного бюджету. Найнижчий рівень – бюджети місцевого самоврядування – фінансують основну частину видатків на соціальну сферу, поточні видатки місцевих розпорядників коштів та виконання державних програм, які реалізуються на певній території. Разом з тим обсяг місцевого бюджету переважно залежить від централізованого рішення про надання бюджетних трансфертів. Для послаблення впливу розрахунків Міністерства фінансів та уряду на місцеві бюджети саме щодо їх видатків сьогодні реально і доцільно застосувати метод складання бюджету «з нуля».

Цей метод слугує для того, щоб визначити реальний обсяг потреби у бюджетному фінансуванні для країни. Складання бюджету «з нуля» може застосовуватися як профілактична процедура з метою оздоровлення державних фінансів. Спробуємо обґрунтувати перспективи і необхідність застосування такого методу у сучасному бюджетному процесі України.

При складанні бюджету за програмним методом і при складанні бюджету „з нуля” зростає роль вибору варіантів бюджетного фінансування серед певних альтернатив. Проте для орієнтованого на результат розпорядника коштів, за умови, що він може бути відповідальним виконавцем бюджетної програми, на розгляд альтернативних проектів потрібно виділяти певний час, оскільки його не можна відкласти на майбутнє. Як наслідок, обсяг поточної роботи розпорядника щодо складання бюджету, не кажучи вже про обсяги інформації, різко збільшується.

Після проведення бюджетного аудиту у процесі перевірки результативності програми можливість пропонувати альтернативні варіанти фінансування можуть мати працівники бюджетної установи – розпорядника коштів – відповідального виконавця бюджетної програми, розпорядники коштів нижчого порядку, посадові особи, які мають відношення до функції та програми, вчені-економісти. Наприклад, під час пошуку і розроблення альтернативних варіантів фінансування одним з найважливіших чинників може бути обмін досвідом із застосування різних механізмів реалізації альтернативних програм/послуг. Під час таких дискусій можливе створення нового альтернативного варіанта на основі двох або більшої кількості альтернативних варіантів. Необхідно запроваджувати спеціальні колегіальні засідання Кабінету Міністрів України з участю спеціалістів у тій чи іншій галузі.

Можна використовувати такі два підходи до поточного аналізу та підготовки альтернативних проектів фінансування бюджетних програм. Перший – лишити їх у вигляді неформальної, що базується на традиціях господарювання, проміжної діяльності розпорядників коштів, яка б велася на їх розсуд і в обсягах, що визначені керівником установи. І другий шлях – регламентувати цю роботу, склавши нормативно затверджені вимоги до термінів виконання та кількісного виходу результатів альтернативних рішень. Важливо налагодити проведення попереднього аудиту запитів виконавців бюджетних програм. Для цього необхідний штат спеціалістів, спеціальна установа чи управління. На сьогодні функцію аудиту бюджетних програм апробує Контрольно-ревізійне управління.

Підготовка проекту бюджету проводиться у кількох площинах: підготовка державного бюджету та підготовка окремо кожного місцевого бюджету в узгодженні із проектом державного бюджету та бюджетів вищого рівня. Щодо більшості розпорядників коштів, то інвестиції та капіталовкладення, які необхідні для розвитку їх діяльності, фінансуються на вкрай низькому рівні. Основний негативний момент цього стану справ полягає у застосуванні такого принципу роками. Тому моральний знос і підтримання загальнолюдських цінностей у соціальній сфері навіть відходять на другий план порівняно зі звичайним

фізичним зносом основних фондів. При цьому розподіл бюджетних коштів відбувається за пріоритетністю фінансування капіталовкладень спочатку в головних розпорядників коштів – органах влади, потім у державних установах, які мають грошові надходження від своєї діяльності, потім – в інших бюджетних установах. Найбільш беззахисні у бюджетному процесі бюджетні установи припиняють своє існування, при цьому обґрунтування скорочення їх фінансування не завжди збігається з бажаннями населення даної території. Це обумовлено тим, що, по-перше, влада, як було сказано у теоретичному розділі, має тенденцію використовувати бюджетні кошти як свої «власні», по-друге, віднайти потрібну суму, яка невелика порівняно із розміром бюджету, на ремонт міської державної адміністрації легше, ніж на ремонт мережі бібліотек, інтереси яких ніяк не впливають на бюджетний процес.

Негативний вплив захищених статей бюджету, практика виконання яких слугує виправданням для недоліків бюджетного планування, особливо місцевих бюджетів, очевидний для розвитку установ бюджетної сфери. Результати такої, більш ніж десятилітньої, практики виконання бюджету за залишковим принципом для окремих частин кошторису, зокрема оновлення основних фондів та модернізації, руйнівні насамперед для основних фондів установ. Захищені статті видатків визначаються законами про державні бюджети упродовж останніх п'яти років, незмінними серед них є видатки на оплату праці, на комунальні послуги та енергоносії. У 2005 р. до них додалися трансфerti місцевим бюджетам та населенню, а також виплата процентів за державним боргом. Розподіл видатків використання бюджетних коштів серед поточних видатків загального та спеціального фондів виділяє оплату праці та оплату комунальних послуг та енергоносіїв.

В Україні вже на етапі підготовки проекту бюджету виникає конфлікт інтересів, причиною якого є традиційне фінансове протиріччя, а саме обмеженість фінансових ресурсів для покриття нормального фінансування розпорядників коштів. Конфлікт проявляється у тому, що переважна більшість розпорядників коштів, обґрунтовуючи свої потреби у бюджетних коштах, використовують

розрахунки з урахуванням бажаних, а часто і вкрай необхідних, капіталовкладень. Разом з тим в Україні упродовж десятиліття склалася ситуація, яка почалася з часів падіння обсягу ВВП та значних бюджетних дефіцитів, коли за рахунок скорочення видатків на капіталовкладення (особливо в основні засоби) підтримувався баланс бюджету. Через те, що зростання ВВП досить незначне порівняно з колишнім його спадом, а знос основних і оборотних засобів відбувається безупинно, безболісного виходу з даної ситуації не передбачається. При цьому чисельність розпорядників коштів завдяки приватизації скоротилася, однак були приватизовані економічно привабливі об'єкти. Тоді як у складі діючої мережі розпорядників залишилися об'єкти, які важко підтримувати на належному рівні без відповідного фінансування з бюджету.

Негативною тенденцією є відсутність у розпорядників коштів, особливо третього рівня, порядку застосовувати правовий захист своїх бюджетних вимог. Обов'язкове фінансування у повному обсязі заробітної плати, плати за енергоносії тощо (захищені статті бюджету), які поглинають основну частину бюджетних асигнувань, не завжди є пріоритетними для подальшого розвитку розпорядника. Ці видатки – скоріше умови виконання договорів, питання стосовно яких повинні вирішуватись, при їх порушенні, у судовому порядку. Виникає залежність – заплановані видатки на захищені статті слугують підставою для того, щоб вважати бюджетний запит розпорядника задоволеним. Розпоряднику, окрім захищених видатків, важко домогтися затвердження інших бюджетних призначень. У результаті бюджетні установи намагаються утримати свої позиції стосовно обсягів фінансування, що базуються, з одного боку, на прагненні досягти найкращої результативності діяльності, а з іншого – утриматись у рамках лімітів, затверджених фінансовим органом.

Розпорядники коштів інколи опиняються у невідповідному становищі, оскільки мають надто мало часу для того, щоб обґрунтувати свої потреби, через наявність бюрократичних процедур при складанні бюджету держави. Той факт, що в державному секторі зазвичай недостатня увага приділяється розгляду альтернативних варіантів, можна було б пояснити браком часу та ресурсів, однак

аналогічні обмеження існують і в приватному секторі економіки, але там на потреби у фінансуванні реагують більш гнучко. Хоч як би там було, у державному секторі спостерігається тенденція до “задоволення малим”, тобто вибір зупиняють здебільшого на тій з альтернатив, яка забезпечує мінімальну потребу у фінансових ресурсах для її реалізації.

Застосування складання бюджету „з нуля” можна поєднати з моделлю “Sanset” [68, с. 713]. При цьому розпорядники коштів – виконавці бюджетних програм один рік використовують метод складання бюджету „з нуля”, потім застосовують його знову через 3–5 років (залежно від груп бюджетних програм і з огляду на показники середньострокового бюджетного прогнозу), коригуючи число програм та їх зміст згідно з досягнутими результатами.

Реалізація бюджетних програм за допомогою місцевих бюджетів в Україні полягає сьогодні у виділенні сум коштів, розрахованих за нормативними показниками або фіксованих, для провадження певної діяльності виконавцем програми. Такі суми виділяються з огляду на фактичне фінансування за минулі роки. Вони впливають на зміст місцевого бюджету кількісно. Запровадження складання бюджетів місцевого самоврядування «з нуля», імовірно, приведе до різкого збільшення обсягів видатків за рахунок реальних вимог розпорядників коштів. Упровадження такого методу вимагатиме спочатку повної інвентаризації, оцінювання стану майна розпорядників, визначення мети їх діяльності та функцій, які вони повинні виконувати відповідно програм. Також необхідне законодавче закріплення пріоритетів бюджетного фінансування держави та конкретизація бюджетної стратегії.

Для впровадження складання бюджету „з нуля” мають бути такі умови:

1. Наявність бюрократичної системи, яка на кожному рівні бюджетної системи (не менше двох рівнів в Україні) обирає пріоритетні пакети рішень із сукупності альтернативних. Потрібно зберегти взаємопов’язаність органів влади і запобігти впливу суб’єктивних інтересів. «Подвійний зв’язок» містить в собі загрозу неефективного розподілу пріоритетів фінансування.

Очевидно, ряд критеріїв бюджетного фінансування має затверджуватися централізовано.

2. Наявність трьох-чотирьох варіантів бюджетних запитів із різними рівнями фінансування та пріоритетності. Така робота вимагає не тільки кваліфікації розпорядників коштів, а й кваліфікованих спеціалістів фінансових органів, які змогли б вибрати найоптимальніший варіант фінансування.

Складання бюджету з нуля підвищує значимість і вплив на складання бюджету розпорядника коштів – завдяки тому, що він може обґрунтувати свої вимоги, незважаючи на контрольні показники, розраховані органом влади.

Достовірність і точність розрахунку майбутніх бюджетних статей можна виявити повною мірою тільки після виконання бюджету. Загальні причини, які перешкоджають такому розрахунку майбутніх бюджетних статей, фінансовою теорією визначаються як внутрішні та зовнішні екстерналії. Їх, у свою чергу, можна охарактеризувати як об'єктивні та суб'єктивні (які залежать безпосередньо від якості прийнятих учасниками бюджетного процесу рішень). Об'єктивні причини можуть проявитися у вигляді непередбачених (так званих форс-мажорних) обставин тільки під час виконання бюджету. Для максимального послаблення впливу об'єктивних причин в Україні Бюджетним кодексом передбачена можливість створення резервного фонду бюджетів. На практиці, окрім резервного фонду, часто плануються спеціальні кошти у вигляді додаткових фондів спеціального призначення, якщо об'єктивні причини загрози виконання бюджету можна передбачити, оборотна касова готівка для покриття касових розривів, залишки коштів на бюджетному рахунку на певну дату (які, однак, не можуть бути використані без законодавчого обґрунтування) тощо.

Суб'єктивні причини розрахунку планових показників бюджету, які не будуть виконані, можна згрупувати таким чином:

- 1) неправильний прогноз економічної ситуації (бюджет будується на нереальних макроекономічних показниках, не враховані певні ризики);
- 2) неефективна законодавча база (не враховані особливості чинного законодавства при плануванні бюджетних доходів чи видатків; неправильно

розраховані наслідки внесених змін до законодавства країни для бюджетних доходів чи видатків);

- 3) неправильно розраховані необхідні обсяги і визначені напрями бюджетних асигнувань (недосконала мережа програм, відсутність ефективних методів оцінювання необхідних витрат тощо);
- 4) використання недосконалої методології бюджетного прогнозування та планування (включення до доходів чи видатків бюджету таких статей, які з погляду економічної теорії ними не є, тощо).

Окремо суб'єктивні причини можна розділити за причинами виникнення на несвідомі (наприклад, низька компетентність учасників бюджетного процесу) та свідомі (найпоширеніша причина – лобіювання інтересів окремих розпорядників коштів, яке в умовах обмеженості бюджетних ресурсів призводить до виникнення дефіциту бюджету).

Для бюджетного процесу в Україні виявлення причин низької достовірності бюджетних показників надзвичайно важливе. Слід враховувати те, що дослідження цих причин може бути передумовою їх уникнення тільки у випадку побудови оптимального бюджетного процесу. Безсистемна боротьба з цими причинами без прагнення побудови досконалого механізму прийняття рішень не дасть результатів.

На жаль, на сьогодні в Україні уникнути наслідків впливу на виконання бюджету суб'єктивних причин майже неможливо. А тому потрібно попереджувати їх виникнення при складанні бюджету.

У бюджетному процесі України використовується ряд тісно пов'язаних між собою документів, що забезпечують підготовку проекту бюджету. Їх використання здійснюється таким чином: Міністерство фінансів України та його підрозділи на місцях готують інструкції з приводу складання бюджетних запитів і доводять їх головним розпорядникам коштів. Головні розпорядники згідно з цими інструкціями організовують складання бюджетних запитів та подають їх на розгляд до Міністерства фінансів України або його підрозділів на місцях відповідно до рівня бюджету.

Система складання, узгодження та затвердження бюджетних запитів покликана захистити інтереси головних розпорядників коштів при отриманні ними бюджетних повноважень. Міністерство фінансів та фінансові управління згідно зі своїми розрахунками можуть коригувати бюджетні запити – за результатами одного чи кількох узгоджень майбутніх сум бюджетних призначень бюджетні запити приймаються. Бюджетні запити окреслюють зміст і обсяги майбутнього бюджету, слугують для вираження потреб розпорядника коштів у фінансуванні.

Допоміжними документами при складанні бюджету є лімітні довідки бюджетних асигнувань (у разі їх використання Державним казначейством), бюджетний розпис для головного розпорядника коштів, на основі якого розпорядникам коштів у системі головного розпорядника складається план використання бюджетних коштів. На основі бюджетних запитів формується проект кошторису, зміст статей якого є підставою для планування бюджетних асигнувань.

Проекти кошторисів спочатку обговорюються на колегіальному засіданні (зазвичай), хоча законодавством така процедура не передбачена. У колегіальних засіданнях на загальнодержавному рівні беруть участь представники Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів та головні розпорядники, що фінансуються з державного бюджету. У колегіальних засіданнях з питань місцевих бюджетів беруть участь керівники відповідної державної адміністрації, керівник та заступники фінансового органу, представники фінансового органу нижчої ланки, якщо йдеться про місцевий централізований бюджет, головні розпорядники, які фінансуються з відповідного бюджету. Метою таких колегій є вирішення питань щодо розподілу бюджетних коштів з урахуванням доведених Міністерством фінансів лімітів їх використання.

Застосування кошторисів у бюджетному процесі України регламентується постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ» від 28 лютого 2002 р. № 228. Цей нормативний документ містить таке

визначення: «Кошторис бюджетних установ (далі – кошторис) є основним плановим документом, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень».

У цій самій постанові йдеться про роботу щодо підготовки і розгляду бюджетних запитів, але бюджетний запит охарактеризований досить загально, його роль зводиться до “чорнового варіанта” проекту кошторису. Тому основними нормативними документами, якими регламентується діяльність зі складання бюджетних запитів, є інструкції Міністерства фінансів та фінансових управлінь зі складання бюджетних запитів.

Інструкція стосовно заповнення форм бюджетного запиту до проекту бюджету м. Києва на 2003, 2004, 2005 роки, розроблена Головним фінансовим управлінням м. Києва, містить таке визначення: «Мета діяльності головного розпорядника являє собою те, чого намагається досягнути головний розпорядник шляхом здійснення виконання бюджету». На нашу думку, можна конкретизувати це визначення так: «Метою діяльності головного розпорядника є виконання ним своїх функцій та вирішення завдань, визначених чинним законодавством, за допомогою використання бюджетних коштів.» Складання інструкцій з підготовки бюджетних запитів фінансовими управліннями координує Міністерство фінансів України, воно ж визначає види і типові форми бюджетних запитів.

Важливу роль при формуванні бюджетних показників відіграє напрям руху, послідовність надання та повнота інформації, що стосується проекту бюджету. В Україні інформація рухається одночасно: “знизу–вгору” надаються розрахунки необхідних обсягів фінансування від розпорядників коштів до органів Міністерства фінансів; “згори–вниз” рухається інформація розпорядникам про ліміти бюджетних асигнувань. Такий обмін інформацією показано на рис. 2.6.

Визначення бюджетного запиту Бюджетним кодексом (п. 10 ст. 2) є таким: «Бюджетний запит – документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних

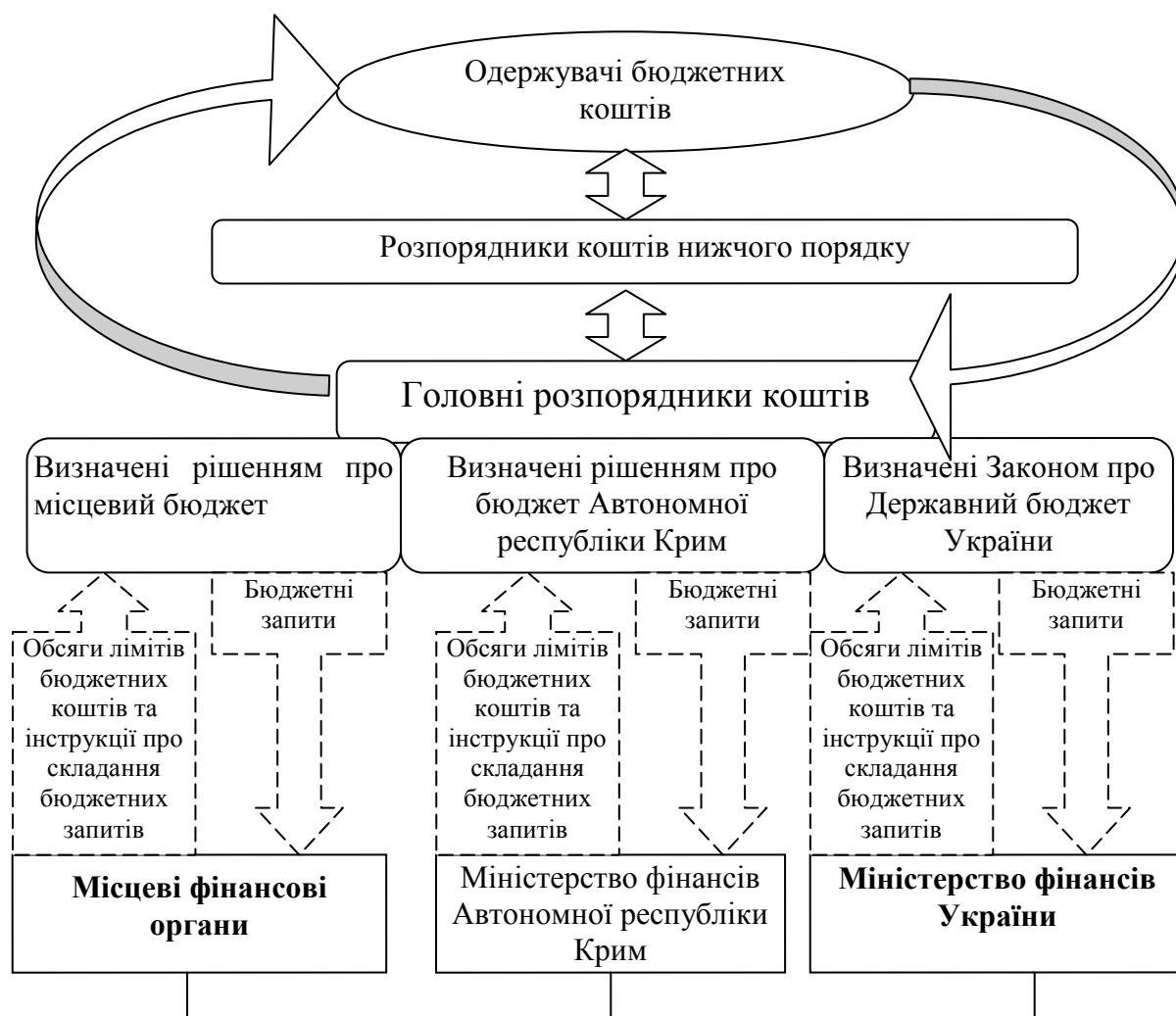


Рис. 2.6. Обмін інформацією з приводу майбутніх бюджетних призначень у процесі складання бюджету між системою органів Міністерства фінансів та розпорядниками і одержувачами коштів

коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний період». Таке визначення потребує уточнення значення «відповідних обґрунтувань», вимог до їх деталізації, переліку документів, що регулюють обґрунтування. Кошти, «необхідні для діяльності» – потрібно конкретизувати це формулювання з погляду відображення критеріїв результативності виконання розпорядником коштів своїх функцій у рамках бюджетної програми. Необхідно доопрацьовувати українське законодавство щодо регламентації такого складного та відповідального процесу, як підготовка і розгляд бюджетних запитів.

Можна так конкретизувати наведене вище визначення: «Бюджетний запит – плановий документ, який містить результати розрахунків потреби бюджетної установи (головного розпорядника коштів) у фінансуванні з бюджету у розрізі виконання державних програм за напрямками діяльності, обґрунтування цих

розрахунків з використанням посилань на нормативні документи, а також методологічно обґрунтовані докази у разі необхідності збільшення, зменшення чи зміни напряму використання бюджетних коштів порівняно з попередніми періодами».

Також бюджетний запит може містити середньостроковий чи короткостроковий прогноз потреби у бюджетних асигнуваннях, виходячи з необхідності реалізації установою кількарічних програм.

Результатом перевірки бюджетних запитів в Україні за допомогою контрольних цифр Міністерства фінансів України найчастіше є коригування сум бажаних розпорядником асигнувань у бік зменшення. Як наслідок, розпорядники коштів, у свою чергу, складають такі бюджетні запити, які інколи містять завищену суму поточних видатків або вимушені домовлятися із головним розпорядником та своїм фінансовим органом стосовно альтернативних варіантів фінансування з бюджету тієї чи іншої статті видатків за економічною класифікацією.

Приклади розбіжностей у розрахунках розпорядника коштів та фінансового органу, а також у розрахунках між структурними підрозділами одного органу, наведено у табл. 2.2 та табл. 2.3.

Таблиця 2.1

Порівняння прогнозних показників видатків загального фонду бюджету м. Києва, що враховувалися при визначенні обсягу міжбюджетних трансфертів на 2003–2004 рр.

Рік	Показник Київської міської державної адміністрації, тис. грн	Показник Міністерства фінансів, тис. грн	Відхилення, % до показника Київської міської державної адміністрації
2003	1 782 451	2 247 582,7	+26
2004	1 561 102,5	940 310,5	– 40

При складанні проекту бюджету на 2004 р. два варіанти проекту, розроблені Головним фінансовим управлінням Київської міської державної адміністрації залежно від сценарію розвитку економіки, мали такий вигляд, як показано у табл.

2.3. Вони підлягали узгодженню згідно контрольних показників Міністерства фінансів, які були доведені фінансовому управлінню. Міністерство фінансів доводить такі бюджетні ліміти та обсяги міжбюджетних трансфертів.

Таблиця 2.3

Порівняння прогностичних показників бюджету м. Києва, розрахованих Головним фінансовим управлінням Київської міської державної адміністрації та Міністерством фінансів

Варіант	Прогнозні доходи /видатки проекту бюджету м. Києва на 2004 р., млн. грн	Прогностичний показник Міністерства фінансів на 2004 р., млн. грн	Відхилення, % до показника проекту бюджету
1-й	4 611,9	1688,3	– 63%
2-й	4 357,5	1688,3	– 61%

Після перевірки органи Міністерства фінансів аналізують подану за допомогою бюджетних запитів інформацію і приймають рішення про затвердження складених на основі запитів кошторисів. Перед затвердженням кошторисів та включенням їх до проекту бюджету бюджетні запити розглядаються у присутності головних розпорядників власного бюджету та бюджетів нижчого рівня згідно зі спеціально затвердженим внутрішнім графіком фінансового органу (у Головному фінансовому управлінні м. Києва розгляд запитів стосовно бюджету на наступний рік проводиться упродовж двадцятих чисел листопада поточного року), ведеться протокол засідання з розгляду того чи іншого бюджетного запиту.

Отже, управління коштами бюджету „вручну” починається вже на етапі підготовки його проекту, а саме при розподілі бюджетних призначень. Під виконанням бюджету “вручну” розуміємо прийняття таких управлінських рішень під час бюджетного процесу, які спрямовані передусім на збалансування поточних доходів та видатків у межах наявних сум бюджетних коштів для досягнення негайного соціального або політичного ефекту. Негативна сторона виконання бюджету “вручну” полягає у тому, що бажаний наслідок може бути

досягнутий всупереч економічним законам функціонування державних фінансів, а тому його економічний вплив важче передбачити.

Оскільки у 2004 р. існував ризик недонадходження коштів до державного бюджету у зв'язку з податковими реформами, міжбюджетні трансфери було заплановано на мінімальному рівні порівняно з попередніми роками. Більш оптимістичні розрахунки Київської міської влади розцінюються як ефективна робота Головного фінансового управління з мобілізації коштів до бюджету м. Києва. Однак тоді виникає питання щодо доцільності існування методики прогнозних розрахунків показників місцевих бюджетів, яка викликає розбіжності у даних розрахунках більш ніж на 50% між центральним апаратом Міністерства фінансів України та його підрозділами.

Небажання допустити до аналізу методики розрахунку бюджетних показників експертів-науковців, які не належать до структури Міністерства фінансів, закритість досліджень у цій сфері не дозволяє одержати підтвердження компетентності основного фінансового органу країни.

Процедурною новацією завершення стадії складання бюджету, запропонованою Бюджетним кодексом, є оформлення урядового рішення про офіційне подання проекту бюджету до парламенту відповідною постановою Кабінету Міністрів України, що підкреслює правову відповідальність уряду за схвалений ним проект державного бюджету [105].

Що стосується місцевих бюджетів, то, після схвалення Кабінетом Міністрів України проекту закону про Державний бюджет України, Міністерство фінансів України доводить місцевим державним адміністраціям та органам місцевого самоврядування розрахунки показників, необхідних для початку складання проектів місцевих бюджетів – це орієнтовні обсяги бюджетних коштів, на які вони можуть розраховувати.

Сьогодні бюджетний запит є головним шансом розпорядника коштів захистити свої потреби у бюджетних асигнуваннях. Після впровадження паспортів бюджетних програм, очевидно, очікується, що прийняття рішень стосовно результативності програми автоматично визначатиме необхідні обсяги

коштів для її фінансування. Однак програмний бюджет, поширений на Заході, передбачає свободу для розпорядника коштів у тому, щоб пропонувати альтернативні варіанти виконання бюджетної програми, здійснювати певне коригування використання коштів для поліпшення свого завдання. Стимулом для такої діяльності є подальше фінансування програми з бюджету.

Механізм коригування отриманої від головних розпорядників коштів інформації про бюджетні асигнування Міністерством фінансів згідно з власними розрахунками створює перешкоди дотримання принципу реальності бюджету з погляду достатності бюджетного фінансування. Звісно, Міністерство фінансів повинне контролювати напрями та обсяги використання бюджетних коштів, але не розраховувати остаточних варіантів бюджетів, як це відбувається в Україні. Фактичними ініціаторами визначення обсягів і напрямів бюджетних асигнувань повинні бути розпорядники коштів – тепер відповідальні виконавці бюджетних програм. Якщо уряд затвердив до виконання певну програму, його розрахунок чи розрахунок Міністерства фінансів не повинен бути більш пріоритетним для фінансування, ніж розрахунок її виконавця.

При розрахунку майбутніх бюджетних показників Міністерством фінансів та фінансових управлінь часто використовується метод розрахунку за фактичними витратами плюс/мінус очікувана зміна бази розрахунку. Хоча Міністерство фінансів України і не є суб'єктом законодавчої ініціативи, при складанні бюджету його вплив на зміст бюджетних показників, попри всі перипетії бюджетного процесу, є первинним. До такого висновку приводить розгляд процесу розрахунку показників бюджету. Тому, з погляду економічної доцільності, а також чинну процедуру складання проекту бюджету, розпорядники коштів повинні одержати механізм правового захисту власних потреб у бюджетних коштах, а Міністерство фінансів – слугувати посередником між ними та урядом.

2.3. Процедурна регламентація розгляду та затвердження бюджету

Парламентаризм як організація державної влади має не таку вже давню історію – його виникнення пов'язують з європейськими революціями XVII–XVIII ст. З тих часів суть парламентаризму зазнавала змін, особливо вчені відзначають посилення ролі урядів розвинутих країн та зміцнення їх повноважень за рахунок парламентів [106, с. 10]. Тому політологи виділяють дві найпоширеніші моделі управління у демократичних державах. Так звані президентські держави – у яких “за кермом” стоїть уряд на чолі з президентом, а парламент виконує стримувально-контрольну функцію. І навпаки, парламентсько-президентські держави – де уряд є стримуючою силою для парламенту, який провадить власну політику. Тому існування парламентсько-президентських та президентсько-парламентських держав передбачає різні підходи до організації управління країною.

Обговорення бюджету парламентом має ще коротшу історію, ніж історія парламентаризму. Право брати участь в управлінні державними коштами парламенти виборювали досить важко. Для нашої роботи важливою є така сфера парламентської компетенції, як надання правового статусу (прийняття) закону про центральний бюджет країни. В Україні правове оформлення бюджетів здійснюється у вигляді прийняття єдиного закону або рішення, що являє собою баланс доходів та видатків бюджету. У більшості країн парламент затверджує зміст бюджету у формі спеціального закону, що передбачає відповідні державні доходи і видатки та проходить у законодавчому органі через ті ж самі стадії, що й будь-який інший [107].

Суспільство прагне до створення такого механізму взаємодії уряду і парламенту, який би зводив полюси різних гілок влади до рівноваги і забезпечував ефективну їх роботу, насамперед, на користь країни та її громадян. До 2005 р. Україна за своїм державним ладом була президентською республікою. Верховна Рада України функціонувала як однопалатний парламент – законодавча

гілка влади. Разом з тим Верховна Рада є і генератором політичних течій, що типово для парламенту сучасної держави.

Призначенням законодавчого процесу в парламенті є реалізація права законодавчої ініціативи. Коло суб'єктів цього права залежить від форми державного правління, прийнятої в кожній країні. У президентських республіках, за світовими традиціями, суб'єктами права законодавчої ініціативи зазвичай визнані лише парламентарі. В Україні, станом на 2005 р., правом законодавчої ініціативи стосовно державного бюджету наділені Кабінет Міністрів та депутати Верховної Ради.

Згідно з Конституцією України, бюджетну ініціативу можуть проявляти як окремі депутати, так і групи депутатів, фракції та комітети. Вони мають право подавати власні, відповідно економічно обґрунтовані пропозиції стосовно проекту державного бюджету до Комітету з питань бюджету Верховної Ради України. Цей комітет слід виділити як окремого учасника бюджетного процесу з боку законодавчої влади в Україні. Саме Комітет з питань бюджету Верховної Ради стежить за регламентом подання пропозицій стосовно проекту бюджету депутатами, перевіряє їх доцільність, відхиляє або приймає, з наступним урахуванням у проекті бюджету. Через Комітет з питань бюджету Верховна Рада співпрацює з Міністерством фінансів та Кабінетом Міністрів, впливаючи на зміст проекту бюджету.

Також, згідно з Бюджетним кодексом України закони, які впливають на зміст бюджету, мають бути затверджені парламентом до 15 серпня року, що передуює плановому. Тобто урядові відводиться місяць, у разі прийняття таких законів, для коригування бюджету до подання його на розгляд у парламент (за Бюджетним кодексом кінцевою датою подання є 15 вересня). З іншого боку, непрямим шляхом вплинути на зміст проекту бюджету через прийняття відповідного законодавства, Верховна Рада може теж до 15 серпня.

Для сучасного бюджету надзвичайно важливим є його правовий аспект. Тому бюджетний процес є предметом вивчення двох наук – економіки та права. Друга стадія бюджетного процесу передбачає процедуру розгляду та затвердження

проекту бюджету парламентом. Зміст цієї стадії в Україні – розгляд та затвердження Закону про Державний бюджет України Верховною Радою та розгляд і затвердження рішень про місцеві бюджети місцевими радами народних депутатів. Друга стадія бюджетного процесу має важливе значення для реалізації бюджетних прав парламенту, оскільки під час розгляду до проекту вносяться зміни, і затверджений Закон про Державний бюджет інколи може суттєво відрізнятись від його проекту, поданого Кабінетом Міністрів. Значні зміни, яких зазнав проект Закону про Державний бюджет України, є результатом розгляду проекту бюджету у Верховній Раді на 2004 р. У цей рік вплив політичних чинників на формування бюджету не був занадто високим для того, щоб перетворити затвердження Державного бюджету України на 2004 рік на незвичайну подію. Тоді доходи проекту бюджету, поданого Кабінетом Міністрів, були затверджені зі збільшенням на 2 965 509,3 тис. грн, із відповідним збільшенням по загальному фонду бюджету на 4 460 986,4 тис. грн і зменшенням по спеціальному фонду бюджету на 1 495 477,1 тис. грн. Відносно фактичного виконання доходів державного бюджету за 2004 р. їх збільшення у першому читанні склало близько 4%. Видатки проекту державного бюджету, поданого Кабінетом Міністрів України до Верховної Ради, були затверджені зі збільшенням на 3 721 509,3 тис. грн, із відповідним збільшенням по загальному фонду бюджету на 5 216 986,4 тис. грн і зменшенням по спеціальному фонду бюджету на 1 495 477,1 тис. грн. Відносно фактичного виконання видатків державного бюджету за 2004 рік їх збільшення, відповідно, також становило близько 4 % [108, 109].

Виділимо фактори, які впливають на зміст проекту бюджету на стадії його розгляду законодавчою владою і обумовлюють виникнення як мінімум трьох варіантів можливого майбутнього бюджету. Ці фактори залежно від напрямів впливу на зміст проекту можна умовно звести до трьох груп. Розглянемо їх на прикладі проекту Закону про Державний бюджет України, тому що, як уже зазначалося, цей документ є відправною точкою для формування інших бюджетів бюджетної системи України.

Перший напрям впливу на зміст проекту бюджету визначається Основними напрямами бюджетної політики на наступний рік, програмами уряду та Президента і поточними рішеннями Кабінету Міністрів. Ми свідомо не беремо до уваги попереднього впливу бюджетної політики на варіант бюджету, поданий на затвердження до Кабінету Міністрів України Міністерством фінансів, оскільки його розроблення і є базою для подальших змін і втілення різних варіантів політики. Отже, волевиявлення щодо змісту закону (реалізоване через правову ініціативу) у цьому випадку визначається, говорячи узагальнено, урядом. Тобто під час розгляду та затвердження проекту бюджету уряд відстоює власну точку зору на його зміст або влаштовує компроміс із представницькими утвореннями парламенту.

Другий напрям, що визначає зміст наступного бюджету – реалізація Верховною Радою її представницької функції, тобто врахування і захист інтересів виборців та виконання передвиборних програм. Представницька функція Верховної Ради реалізується у бюджетній сфері не тільки при розгляді та затвердженні державного бюджету, а й під час роботи над законодавством, що впливає на дохідні та видаткові статті бюджету. Цей процес (прийняття рішень, що впливають на величину бюджету) має бути скоординованим та обґрунтованим не тільки з погляду поточної ситуації в країні, а й досягнення перспективних цілей.

Існує кілька передумов, які впливають на результат виконання представницької функції Верховною Радою України:

- система виборів за списками дозволяє потрапити до парламенту кандидатам, які мають солідну фінансову підтримку, тобто керівникам фінансово-промислових груп, тобто відразу створюється передумова для лобі;
- механізмом реалізації діючої влади не передбачена чітка відповідальність депутата за зобов'язаннями своєї виборчої програми, яку він проголошував;
- найбільшу можливість, а отже популярність серед виборців для реалізації своєї виборчої кампанії отримують кандидати, що вже мають владу та кошти,

отже, неможливо від них вимагати повного зречення інтересів власної організації на користь загальнодержавної стратегії.

Через ці причини депутат Верховної Ради вже приходить на посаду обтяжений зв'язками та зобов'язаннями не перед виборцями, а перед цілим рядом більш впливових на його роботу суб'єктів. У результаті, формується парламент, на реалізацію представницької функції якого впливають тільки особисті риси депутатів, інакше кажучи, професіоналізм та громадянська свідомість кожного.

Ще одним аспектом функціонування сучасного парламенту, в тому числі українського, є його «професійність». У зв'язку з цим звернемо увагу на деякі особливості сучасної роботи парламенту у США, «колисці світової демократії», на прикладі яких до побудови демократичного суспільства прагне й Україна: «...З початку 1950-х років і до настання нового тисячоліття у США спостерігалася тенденція до постійного збільшення числа професійних членів вищого законодавчого органу, наслідком чого були перемоги на виборах в Палату та Сенат, які регулярно отримували вже дійсні члени Конгресу...» Джон Міллер, двічі кандидат в сенатори, який так і не був обраний, зазначає: «...у наш час феномен «членів Конгресу, що постійно переобираються», перетворився на найгострішу і болючу проблему сучасної американської демократії. Це свідчить про те, що «політичний ринок» США, на його найвищому федеральному рівні, перетворився на повністю монополізований, на ньому практично неможливе застосування традиційного антимонопольного законодавства, оскільки конгрес США сам розробляє і приймає закони про вибори» [110]. Парламент, як і будь-яка організація, завжди тією чи іншою мірою буде відстоювати власні інтереси і робити собі так звані «послаблення» у процесі діяльності. Оскільки сфера парламенту – робота над законодавством, то і відстоювання інтересів депутатів насамперед відбувається шляхом їх впливу на закони, що приймаються.

Одним із завдань адміністративної реформи в Україні є створення такої системи взаємодії органів влади, яка максимально обмежить спокусу до використання бюджетних коштів у суб'єктивних інтересах всіма можновладцями за рахунок урівноваженої системи взаємного контролю. З іншого боку, як

зазначають у своїй монографії [36] українські вчені Г. О. Волощук та Ю. В. Пасічник: “суб’єктивний фактор упродовж всієї історії України мав, якщо не визначальне, то принаймні дуже велике значення”. Існує думка, що в Україні досить висока корупція та лобі у державній владі, що не виключена можливість “домовленості” між усіма гілками влади. Найнадійнішими залишаються технічні кроки щодо впорядкування бюджетного процесу, підвищення соціальної свідомості та професійності державних діячів.

Якщо органи законодавчої і виконавчої влади на стадії розгляду та затвердження бюджету мають різні точки зору, в тому числі стосовно напрямів і обсягів використання бюджетних коштів, і можуть застосовувати заходи щодо обмеження впливу на зміст бюджету одні одних, то процес прийняття державного бюджету «лихоманить» значно сильніше, ніж зазвичай у демократичних країнах. Дана обставина є найвагомішою причиною несвоєчасного прийняття Закону про Державний бюджет України у минулі роки. Як один із способів урегулювання владних протиріч була запропонована «спорідненість» уряду та Верховної Ради, а саме формування уряду з числа обраних народних депутатів. За такого державного устрою контрольною і тою, що «врівноважує», силою має бути Президент України. Реформування державного устрою України відзначилось внесенням змін у Конституцію та створенням у 2006 році парламентсько-президентської республіки.

Ми можемо стверджувати, що розглядати Україну як країну із повністю сформованим демократичним устроєм на сьогодні ще не можна. Тому враховуємо впроваджені основи демократії, а також особливості державного устрою, які притаманні нашій державі.

Третій напрям впливу на зміст державного бюджету – лобі. Лобіювання інтересів певних груп притаманне парламентам чи урядам усіх країн, і є невід’ємним наслідком впливу суб’єктивних чинників на діяльність виконавчої та законодавчої влади. Але вивчення впливу лобі значно ускладнене, оскільки, по-перше, через його природу масштаби лобі у прийнятих урядових чи парламентських рішеннях приховані. Як наслідок, важко точно спрогнозувати

зміну бюджетних показників під впливом цього чинника. По-друге, масштаби впливу лобі різняться у кожній країні, тому складно наводити якісь типові усереднені показники стосовно нього.

Вплив лобі порушує принцип соціальної справедливості при складанні бюджету, викривляючи значення економічних показників. Теоретично лобі слугує інструментом з боку підприємців для забезпечення комфортних умов власного бізнесу. Але пріоритетність стимулювання галузей має визначатися загальнодержавними інтересами. Тому виправдань, особливо з позиції економічного впливу, для впливу лобі немає, і його наслідки в Україні особливо негативні, оскільки поглиблюють економічну нестабільність.

Щодо змісту проекту державного бюджету в Україні, лобі має такі загальновідомі напрями впливу: на дохідну частину бюджету (наприклад, прийняття податкового законодавства, зокрема реалізація податкових пільг, проведення приватизації тощо) та на видаткову частину бюджету (планування сум інвестицій, бюджетних асигнувань, трансфертів тощо). В Україні важко провести межу між політичним та підприємницьким лобі, оскільки в нашій державі вони тісно пов'язані. Виходячи з неофіційної інформації у ЗМІ та заяв посадових осіб, однак, можемо зробити висновок, що масштаби впливу лобі на державний бюджет дозволяють класифікувати його як повноцінний третій напрям впливу.

Такий поділ факторів за напрямками впливу, а не за суб'єктами впливу, обумовлений тим, що суб'єкти впливу залежно від їх мотивації і обставин можуть діяти у різних напрямках одночасно.

Сучасному бюджетному процесу в Україні притаманне суміщення у часі стадій розгляду та затвердження закону про бюджет із його виконанням, яка реалізується у вигляді оперативного бюджетування під час виконання бюджету шляхом внесення змін до чинного Закону про Державний бюджет України. Починаючи з 2002 р., коли готовий проект бюджету вперше в історії держави було скасовано і перероблено на новий буквально за тиждень, відмічаються складнощі бюджетного процесу в Україні. Не маємо достатньо підстав називати такий метод, який використовує у бюджетному процесі уряд, закономірністю, але

практика перероблення готових, чи навіть чинних, бюджетів постійно застосовується в Україні. Тому такий спосіб бюджетування може застосовуватись Верховною Радою та урядом і надалі.

Оскільки коригування закону про державний бюджет упродовж його виконання теоретично в Україні не передбачається, то і вносити її до типових ніби незаконно. Але ігнорувати таку можливість недоцільно, тому що внесення змін до прийнятого Закону про Державний бюджет України на відповідний рік, тобто коригування діючого державного бюджету як плану, як видно з даних табл. 2.4, є звичним для України явищем.

Таблиця 2.4

Дати прийняття та внесення змін
до законів «Про Державний бюджет України» за 1995–2005 рр.

Рік	Дата прийняття Закону України про Державний бюджет	Дата внесення змін до прийнятого закону
1995	6 квітня 1995 р.	1) 13 липня 1995 р. 2) 15 грудня 1995 р. 3) 11 липня 1996 р. (Конфлікт щодо дохідної бази фонду розвитку паливно-енергетичного комплексу)
1996	22 березня 1996 р.	Закон про зміни не приймали
1997	27 червня 1997 р.	До 1 липня 1997 р. діяв спеціальний закон, потім був прийнятий 15 серпня 1997 р. закон про зміни державного бюджету
1998	30 грудня 1997 р.	4 березня 1998 р.
1999	31 грудня 1998 р.	29 червня 1999 р.
2000	17 лютого 2000 р.	1) 11 травня 2000 р. 2) 19 жовтня 2000 р. 3) Два закони про зміни 21 грудня 2000 р.
2001	7 грудня 2000 р. (вчасно)	1. 21 червня 2001 р. 2. 15 листопада 2001 р.
2002	20 грудня 2001 р.	1. 7 березня 2002 р. 2. 28 листопада 2002 р. 3. 26 грудня 2002 р. 4. 27 грудня 2002 р.

Продовження табл. 2.4

Рік	Дата прийняття Закону України про Державний бюджет	Дата внесення змін до прийнятого закону
2003	26 грудня 2002 р.	1. 6 березня 2003 р. 2. 3 квітня 2003 р. 3. 22 травня 2003 р. 4. Два закони про зміни від 9 липня 2003 р. 5. 2 жовтня 2003 р. 6. 23 жовтня 2003 р. 7. Два закони про зміни від 18 листопада 2003 р. 8. 25 листопада 2003 р. 9. Три закони про зміни від 11 грудня 2003 р.
2004	27 листопада 2003 р. (вчасно)	1. 4 березня 2004 р. 2. 12 травня 2004 р. 3. 17 червня 2004 р. 4. 16 листопада 2004 р. 5. 14 грудня 2004 р.
2005	23 грудня 2004 р.	1. Нова редакція закону від 25 березня 2005 р. 2. 02 червня 2005 р. 3. 7 липня 2005 р.

У цьому разі Верховна Рада, як суб'єкт бюджетного процесу, реалізує свої повноваження стосовно впливу на зміст бюджетних показників і під час виконання бюджету.

Прийняття Бюджетного кодексу не поліпшило ситуації стосовно строків прийняття закону про бюджет. При цьому проблема порушення графіка розгляду проекту бюджету з'являється найчастіше під час розгляду проекту закону Верховною Радою України – як уже було зазначено у попередній частині цього розділу, всі інші стадії бюджетного процесу не дуже порушують графік, затверджений Бюджетним кодексом.

Вчасно прийнятим (згідно з чинним законодавством) Закон про Державний бюджет України був у 2001 та 2003 рр. У бюджетному процесі України і раніше суб'єктивні чинники помітно впливали на бюджет, але особливо гострим протистояння політичних сил у бюджетному процесі спостерігалось стосовно

бюджету на 2003 р. Президент підписав Державний бюджет 4 січня 2003 р., тобто відбулося повернення до старої схеми несвоєчасного затвердження бюджетів, яка діяла в Україні до 2000 р. Схожа ситуація повторилася і в 2005 р.

Можна зробити певні висновки стосовно причин, що обумовлюють виправлення чинного бюджету в Україні (див. табл. 2.4). По-перше, в Україні під час виконання бюджету учасники бюджетного процесу діють в умовах досить нестабільного стану економіки держави. Хоча така проблема не називається, оскільки формально (за заявами уряду) у нас з 2000 р. економіка стабілізована і відбувається стійке економічне зростання, яке виражається в тому числі й у зростанні ВВП.

Фактично ж у країні зберігаються і посилюються, при цьому циклічно, негативні економічні явища, які статистикою адекватно не відображаються, і, відповідно, урядом офіційно не визнаються. Отже такі методи бюджетного планування є вимушеними, водночас їх можна розглядати як індикатор погіршення чи поліпшення економічного стану в країні взагалі і стану державних фінансів зокрема.

У роботі Верховної Ради над проектом бюджету порушення регламенту стають уже традиційними. Зокрема, проект Закону про Державний бюджет України на 2003 р. був винесений на голосування у другому читанні і прийнятий без постатейного голосування. Як свідчать факти, поняття регламенту розгляду та затвердження бюджету не вважається Верховною Радою чимось обов'язковим до виконання у будь-якому випадку.

Упродовж розгляду проекту Державного бюджету України на 2003 р. можна назвати приклади таких порушень з боку Верховної Ради процедури, визначеної Бюджетним кодексом:

- 24 грудня були внесені зміни до законодавства, яке регулює дохідну частину бюджету. За Бюджетним кодексом, такі зміни не повинні включатися до бюджету на наступний рік після дати їх прийняття (пізніше 15 серпня року, що передує плановому – ст. 27, п. 3 Бюджетного кодексу). Але ці зміни були враховані при голосуванні. Власне, без зазначених змін бюджет був би

зовсім нереальним, у крайньому випадку, згідно з висновками уряду та Бюджетного комітету Верховної Ради;

- міністри та члени Бюджетного комітету працювали фактично всю ніч на 26 грудня, для створення проекту, який задовольнив би уряд і голову Бюджетного комітету, в результаті депутати отримали проект за годину до голосування (порушення ст. 42–43 Бюджетного кодексу). Не більше однієї доби (!) тривало коригування бюджету. Такий «режим» став причиною „бюджетного непорозуміння” 2003 р., коли номінальна різниця між бюджетом, затвердженим парламентом, і бюджетом, підписаним президентом, становила близько 7 млн. грн. Бюджетний комітет, діяльність якого і стала причиною розбіжності, сам провів розслідування своєї діяльності, і його голова назвав помилку «технічною», а отже, природною при такій напруженій праці над проектом Закону;
- попередні результати голосування другого читання було скасовано. Прямої заборони на такі дії Верховної Ради законодавство не передбачає, але і Бюджетний кодекс передбачає три читання, а не більше, стосовно проекту державного бюджету;
- прийняття бюджету 26 грудня (замість до 1 грудня);
- Постанова Верховної Ради України „Пропозиції Верховної Ради України до Основних напрямів бюджетної політики на 2003 рік” від 4 липня 2002 р. №32–IV передбачала складання збалансованого та бездефіцитного, а також соціально спрямованого бюджету. За оцінками спеціалістів, бюджет–2003 таким не був. Наприклад, прийняття закону про мінімальну заробітну плату, який посилив дефіцит бюджету. При цьому дохідна частина не була збільшена через очевидне бажання уряду не посилювати непевність ситуації при проведенні змін податкового законодавства.

За роки дії Бюджетного кодексу при виникненні протиріч між урядом і Верховною Радою з питань змісту бюджету остання перемагає законодавчі обмеження з такою рішучістю, що постає питання необхідності врегулювання

прав законодавчої ініціативи як депутатів, так і парламентських об'єднань, при розгляді та затвердженні державного бюджету.

Стосовно розгляду проекту Закону про Державний бюджет України на 2004 р., знову Верховною Радою були допущені порушення чинного законодавства – слухання по Основних напрямках бюджетної політики на 2004 р. відбулися 6 червня (за Бюджетним кодексом – не пізніше 3 червня). Із запізненням було проведене перше читання та прийнято Закон про Державний бюджет України вчасно. Із прийняттям закону Верховна Рада дотрималася регламенту, при цьому із запізненням провела друге читання, яке формально сумістили з третім. Тобто фактично проект закону пройшов два читання.

Отже, регламент, визначений Бюджетним кодексом для парламенту на другій стадії бюджетного процесу, не виконується. Мова йде не тільки про порушення строків процедури, регламентованих Бюджетним кодексом для розгляду проекту бюджету парламентом, а й про порушення змісту процедури розгляду. Якщо Кабінет Міністрів України намагається впорядкувати свою діяльність та діяльність інших органів виконавчої влади у бюджетному процесі (у тому числі при підготовці проекту до розгляду та затвердження, а також під час розгляду та затвердження державного бюджету) шляхом прийняття підзаконних актів які регламентують цю процедуру, то Верховна Рада України систематично порушує вимоги Бюджетного кодексу упродовж другої стадії бюджетного процесу. Це може свідчити про низьку професійність народних депутатів і Голови Верховної Ради стосовно реалізації власних бюджетних прав, а також про відсутність дієвого механізму розгляду та затвердження бюджету України парламентом.

Для контролю за реалізацією депутатської законодавчої ініціативи щодо бюджету слугують регламент Верховної Ради та рішення Комітету з питань бюджету Верховної Ради України. За дотриманням регламенту щодо подання пропозицій до бюджету стежить Комітет з питань бюджету, отже, важелі управління законодавчим волевиявленням Верховної Ради зосереджуються у його руках. У процесі розгляду і затвердження проекту Закону про Державний бюджет України Комітет з питань бюджету відхиляє пропозиції народних депутатів (у разі

порушення строків подання або недостатнього економічного обґрунтування пропозицій) або приймає пропозиції народних депутатів, та на їх основі вносить зміни до законопроекту.

Бюджетний кодекс значно детальніше, ніж попередній Закон „Про бюджетну систему України”, регламентує послідовність і часові рамки розгляду і затвердження проекту державного бюджету, до якого чітко прив’язані у часі розгляд та затвердження місцевих бюджетів. Однак, вираженого фактичного результату, тобто підвищення ефективності розгляду та затвердження державного бюджету, більш детальне законодавче регламентування його графіка не принесло. По-друге, внаслідок залежності фінансової бази місцевих бюджетів від державного, його несвоєчасне затвердження автоматично порушує бюджетний процес усіх бюджетів бюджетної системи, які змушені у січні спішно затверджувати свої бюджети.

Можна зробити висновок, що бюджети на 2003 та на 2004 рр. знову розглядалися та затверджувалися «у ручному режимі», за тією самою традицією, яка існувала під час функціонування закону “Про бюджетну систему України”. Те саме можемо зазначити і стосовно першого варіанта Закону про Державний бюджет України на 2005 р. В основному саме при розгляді та затвердженні бюджету парламентом не дотримуються терміни, встановлені так детально Бюджетним кодексом, попри всі очевидні позитивні сторони цієї регламентації.

Тому на сьогодні Бюджетний кодекс України має частково декларативний характер у частині розгляду та затвердження бюджету. Ми виділяємо такі причини цього явища:

- стан постійних реформ дає змогу послабити дисципліну під час прийняття бюджету;
- перший досвід створення Бюджетного кодексу невідворотно спричинив протиріччя у законі, критика Бюджетного кодексу з боку фахівців передбачає обов’язкове внесення до нього змін у майбутньому, що значно знижує авторитет документа;

- плутанина у бюджетній сфері зберігається і, можна сказати, культивується, через такий стан економіки, який не дає змоги існувати бюджетним відносинам виключно на легітимних засадах. Особливо впливають на організація бюджетного процесу політичні події – формування парламентської більшості, зміна уряду, чи вибори та передвиборна кампанія.

Чинники, вплив яких на зміст бюджету необхідно зменшити для більш оптимального проходження другої стадії бюджетного процесу:

1. В Україні при прийнятті бюджетних рішень дуже сильне лобі – як політичне, так і промислове.
2. Україна потребує визначення більш чітких бюджетних пріоритетів і побудови бюджетної стратегії.

Закон про Державний бюджет України є підсумковим результатом великої прогностичної роботи, він визначає фінансову базу реалізації функцій держави. Оскільки ситуація із систематичним невиконанням вимог Бюджетного кодексу на стадії розгляду та затвердження закону не може продовжуватися, ми пропонуємо використовувати граничний строк затвердження бюджету, у разі невиконання якого парламент вважається непрофесійним і підлягає розпуску.

Крім того, за 2003–2005 рр. третє читання державного бюджету виявлялося, замість заходу, що покликаний скоригувати проект державного бюджету в бік удосконалення, не більше ніж формальністю, не кажучи про те, що прийняття державного бюджету вчасно є скоріше винятком, ніж традицією українського парламенту.

На наш погляд, можна застосувати два шляхи для вирішення цієї проблеми. Перший – посилити дисципліну на цьому етапі бюджетного процесу, встановивши відповідальність парламенту за невиконання регламенту бюджетного процесу. Однак перший крок не принесе вагомих результатів без запровадження другого – створення дієвої методики розрахунку бюджетних показників, контролю їх ефективності та доцільності парламентом на етапі прогнозування та складання бюджету. Також Кабінетові Міністрів України необхідно враховувати вимоги парламенту до Основних напрямів бюджетної

політики вчасно, виконуючи їх ще на стадії складання проекту бюджету – для запобігання непотрібним дебатам у сесійній залі.

Ефективність реалізації відповідальності парламенту за невчасне затвердження бюджету видається малоімовірною, оскільки, і підтвердженням цього є світовий досвід, парламент – найбільш «захищений від впливу» законодавства державний орган.

Тому для забезпечення оптимального змісту другого етапу бюджетного процесу, потрібно прагнути:

- проведення роботи Верховної Ради за чітким графіком, не стискаючи в часі ні одного етапу розгляду державного бюджету;
- виключення ситуації неузгодженості реального становища в країні і змісту прийнятого закону;
- забезпечення перевірки і контролю змісту проекту закону та поправок до нього у процесі розгляду парламентом. Потрібно спростити і зробити універсальною систему бюджетного планування шляхом установлення єдиних для всіх суб'єктів законодавчої ініціативи схем вихідних даних та формул розрахунків бюджетних показників. Саме неоднозначне тлумачення розрахунків статей бюджету учасниками бюджетного процесу стає причиною для протистояння між урядом і парламентом під час бюджетних читань і внесення поправок.

Висновки до розділу 2

1. Необхідність удосконалення реалізації бюджетної політики в Україні обумовлена її непослідовністю через відсутність чіткої політичної та економічної стратегії України. Визначені у програмах уряду завдання державних фінансів досить часто мали декларативний характер. З метою більш ефективної реалізації завдань стратегічної бюджетної політики пропонуємо затверджувати напрями перспективної бюджетної політики на 5 років.

2. Процес розроблення урядових програм соціально-економічного розвитку, як і програм Президента, не достатньо погоджений із Верховною Радою. Парламентського впливу на зміст проекту бюджету через бюджетну резолюцію недостатньо для зменшення протиріч при реалізації програм розвитку країни. Така однобокість у розробленні, прийнятті і реалізації державних програм знижує ефективність їх застосування у бюджетному процесі.

3. Обмін інформацією між органами влади в Україні у процесі складання та коригування проектів бюджетів перебуває на низькому рівні. Необхідно побудувати єдину інформаційну базу джерел визначення бюджетних показників, розробити єдину методику їх розрахунку, забезпечити більшу прозорість розрахунків показників бюджету. У бюджетному процесі України спостерігається значна інформаційна роз'єднаність між законодавчою та виконавчою владою під час прогнозування макроекономічних показників розвитку держави, а тому і розрахунку бюджетних показників. Відсутня єдина методологія, яка б використовувалася у процесі прогнозування, складання бюджету, його розгляду та затвердження, а тому відсутні ефективні критерії оцінки доцільності та ефективності бюджету.

4. Надмірна централізація управлінських рішень стосовно бюджетних показників місцевих бюджетів у руках Кабінету Міністрів та Міністерства фінансів негативно впливає на реальність і наповненість бюджетної системи України. Використання методу складання бюджету „з нуля” стосовно місцевих бюджетів є способом визначити реальний обсяг необхідних бюджетних видатків України, в тому числі звернути увагу на обсяг необхідних капіталовкладень.

5. Після запровадження системи бюджетних програм необхідно вдосконалювати нормативне забезпечення складання бюджетних запитів розпорядниками бюджетних коштів. У нормативних документах доцільно конкретизувати словосполучення, яке використовується для визначення змісту бюджетного запиту: „кошти, необхідні для діяльності” розпорядника коштів.

6. Учасники бюджетного процесу в Україні систематично вдаються до такого методу бюджетного планування, як коригування поточного (чинного) бюджету,

що вказує на негативні процеси у вітчизняній економіці, її нестабільність, а також, як наслідок, на недосконалість бюджетного планування в Україні.

7. За роки чинності Бюджетного кодексу України зміст такої стадії бюджетного процесу, як розгляд і затвердження проекту державного бюджету, не відповідав бюджетному законодавству, зокрема чинному Бюджетному кодексові.

8. Вплив Верховної Ради України на зміст проекту Закону про Державний бюджет України зосереджується в основному на стадіях розгляду та затвердження Закону про Державний бюджет України. В Україні Верховна Рада неефективно виконує свої бюджетні повноваження: по-перше, систематично порушуючи чинне законодавство; по-друге, через відсутність чіткої системи та прозорого механізму реалізації Верховною Радою в Україні своєї контрольно-стримульовальної функції.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [111, 112, 113, 114].

РОЗДІЛ 3

ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ В УКРАЇНІ ТА ЗВІТНІСТЬ ПРО ЙОГО ВИКОНАННЯ

3.1. Завдання розмежування бюджетних прав і повноважень органів, що забезпечують виконання бюджетів України

Виконання бюджету – третя стадія бюджетного процесу, яка триває упродовж бюджетного року. Виконання бюджету починається із вступом в дію бюджетного закону чи пакету відповідних нормативних документів (залежить від бюджетного устрою країни). Основною вимогою до виконання бюджету є дотримання нормативно затвердженого плану формування та використання бюджетних коштів.

З часу проголошення незалежності Україні довелося розробляти нове бюджетне законодавство і створювати власну бюджетну систему. Таке складне завдання, звичайно, вимагає кропіткої роботи, тому метою даного розділу є не критика виконання бюджету в Україні, а висловлення міркувань стосовно його вдосконалення. Про складність завдання з побудови ефективного бюджету в Україні, яке стоїть перед органами влади, свідчать і дані табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Основні кроки здійснення реформ у бюджетній сфері України за останні роки

Рік	Зміст заходу
1995	Створення Державного казначейства України
1996	Застосування першої бюджетної резолюції ознаменувало крок до вдосконалення короткострокової бюджетної політики, а також налагодження механізму взаємодії законодавчої та виконавчої влади під час розгляду та затвердження бюджету
2000	• Поділ бюджету на загальний та спеціальний фонди • Перехід на казначейське виконання державного бюджету

Продовження табл. 3.1

2001	Прийняття Бюджетного кодексу України від 21 червня 2001 р.
2002	• Запровадження елементів програмно-цільового методу в бюджетний процес з тим, щоб перейти до складання програмного бюджету у 2005 р. • Перехід на казначейське виконання місцевих бюджетів • Відпрацювання системи виконання бюджету в автоматичному режимі
2003	• Повний перехід до казначейської системи виконання бюджету • Виконання державного бюджету в автоматичному режимі за допомогою інформаційних технологій • Застосування середньострокового бюджетного планування, запровадженого з 2002 р.
2004	• Створення єдиної інформаційної системи між органами-учасниками бюджетного процесу • Запровадження паспортів бюджетних програм та подальша робота над упровадженням програмно-цільового методу в бюджетний процес
2005	Запровадження аудиту бюджетних програм

Така насиченість бюджетної сфери нововведеннями свідчить про інтенсивність реформування бюджетного процесу в Україні.

Упродовж бюджетного процесу у ньому беруть участь, прямо чи опосередковано, залежно від своїх бюджетних прав та обов'язків, а також залежно від своїх інтересів, багато учасників.

Принципово новим у бюджетному процесі стало введення, відповідно до Бюджетного кодексу України (ст. 48), **казначейської системи** виконання бюджетів та створення передумов для складання та виконання бюджету України за **програмно-цільовим методом**.

Сьогодні досить поширеним у світі є метод касового виконання бюджету. Створення Державного казначейства України (далі – Казначейства) забезпечило використання у бюджетному процесі України такого різновиду касового виконання бюджету, як казначейське. Особливість казначейської системи виконання бюджету полягає в тому, що, при виконанні бюджету банками, вони здійснюють операції за розрахунково-грошовими документами в межах залишку

коштів на особовому рахунку державної установи і не контролюють призначення платежу, а органи казначейства – в межах залишку за статтею економічної класифікації з контролем призначення платежу. Особливий порядок передбачено для отримання готівкових сум бюджетними установами чи організаціями, видачею яких Державне казначейство не займається. Орган казначейства у встановленому порядку оформляє грошовий чек на довірену особу установи чи організації, яка отримує готівку в банку, де відкрито особовий рахунок установи, на який казначейство переказує кошти.

Процес переходу до казначейського виконання бюджету розпочався 1 квітня 1997 р. переведенням на казначейське виконання видаткової частини Державного бюджету. В Україні перехід на казначейське виконання бюджету організаційно вважається здійсненим повністю до 2004 р. (останніми на казначейське виконання були переведені видатки місцевих бюджетів). Відповідно з 1997 р. до початку 2004 р. – за досить короткий період для такої реформи – було виконано значний обсяг роботи. Але робота щодо вдосконалення структури, функцій, методів діяльності та визначення статусу Казначейства триває. На Державне казначейство як на уповноважений центральний орган виконавчої влади у 2002–2004 рр. була покладена організація збору бюджетних коштів на території країни, їх зберігання та видача, а також ведення обліку та звітності. Казначейський метод виконання бюджету вважається прогресивнішим у світовій практиці бюджетування порівняно із виконанням бюджету за відомчою структурою, оскільки забезпечує прозорість і легкість контролю за використанням коштів у будь-який момент часу.

Застосування казначейської системи виконання бюджету відрізняється від банківської насамперед тим, що казначейство концентрує бюджетні кошти на одному рахунку, забезпечуючи два напрями зовнішніх потоків грошових коштів – дохідний та витратний. Такий порядок дозволяє суттєво прискорити процес бюджетного фінансування та одержання інформації про його проходження. В основі системи лежить принцип єдності каси, тобто всі бюджетні кошти надходять на єдиний рахунок Казначейства, відкритий у Національному банку, з якого здійснюються всі витрати держави. Зазвичай при казначейському виконанні

бюджету казначейство підпорядковане або є частиною спеціального державного органу, на який покладена організація виконання бюджету держави. В Україні Державне казначейство донедавна поєднувало функції центрального органу виконавчої влади та функції фінансово-кредитної установи.

Державне казначейство України було засноване в 1995 р. Указом Президента України, відповідно до якого у тому самому році Постановою Кабінету Міністрів «Питання Державного казначейства» від 31 липня 1995 р. № 590 були визначені його основні завдання – виконання державного бюджету та управління бюджетними і позабюджетними коштами інших бюджетів. Державне казначейство забезпечує касове виконання державного бюджету та здійснює безпосереднє перерахування, облік та оперативний контроль за використанням бюджетних коштів. Отже Державне казначейство – ключовий учасник бюджетного процесу на етапі виконання бюджету. Воно виконує такі функції: за допомогою укладення договорів із комерційними банками забезпечує готівково-касове обслуговування видатків та доходів бюджету; здійснює операції за єдиним бюджетним рахунком та рахунками розпорядників коштів; надає міжбюджетні позички, контролює дотримання законодавства в процесі виконання бюджету. Хоча Україна при створенні власного Казначейства і користувалася закордонним досвідом, зокрема досвідом функціонування казначейства Франції, робота цього державного органу в нашій країні має ряд своїх особливостей, у тому числі в його відносинах із Міністерством фінансів.

Введення касового методу в бюджетний процес в Україні відбувалося так: в кінці 1997 р. було запроваджено помісячні розписи бюджетів (на сьогодні вони провадяться по загальному фонду бюджету), щомісячні оцінки очікуваних надходжень за доходами і джерелами покриття дефіциту Держбюджету. Тоді ж була розпочата робота над єдиним бухгалтерським планом рахунків та формами документів, які використовуються в бюджетному процесі. Особлива увага приділялася бюджетній звітності, типові форми якої затверджувалися щороку.

Ураховуючи реальні можливості та здобутки Державного казначейства, в 1999 р. було прийнято рішення про відкриття 28 кореспондентських рахунків –

Єдиного казначейського рахунка в кожному з обласних управлінь Державного казначейства України та на центральному рівні. Державне казначейство опікується бюджетними коштами та коштами державних цільових фондів, отримавши у 1999 р. статус учасника СЕП НБУ. Щоденна звітність Казначейства про рух бюджетних коштів, закриття операційного дня, бухгалтерський метод подвійного рахунка при правильно побудованому плані рахунків бюджетних коштів є дієвими методами контролю за державними фінансовими ресурсами, щоправда, тільки у тому разі, якщо вони вчасно потрапляють на казначейський рахунок.

Реалізація єдності каси в Україні здійснюється таким чином, що всі грошові надходження до бюджету автоматично спрямовуються з аналітичних рахунків обліку доходів на центральний кореспондентський рахунок за доходами, а платежі за видатками здійснюються з єдиного рахунка через субкореспондентські рахунки, відкриті у Центральному апараті Казначейства, обласних управліннях та управліннях міст Києва та Севастополя.

Практично, з огляду на техніку виконання та обліку бюджету, має існувати як мінімум два види службових рахунків – за доходами і за видатками, плюс система допоміжних рахунків для забезпечення інформацією управління. При цьому всі ці рахунки містяться в єдиній системі електронних платежів, завдяки якій Державне казначейство України має до них прямий доступ і здійснює управління коштами державного бюджету.

Державне казначейство на сьогодні – єдина фінансово-кредитна державна установа, яка управляє бюджетними коштами і є учасником банківської системи в Україні, як показано на рис. 3.1. Основна відмінність казначейства від інших учасників фінансово-кредитної системи полягає в тому, що його основною метою є контроль за дотриманням законодавства в процесі виконання бюджету, а не одержання прибутку чи стеження за ефективністю використання бюджетних коштів.

Виконання бюджету передбачає забезпечення готівкового обслуговування бюджету Державним казначейством або створення спеціального, повністю



Рис. 3.1. Реалізація готівкового обслуговування бюджету України

підпорядкованого йому, державного банку. Нещодавно готівкове обслуговування видачі бюджетних коштів банками регулювалося наказом Державного казначейства України «Про залучення банків України до касового обслуговування з метою оплати готівкою чеків органів Державного казначейства України» від 22.03.2004 р. № 49. Згодом цей наказ втратив чинність, діяльність Казначейства і комерційних банків почала здійснюватися на договірній основі, шляхом укладання Державним казначейством договорів з банками на приймання до оплати казначейських чеків на видачу готівки. Перелік уповноважених банків та ціна за їх послуги затверджується наказом Казначейства окремо за результатами проведення спеціального тендеру. За методикою касового виконання бюджету

банки в Україні здійснюють акумуляцію бюджетних коштів, забезпечують їх рух та зберігання, а також видачу готівки за дорученням Казначейства.

Від початку створення Казначейства ним проводиться робота з розширення власних бюджетних повноважень відносно інших учасників бюджетного процесу. Спочатку це були заходи з боротьби проти небажаного втручання місцевих органів влади у роботу відділень Казначейства на місцях, що мало місце на перших порах його існування. Причиною такого стану справ було створення перших відділень Казначейства на базі секторів з виконання бюджету у складі бухгалтерій фінансових відділів та управлінь. Стала очевидною необхідність якнайшвидшого створення цілісної інформаційної системи, яка б забезпечувала прозорість, оперативність отримання інформації та можливість негайного реагування на неї центральним апаратом Казначейства.

Теоретично можна називати цю систему єдиним рахунком – при касовому виконанні бюджет розглядається як єдиний грошовий фонд із вхідними та вихідними грошовими потоками, і бюджетна система України тяжіє на практиці до класичного принципу єдності бюджету. Тобто технічно бюджет знову перетворюється на єдиний грошовий фонд держави.

Необхідність швидкого переходу на казначейське обслуговування в Україні обумовлена концентрацією державних ресурсів у підпорядкуванні одному державному органі, та прагненням до створення цілісної системи взаємодії органів при виконанні бюджету держави. Посилення концентрації бюджетних коштів на єдиному рахунку перешкоджає їх розпорощенню і нецільовому використанню [115].

З огляду на викладене, виділимо окремі моменти самого процесу переходу та дамо оцінку одержаним результатам упровадження казначейського обслуговування бюджетів України в процесі їх виконання.

Посилення централізації управління виконанням бюджету в Україні можна назвати *першим* недоліком системи виконання бюджету. Оскільки управління коштами бюджету (Єдиним казначейським рахунком) здійснюється Центральним апаратом Казначейства, в управліннях Казначейства відкриті субрахунки, а

кількість казначейських функцій відділень зведений до мінімуму, то виконання місцевих бюджетів організаційно підпорядковане центральному апаратові. Державне казначейство зосередило основні функції з виконання та обліку виконання бюджету на рівні середньої ланки – управлінь Державного казначейства, на які покладена основна робота з оперативного управління коштами місцевих бюджетів. Районні відділення скоріше є агентами казначейства для розпорядників коштів району, але перерахування бюджетних коштів контролюється через рахунки, відкриті відділенням в управліннях Казначейства. З місцевими органами влади нижчого за обласний рівня співпрацюють в основному відділення Казначейства. Тому можлива ситуація, коли перерахунок бюджетних коштів здійснює управління Казначейства і рішення про оперування залишками невикористаних бюджетних коштів також приймається ними.

Отже, органи Казначейства отримують вказівки “згори–вниз” і звітують “знизу–вгору”. На відміну від системи підрозділів Міністерства фінансів, де кожне фінансове управління має певну свободу дій при виконанні ним своїх функцій, визначених законодавством, відділення Казначейства слугують для територіального наближення Центрального апарату Казначейства до місцевих розпорядників коштів.

Процес технічного об’єднання структурних підрозділів Казначейства в одне ціле в процесі управління єдиним бюджетним рахунком логічний і необхідний, оскільки ланки Казначейства повинні працювати як єдине ціле, для забезпечення виконання “єдиного” бюджету.

Сьогодні інформацію про здійснені операцій з виконання та обліку бюджету Державне казначейство України отримує шляхом її консолідації в автоматизованому режимі. З 2000 р. дедалі більшу популярність при казначейському виконанні бюджету став завойовувати інформаційний продукт вітчизняних програмістів «Форт: «Казна», розроблений лабораторією «Форт» з Дніпропетровська на основі бухгалтерської програми „1С:Бухгалтерія”, і вперше впроваджений управлінням Державного казначейства Дніпропетровської області. Ця конфігурація стала базовою для інформаційного забезпечення роботи

Казначейства станом на 2004 р., однак у 2005 р. урядом було проголошено про необхідність подальшого вдосконалення роботи Державного казначейства України, у тому числі і його програмного забезпечення.

Широкі повноваження в оперативному управлінні бюджетними коштами, надані Казначейству при виконання бюджету, притаманні українській системі органів державної влади. Виконання бюджету в інших країнах здійснюють органи або структури в складі органів, які розробляють та складають бюджет (див. пункт 1.3). Розділення повноважень зі складання бюджету та прийняття рішень щодо управління бюджетними коштами у процесі виконання бюджету у світовій практиці не поширене. Практика, що існує в Україні, збільшує ризик порушення послідовності прийняття управлінських рішень при використанні бюджетних коштів. Державне казначейство юридично створене як орган виконавчої влади при Міністерстві фінансів. Рядом підзаконних актів воно наділене повноваженнями управляти бюджетними коштами в процесі виконання бюджету. Межі цього управління визначаються розписом, затвердженим органами Міністерства фінансів, але в процесі виконання бюджету оперативне управління бюджетними коштами на рахунку здійснює Державне казначейство. Оскільки Державне казначейство України виконує державний бюджет, а кошти місцевих бюджетів лише обслуговує, воно юридично має бути обмежене у прийнятті поточних управлінських рішень стосовно коштів на рахунках місцевих бюджетів. Наприклад, Державне казначейство не може визначати бюджетні призначення для так званих вільних залишків бюджетних коштів на бюджетному рахунку, але воно користується ними для збалансування при поточному виконанні бюджетів. Це відбувається таким чином: Державне казначейство, одержуючи певну суму бюджетних надходжень за день, вирішує (в межах розпису) за результатами власного оперативного контролю напрями їх спрямування. Або інша ситуація: маючи залишок коштів місцевих органів влади чи бюджетного підприємства/установи на рахунку і користуючись ними як учасник банківської системи, Державне казначейство не компенсує користування цими коштами тим,

кому вони призначені за бюджетною належністю, оскільки бюджетним устроєм України досі не передбачено правового врегулювання цього питання.

Другим недоліком, притаманним нинішній системі виконання бюджету в Україні, що було властиво і попередній системі, є обмеження прав органів місцевого самоврядування у доступі до коштів місцевого бюджету. Бар'єром до розпорядження коштами виступає Державне казначейство, яке є посередником між місцевою адміністрацією та Міністерством фінансів у цій ситуації (ще однією стороною є місцевий фінансовий орган, який зазвичай проводить єдину політику з місцевою адміністрацією, одночасно виконуючи вимоги центрального апарату Міністерства фінансів).

Одна модель касової системи виконання бюджету (яка існує в Україні) передбачає, що Державне казначейство може автоматично, за дорученнями органів Міністерства фінансів, виконувати бюджет та вести облік і контроль за його виконанням, забезпечуючи звітність для системи органів Міністерства фінансів. Інша модель касової системи виконання бюджету, коли орган-виконавець (наприклад, Державне казначейство) здійснює і складання бюджету, і його виконання. В Україні ж складання державного бюджету, як зазначалося, здійснює Міністерство фінансів як центральний орган влади, а його виконання і оперативне управління бюджетних коштів – Державне казначейство, донедавна теж окремий орган влади. Система виконання бюджету в Україні вимагає подальшого удосконалення у напрямі подолання невизначеності меж бюджетних повноважень у процесі виконання бюджету. Необхідно прийняти відповідні закони, які б регламентували бюджетні повноваження Державного казначейства та Міністерства фінансів.

Державне казначейство уповноважене управляти наявними коштами на єдиному бюджетному рахунку у межах бюджетного розпису та бюджетних призначень. Таким чином, функцією Міністерства фінансів залишається доведення до Казначейства бюджетних розписів відповідних бюджетів, змін до них, отримання від Казначейства звітності про виконання бюджету та її аналіз. Органи Міністерства фінансів, по суті, усуваються від прийняття оперативних

рішень щодо управління бюджетними коштами у ситуаціях, коли надходять невияснені доходи, або треба визначити пріоритетність фінансування у випадку нестачі поточних бюджетних коштів. Це стосується й управління бюджетними позичками, розпорядження залишками на бюджетному рахунку тощо.

Крім того, у взаємовідносинах між місцевою владою, органами Міністерства фінансів та органами Казначейства залишаються відкритими такі спірні питання, як безоплатне використання органами Казначейства коштів місцевих бюджетів, які перебувають на бюджетних рахунках. Державне казначейство, з іншого боку, не може гарантувати безумовного та повного забезпечення надходжень до бюджету в межах доведеного органами Міністерства фінансів обсягу коштів, що враховуються при розрахунку трансфертів, у тому числі помісячно, відповідно до затвердженого органами Міністерства фінансів розпису доходів.

Державне казначейство у 2004 р. розробило додаткові пропозиції щодо розмежування повноважень при виконанні бюджету. В Україні Державне казначейство не погоджується грати роль бюджетного рахунку та бюджетної бухгалтерії, а претендує на оперативне управління коштами єдиного бюджетного рахунка.

Положенням “Питання Державного казначейства України” його статус визначається як «система органів державної виконавчої влади», що “діє при Міністерстві фінансів» [116]. Згодом йому було надано статус центрального органу влади, у 2005 р. цей статус було скасовано указом Президента. 24 січня 2006 р. Державне казначейство України офіційно отримало статус державного органу при Міністерстві фінансів України.

Після оголошення Україною незалежності на базі республіканських фінансових органів колишнього СРСР було засновано Міністерство фінансів України як центральний орган влади, що мав опікуватися зведеним бюджетом. Далі упродовж становлення бюджетного процесу система фінансових органів України набувала власних особливих рис. Із складу системи органів Міністерства фінансів було виділено ряд фінансових органів із власними повноваженнями, виходячи з досвіду країн з ринковою економікою. Очевидно, причиною цього

було посилення контролю виконавчої влади (за умов незмінного більш ніж десять років Президента України) за окремими сторонами бюджетного процесу. Як наслідок, кожен новостворений орган, як-то податкова служба, митна служба, контрольно-ревізійна служба, Державне казначейство, намагався закріпити певну автономність відносно отриманих бюджетних повноважень. Діяльність цих органів упродовж бюджетного процесу регламентувалася законами, указами Президента, підзаконними актами Кабінету Міністрів України та прийнятими ними нормативними документами.

Через відсутність відповідних законів про Міністерство фінансів України, фінансові управління місцевих адміністрацій та Державне казначейство України виникає необхідність прийняття численних підзаконних актів, які регламентують робочі ситуації, пов'язані з управлінням бюджетними коштами під час виконання бюджетного розпису. Законопроект про Державне казначейство України вже близько п'яти років перебуває на розгляді у Верховній Раді.

За часи існування Казначейства розмежування бюджетних прав між ним та Міністерством фінансів пропонувалося у двох напрямках. Перший – підпорядкованість Казначейства Міністерству фінансів, перетворення його на підрозділ цього фінансового органу. Другий – надання Державному казначейству статусу центрального органу влади та права оперативного управління бюджетними коштами на єдиному казначейському рахунку.

Інтеграція, передбачена першим напрямом системи бюджетних прав, можлива через включення Казначейства до єдиної інформаційної системи Мінфіну. Тоді роль Казначейства зводиться до виконання бюджету в автоматичному режимі, моніторингу та обліку виконання бюджету, а також формування відповідної звітності. З огляду на технічну складність реалізації такої системи сьогодні, через небажання Державного казначейства втрачати свої позиції, які воно закріпило в процесі переходу до касового виконання бюджету, а також через необхідність реалізації Державним казначейством контролю за відповідністю виконання бюджету бюджетному розпису, в Україні до 2004 р. бюджетний процес

відображав другий напрям розподілу бюджетних прав між Державним казначейством та Міністерством фінансів.

У зв'язку з переходом до казначейського виконання місцевих бюджетів окремі ситуації стосовно бюджетів місцевого самоврядування ілюструють наявність суперечностей у розподілі бюджетних прав між структурними підрозділами цих двох органів. Так, є випадки, коли фінансові управління на місцях упродовж місячного терміну не отримують інформації про виконання бюджету за видатками у розрізі установ, що фінансуються з відповідного місцевого бюджету, незважаючи на те, що існує відповідне нормативне забезпечення з вимогою щоденного обміну інформацією між територіальними органами Міністерства фінансів та територіальними органами Державного казначейства. Такий обмін здійснюється електронною поштою, і процес удосконалення суміщення програмних продуктів триває з 2004 р. досить успішно.

Також поширеними, згідно з інформацією місцевих фінансових органів, у 2004–2005 рр. були такі порушення у бюджетному процесі при виконанні місцевих бюджетів Державним казначейством: здійснення заборонених ст. 85 Бюджетного кодексу України видатків на утримання бюджетних установ одночасно з різних бюджетів; визначення головними розпорядниками коштів місцевих бюджетів установ, які згідно зі ст. 22 Бюджетного кодексу можуть бути лише одержувачами бюджетних коштів.

До порушень бюджетного процесу, відповідальність за які несуть установи Державного казначейства України, належать випадки (на прикладі бюджету Святошинського району м. Києва) виплати заробітної плати бюджетними установами за другу половину грудня у січні наступного бюджетного року, що тягне за собою виникнення кредиторської заборгованості за заробітною платою та соціальними виплатами внаслідок порушення принципів бюджетного фінансування та недотримання бюджетного розпису. Як наслідок, викривлюється картина субвенцій, наданих із бюджетів вищого рівня на ці виплати. Усі згадані порушення викликають, у свою чергу, спротив з боку органів Казначейства як виконавців бюджету, котрі вимушені виконувати рішення органів Міністерства

фінансів та місцевих рад, які суперечать їхнім уявленням про ефективне управління бюджетними коштами.

Інколи органам місцевої влади негативні наслідки прийняття експериментальних рішень при виконанні місцевих бюджетів можна подолати лише через тривалий час, навіть роки. Наприклад, внесення змін до Бюджетного кодексу у 2003 р. для подолання обмеження використання органами місцевої влади залишків вільних коштів (після 1,5 року використання цієї норми, яка спричиняла вимушені „приписки” у розписі бюджету з боку місцевих фінансових органів). Такі ситуації ведуть до послаблення співпраці між фінансовими органами на місцях і центральними, що знижує ефективність їх роботи, оскільки спричиняє «тихий опір» працівників місцевих органів, які воліють скоріше управляти коштами відповідного бюджету за традицією «вручну», ніж виконувати все нові вказівки «згори».

Третім недоліком виконання бюджету в Україні є наявність групи проблем, пов'язаних з організацією діяльності самого Казначейства. Насамперед це низька кваліфікація його працівників через плинність кадрів і практично відсутність матеріальної зацікавленості молодих спеціалістів. Унаслідок високої плинності кадрів, Державне казначейство слугує „полігоном” для набуття професійного досвіду молодих спеціалістів, які працюють у середньому півтора–два роки і переходять на роботу до комерційних структур. Спостерігається чітка тенденція розшарування працівників на дуже досвідчене керівництво зі значним стажем роботи і молодих підлеглих. Висока плинність кадрів обумовлює такий парадокс: досвідчені працівники важче пристосовуються до виконання комп'ютеризованої роботи Казначейства, хоча можуть чітко формулювати напрями і завдання цієї роботи. Але виконанням поставлених завдань займається більш «технічно» обдарована молодь, яка не має на меті професійно вдосконалюватися на поприщі казначейв. Основною причиною є низький рівень оплати праці за одночасно високої відповідальності та одноманітності роботи. Як наслідок, працівники, особливо відділень казначейства, не розуміють сенсу нововведень і не бачать

шляхів удосконалення системи виконання бюджету, а механічно виконують певний набір операцій.

Чітка регламентація бюджетних прав між Державним казначейством та Міністерством фінансів може бути реалізована розробленням та прийняттям відповідних законів, які б регламентували діяльність цих органів. Оптимальним ми вважаємо підпорядкування Державного казначейства Міністерству фінансів, включення його до системи органів Міністерства фінансів, залишення за ним функції виконання бюджету, його обліку та формування звітності.

Бюджетним кодексом недостатньо регламентоване виконання бюджету. Тому органи влади та чинні уряди вирішують ряд питань на власний розсуд, що є дестабілізуючим фактором реалізації бюджетної політики.

До таких випадків відносимо:

- Правову неврегульованість відносин Державного казначейства та місцевих органів влади стосовно використання коштів, які акумулюються на єдиному бюджетному рахунку у вигляді так званих бюджетних залишків. За результатами виконання бюджету 2003 р. на рахунках Казначейства акумулювалося 2 млрд грн залишків коштів, при цьому зведений бюджет за 2003 р. було виконано стовідсотково за доходами та видатками, а на 2004 р. було заплановано дефіцит державного бюджету. Станом на 1 квітня 2004 р. залишки бюджетних коштів на рахунках Державного казначейства становили 5 281,2 млн грн, тобто приблизно 8% від номінального обсягу запланованих на 2004 р. видатків Державного бюджету України (за даними Рахункової палати України).
- Неякісний бюджетний розпис, що виявляється у процесі виконання бюджету. Його наслідком є накопичення залишків коштів на єдиному бюджетному рахунку або касові розриви.

Схема сучасного виконання бюджету учасниками бюджетного процесу в Україні показана на рис. 3.2.

Прогнозування і планування обсягу податків, що надходять до бюджету, здійснюють одночасно Державна податкова адміністрація та Міністерство

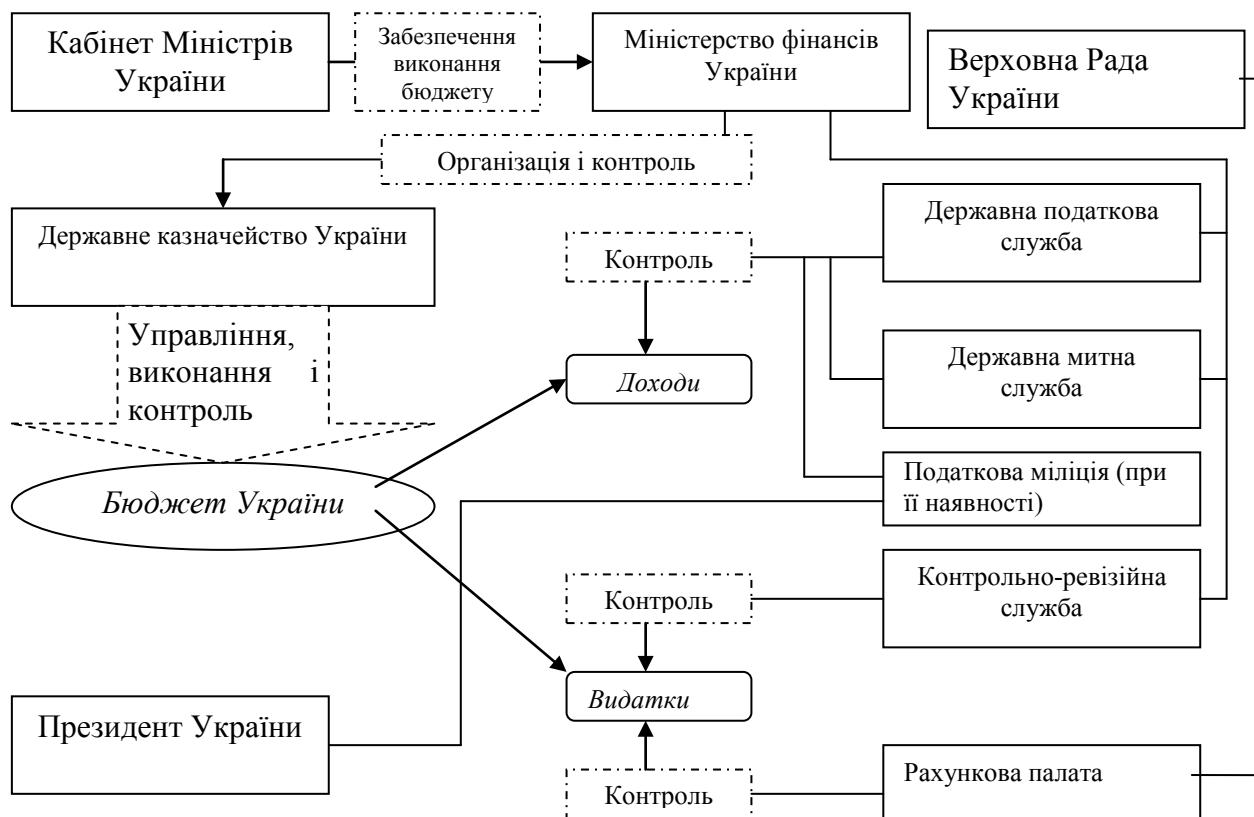


Рис. 3.2. Учасники бюджетного процесу, які здійснюють виконання і контроль за виконанням бюджету України

фінансів. Останнє – за результатами поданої інформації, у тому числі звітів, від органів податкової служби і Казначейства. Звичайно, після узгодження результатів, на якому пріоритет віддається розрахованим показникам Міністерства фінансів, план податкових та неподаткових надходжень, а також стягнень на наступний бюджетний рік доводиться до виконання органам податкової служби.

У бюджетному процесі України, окрім взаємодії Казначейства та Міністерства фінансів, активно реалізує бюджетні права Кабінет Міністрів України. З 2004 р., починаючи з підготовки проекту державного бюджету на 2005 р., Кабінет Міністрів України активніше займається прогнозуванням і плануванням податкових надходжень до бюджету, оскільки згідно з законодавством він визначає таку формулу міжбюджетних трансфертів, розрахунок якої при виконанні бюджету більш детально регламентується прийнятим законом [117] і базується на прогнозованому показнику податкових надходжень території.

Основні повноваження щодо розмежування доходів між бюджетами зосереджуються в Кабінеті Міністрів, тому вимоги уряду до розміру податкових надходжень мають вирішальне значення для величини бюджету.

У зв'язку з викладеним ми пропонуємо такі напрями розвитку організації виконання бюджету в Україні та розмежування функцій органів влади:

1. Забезпечити централізацію управління виконання бюджету в одному органі, тобто у Міністерстві фінансів. Підпорядкувати йому Державну податкову адміністрацію, Державну контрольно-ревізійну службу та Державне казначейство, що сприятиме кращій координації діяльності учасників бюджетного процесу під час виконання бюджету, здійснення його на єдиних засадах. Митна служба технічно також повинна бути пов'язана у єдину інформаційну систему виконання бюджету, особливо в частині контролю за стягненням платежів до бюджету.
2. Створити мережу аудиту державних програм, що фінансуються з бюджету. Аудитори повинні бути відстороненими і незалежними у власних бюджетних правах, тому цей підрозділ Контрольно-ревізійної служби має бути фінансово незалежним та працювати за дорученням Кабінету Міністрів України. А державні аудитори бюджетних програм за посадами повинні бути юридично захищеними від впливу органів виконавчої влади на прийняття ними тих чи інших рішень за державними програмами. Це можна реалізувати через підписання строкових контрактів з аудиторами, поновлення яких на посадах відбуватиметься за результатами атестації їх професійної придатності, що провадитиметься спеціальною комісією. Така комісія має складатися із фахівців у сфері аудиту та державних фінансів.
3. При переході до програмно-цільового методу складання та виконання бюджету в Україні роль Кабінету Міністрів має полягати в координації побудови системи бюджетних програм, прийнятті рішень за результатами їх перевірки, затвердженні паспортів бюджетних програм.
4. Міністерство фінансів, поряд із бюджетними аудиторами, повинне здійснювати перевірку відповідності системи бюджетних програм бюджетній

політиці держави, інформуючи про відхилення Кабінет Міністрів. Через бюджетне прогнозування та складання проекту бюджету, упродовж поточного аналізу виконання бюджету, Міністерство фінансів зможе надавати свої пропозиції стосовно ефективності бюджетних програм Кабінету Міністрів.

5. Державна митна служба повинна надавати Міністерству фінансів пропозиції стосовно упорядкування митних платежів, і надалі звітувати Міністерству фінансів щодо їх планових обсягів і фактичного стягнення.
6. Державні цільові фонди мають обліковуватися на рахунках Державного казначейства і надавати фінансову звітність Казначейству, а через нього – Міністерству фінансів. Поряд із перевіркою доцільності бюджетних програм Міністерство фінансів повинне перевіряти відповідність діяльності державних цільових фондів завданням державної фінансової політики. Ефективність діяльності цих фондів повинні перевіряти бюджетні аудитори.
7. Реалізацію єдиних засад бюджетного менеджменту в Україні можна забезпечити через регулярні (не рідше щомісяця) колегіальні засідання керівників підрозділів та представників виконавчої влади, на яких будуть обговорюватися тактичні кроки бюджетного процесу. Такі засідання на сьогодні відбуваються, але їх процедура, регламентована законодавством, недостатня для реалізації контролю за прийнятими рішеннями. Бюджетний процес в Україні, як і в інших країнах світу, непрозорий у частині прийняття оперативних управлінських рішень при виконанні бюджету.

Програмне забезпечення казначейського виконання державного бюджету та місцевих бюджетів сьогодні в Україні впроваджене. Складання проектів бюджетів здійснюється за допомогою інформаційних технологій. Міністерство фінансів оголосило у 2004 р. про повне впровадження режиму виконання бюджету за допомогою органів Державного казначейства. Оскільки внутрішнє програмне забезпечення органів Міністерства фінансів до 2004 р. працювало на основі продукту, запровадженого в середині 90-х років минулого століття, а, наприклад, внутрішнє програмне забезпечення податкової служби почало працювати з 1998

р., то сьогодні здійснюється налагодження їх сумісності з метою оптимізації роботи над складанням і виконанням бюджету та обміном інформацією. Першочерговим завданням є модернізація та інтеграція баз даних усіх органів державної влади, фіскальних та фінансових органів в одну інформаційну систему.

Одночасно проводиться перекваліфікація та підвищення кваліфікації працівників для роботи з новими технологіями. Оскільки впровадження інформаційних технологій у бюджетний процес в Україні відбувається прискореними темпами, досвідчених спеціалістів бракує, тому їх перекваліфікація зазвичай відбувається без відриву від виробництва. Наприклад, у Головному фінансовому управлінні м. Києва така перекваліфікація проводилася навесні 2004 р. без відриву від виробництва через залучення за внутрішнім графіком працівників (по одному від відділу) до навчання роботі з новими програмами, з тим щоб такий працівник потім зміг консультувати інших працівників свого відділу.

Наступним кроком є інтеграція в одну систему програмного забезпечення систем органів Міністерства фінансів та Казначейства, Державної податкової адміністрації, Державної митної служби та Контрольно-ревізійного управління. Одночасно передбачається обмін інформацією в електронному вигляді упродовж бюджетного процесу між іншими міністерствами та відомствами, а також Національним банком України.

Інформатизація роботи органів державної влади та інтеграція інформації про складання та виконання бюджету в одну систему баз даних має на меті приведення функцій органів державної влади до одного знаменника через оперування кількісними показниками державних фінансів. Прототипом такої системи може слугувати, наприклад, існуюча у світі система жиро-рахунків.

Запропонована вище система виконання бюджету забезпечується розробленням кваліфікованих методів обліку і планування бюджету в умовах функціонування бюджету на базі системи державних середньострокових та довгострокових програм. Розроблення державних програм та бюджетне прогнозування базується на показниках, розроблених підрозділами Міністерства

економіки та з питань європейської інтеграції, із залученням даних інших міністерств і відомств.

Ефективність упровадження результатів прогнозування розвитку держави на макроекономічному рівні, а відповідно і реальність програм соціально-економічного розвитку України, можна підвищити через підкріплення заявлених заходів державних програм відповідними кроками бюджетної політики. Разом з тим необхідно у правовій площині врегулювати питання використання сценаріїв економічного розвитку держави (критерії їх застосування в тому чи іншому випадку) Кабінетом Міністрів під час узгодження і схвалення проекту державного бюджету для забезпечення найбільшої реальності бюджетного планування. Сьогодні ця вимога здійснюється через нормативне затвердження середньострокового бюджетного прогнозу. Однак нормативно затверджується постановою Кабінету Міністрів лише сам прогноз, тому необхідно деталізувати правову базу для методики його використання у бюджетному процесі внесенням відповідних доповнень у Бюджетний кодекс, які стосуватимуться процесу середньострокового та довгострокового бюджетного прогнозування.

При подальшому реформуванні бюджетної сфери пропонуємо визначити такі функції Міністерства фінансів. По-перше, це робота над системою програм державного соціально-економічного розвитку та прогнозами, розроблення і впровадження державної фінансової політики відповідно до них, а також проведення процедури їх поточної перевірки та коригування. По-друге, складання бюджету держави на базі показників, наданих уповноваженими органами влади та розпорядниками коштів, визначення відповідності існуючих бюджетних програм, які фінансуються з бюджету, діючим державним програмам соціально-економічного розвитку, організація цього процесу для місцевих органів влади. По-третє, перевірка звітності державних цільових (як їх називають статистики – позабюджетних) фондів, організація фінансування тих державних програм, які виконуватимуться за рахунок коштів таких фондів. Міністерство фінансів повинне займатися складанням та виконанням бюджету, державної фінансової та бюджетної політики. Йому доцільно бути підпорядкованим Кабінетові Міністрів

та підзвітним Верховній Раді України через розгляд звіту про виконання бюджету. Такі зміни у структурі Міністерства фінансів можна забезпечити у процесі адміністративної реформи в Україні на базі існуючої системи органів влади.

3.2. Інструменти управління бюджетними призначеннями в процесі виконання бюджету

В Україні часто відбуваються зміни законодавства, з метою оптимізувати розподіл бюджетних коштів всередині бюджетної системи. У 1999–2000 рр. серед економістів України набула поширення ідея децентралізації державних фінансів України. Під гаслом посилення повноважень органів місцевого самоврядування лунали вимоги забезпечити таку фінансову базу місцевих бюджетів, яка б дозволила забезпечити розвиток і процвітання регіонів. Цю думку висловлювали О. Д. Василик, С. І. Юрій, І. Я. Чугунов та ін. Після перерви в роботі, з 2003 р. у рамках Програми сприяння розвитку місцевих бюджетів за фінансової підтримки США, було поновлено діяльність Групи фіскального аналізу при Комітеті з питань бюджету Верховної Ради України. У 2005 р. ця програма завершила свою діяльність, розроблені нею матеріали та опублікований на сайті моніторинг виконання бюджетів 2002–2004 рр. був прикладом однієї з найбільш публічних та прозорих програм забезпечення населення інформацією з питань бюджету.

Передання коштів із бюджетів нижчого рівня до вищого не було передбачене Бюджетним кодексом як постійне явище в українському бюджетному процесі. Фінансові теоретики одностайно наголошують на тому, що забезпечення фінансової самостійності місцевих фінансів є запорукою міцного державного господарства. Оскільки у сучасному світі місцеві бюджети є базою місцевих фінансів і забезпечують фінансування державних послуг для їх конкретних одержувачів в особі населення територій, важливою є така система бюджетних доходів, яка б якнайповніше забезпечувала місцевий бюджет власними доходами. Ще до прийняття Бюджетного кодексу, під час обговорення майбутнього

Податкового кодексу, йшла мова про те, що відхід від системи регулюючих надходжень як базового інструменту перерозподілу у бюджетній системі України необхідний для заохочення органів місцевого самоврядування до ефективного господарювання. Однією з переваг новоприйнятого Бюджетного кодексу називалося встановлення фіксованих податкових надходжень до бюджету і заміна регулюючих доходів таким бюджетним інструментом, як дотація вирівнювання.

Термін „фінансове вирівнювання” походить із німецької фінансової літератури. Є. Гловінський стверджує: „...тісний державно-правовий зв’язок тягне за собою і зменшення фінансової самостійності (регіонів – *Авт.*)” [118, с. 243]. Очевидно, що при ухваленні Бюджетного кодексу його розробники сподівалися на оптимістичний сценарій розвитку подій – поступове збалансування місцевих бюджетів за допомогою постійних надходжень та налагодження щорічного розрахунку дотації вирівнювання, яка забезпечить перерозподіл з урахуванням потреб регіонів. Видатки місцевих бюджетів на соціальні програми, інвестиційні проекти загальнодержавного значення або на компенсацію втрат від надання пільг платникам податків повинні були фінансуватися за допомогою субвенцій, механізм надання яких передбачає контроль за їх цільовим використанням і повернення їх у разі нецільового використання. Складна система забезпечення бюджетного вирівнювання в Україні розвивається в обох напрямках: від бюджету вищого рівня нижчестоящому передаються субвенції та дотації, а від місцевого бюджету нижчого рівня кошти передаються вищестоящому або центральному бюджетові.

За роки існування Бюджетного кодексу виявляються різні упущення, оскільки при його створенні не можна було передбачити всіх спірних питань, які виникатимуть при виконанні бюджету на нових засадах. Для законодавчого впорядкування різноманітних інструментів перерозподілу коштів всередині бюджетної системи, які спочатку апробувалися упродовж бюджетного процесу, а згодом стали традиційними, відповідно до вимог Основних напрямів бюджетної політики, у 2004 р. було прийнято Закон України “Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та

їх об'єднань" від 01.07.2004 р. № 1953-15. Система міжбюджетних трансфертів України після прийняття даного документа показана у додатку Д.

Незважаючи на існуючий світовий досвід формульного розрахунку дотації вирівнювання, в Україні механізм її застосування розроблявся упродовж багатьох років. Так, чинний порядок розрахунку та затвердження формули Кабінетом Міністрів базується на положеннях Бюджетного кодексу та Закону України „Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їх об'єднань”. Над удосконаленням самого розрахунку необхідних сум, запровадженим у бюджетний процес з 2002 р., органи влади працюють дотепер. Формула розрахунку міжбюджетних трансфертів за поточними даними затверджується щорічно Кабінетом Міністрів за погодженням із Комітетом Верховної Ради України з питань бюджету. Результати розрахунку включаються системою органів Міністерства фінансів у проект бюджету, розраховуються спеціальні нормативи щоденних відрахувань від надходжень на єдиний бюджетних рахунок, які відображені в бюджетному розписі. Державне казначейство України на основі розрахованих нормативів відрахувань та сум міжбюджетних трансфертів здійснює їх перерахунок до відповідних бюджетів, одночасно на цей орган покладений контроль за правильністю та своєчасністю перерахунку міжбюджетних трансфертів.

Однак, як виявилось під час виконання бюджетів, дотація вирівнювання не змогла достатньою мірою виконати функцію забезпечення місцевих бюджетів необхідними надходженнями. За даними перевірки Рахункової палати [119], ст. 37 “Закону України “Про Державний бюджет України на 2002 рік”, одразу після прийняття Бюджетного кодексу, вводиться поняття “додаткової дотації”, надання якої за рахунок коштів державного бюджету не було прямо передбачене Бюджетним кодексом України. Статтею 45 Закону України “Про Державний бюджет України на 2003 рік” та ст. 63 Закону України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” та ст. 50 Закону України „Про Державний бюджет України на 2005 рік” також були передбачені додаткові дотації як наслідок перерозподілу

всередині бюджетної системи результатів перевищення доходів окремих місцевих бюджетів над їх запланованими видатками.

Статтею 68 Закону України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” встановлено, що 50 % від перевиконання планового обсягу доходів місцевих бюджетів, які враховуються при визначенні обсягів міжбюджетних трансфертів, акумулюються на рахунках Державного казначейства України. Потім ці кошти повинні спрямовуватися до тих місцевих бюджетів, у яких спостерігатиметься невиконання запланованих доходів. Такий перерозподіл виражає простий поділ „від багатих – бідним”. На виконання вимог згаданої статті Кабінет Міністрів України затвердив Постанову “Про реалізацію статті 68 Закону України “Про Державний бюджет України на 2004 рік” від 29.04.2004 р. № 548. У Постанові затверджено відповідний Порядок, згідно з яким зазначені кошти розподілятимуться між державним бюджетом та місцевими бюджетами у вигляді додаткової дотації.

Цей порядок є прикладом застосування оперативного втручання влади та прийняття управлінських рішень під час бюджетного процесу. Така практика вступає у протиріччя із правовими засадами бюджетного процесу, оскільки додаткові кошти не враховані в Законі України “Про Державний бюджет України на 2004 рік”. Згідно з порядком спрямування коштів до місцевих бюджетів, щодо яких спостерігається недовиконання встановленого плану, здійснюється з обласних бюджетів та республіканського Автономної республіки Крим за рішенням відповідних рад. З державного бюджету таке перерахування здійснюється за рішенням міністра фінансів України. Додаткове застосування директивного, за централізованою вказівкою, перерозподілу коштів між бюджетами, за попередньо невизначеної суми цих коштів, містить певні ризики подальшого посилення диспропорцій між місцевими бюджетами. Одночасно порушується теоретичний принцип реальності інформаційного забезпечення бюджетного планування. Але основним висновком із використання і затвердження законом додаткової дотації є підтвердження недостатності дотації вирівнювання, а отже, необхідність подальшого вдосконалення її розрахунку.

Оскільки у згаданому вище Порядку не було наведено жодного критерію розподілу додатково утриманих коштів між бюджетами-претендентами, виникали додаткові причини збільшення ризику застосування кроків “ручного управління” такими коштами. За даними звітності Міністерства фінансів про виконання місцевих бюджетів, у 2003 р. було здійснено перерахування дотації вирівнювання обласним та міст Києва і Севастополя бюджетам на суму 5 512 577,0 тис. грн, що становило 100% плану. При цьому лише 7% було спрямовано з рахунка Державного казначейства України, інші кошти надійшли за рахунок управлінь Казначейства. Сума додаткової дотації, передбаченої Законом про Державний бюджет України на 2003 р., становила 392 941,9 тис. грн, або трохи більше 7% від суми дотації вирівнювання. Отже, стосовно державного бюджету цим порядком було передбачено перерахування додаткової дотації Міністерством фінансів України самостійно, що надавало йому додаткові повноваження при розподілі бюджетних коштів, особливо коштів для міжбюджетного вирівнювання.

Щоб компенсувати випадки недофінансування розвитку бюджетної сфери, інколи для розпорядників коштів видатки розвитку фінансуються за рахунок спеціальних субвенцій, різновид яких уже закріплений законодавством у вигляді „субвенцій на виконання інвестиційних проектів” для місцевих бюджетів або „інвестиційних субвенцій на будівництво або реконструкцію об’єктів спільного користування” для бюджетів місцевого самоврядування [120]. В Україні будується складна система міжбюджетного перерозподілу коштів, а фінансове вирівнювання займає провідне місце у методах збалансування бюджету.

У 2000 р. відбувся поділ бюджетів України на загальний та спеціальний фонди. Одним із головних позитивних наслідків поділу вітчизняного бюджету на фонди є централізація коштів державних підприємств та установ у бюджеті з метою посилення контролю за використанням бюджетних коштів. На посилення контролю спрямована і заборона місцевим органам влади створювати та користуватися спеціальними фондами коштів. Сьогодні такі кошти концентруються у бюджетних фондах розвитку.

Негативним наслідком внутрішнього поділу бюджету на частини є виникнення внутрішніх бюджетних фондів, які плануються та використовуються на різних засадах, хоча у підсумку має бути один збалансований бюджет. Поділ бюджетних коштів створює бар'єри використання бюджетних коштів всередині бюджетного фонду. Поділ бюджету на два фонди був введений як експериментальний і проголошувався тимчасовим заходом. Сьогодні він залишається і може вважатися вже традиційним, хоча, згідно з Бюджетним кодексом, його планування не обов'язкове.

Такий поділ бюджетного фонду зменшує стимули до ефективного господарювання державних установ, які мають надходження від власної діяльності і вимушені прагнути одночасно виконати бюджетний розпис та отримати прибуток. Проблема низького стимулювання підприємництва у державних підприємств та установ бюджетної сфери існує в багатьох пострадянських країнах. Наприклад, Російська Федерація вирішує її для себе проведенням починаючи з 2004 р. реформи правового статусу установ бюджетної сфери з метою переведення окремих з них на інші, нові засади господарювання. У такий спосіб реформатори намагаються, по-перше, зменшити невиправдане навантаження на центральний бюджет, перенісши його на бюджети федерацій, і, по-друге, забезпечити більш справедливий, з економічного погляду, перерозподіл бюджетних коштів між розпорядниками та одержувачами.

В Україні бюджетним законодавством проголошені унітарний бюджетний устрій. Обсяг бюджету в нашій країні відносно невеликий, тому і спостерігається прагнення контролювати більшу частину витрат за рахунок концентрації їх у центральному бюджеті. Україні також необхідний перегляд засад господарювання установ бюджетної сфери, оскільки утриманський і підконтрольний стан бюджетних установ тягне за собою набагато складніші побічні наслідки, ніж навіть зменшення стимулу до найбільш ефективного господарювання. Це і розвиток корупції, вплив спеціалістів у приватний сектор, деградація галузей тощо. А оскільки держава в нашій країні займається соціально значимими сферами господарювання, то існує пряма загроза для подальшого розвитку нації у

разі збереження колишніх бюджетних відносин між органами влади і розпорядниками/одержувачами коштів.

У світі практикують поділ бюджету на фонди за іншою ознакою: поточний бюджет та бюджет розвитку. Згідно з Бюджетним кодексом України бюджет розвитку планується у складі місцевих бюджетів. Такий поділ дозволяє регулювати співвідношення між видатками бюджету з метою забезпечення підтримання прогресу. Використання такого поділу дає змогу активніше, більш цілеспрямовано зайнятися розв'язанням проблеми оновлення та модернізації підприємств і установ державної сфери і таким чином контролювати ефективно використання бюджетних коштів.

Поділ на загальний та спеціальний фонди відбувся ще до побудови в Україні казначейської системи виконання бюджету. Використання системи поділу бюджетів на поточний та розвитку в Україні, на нашу думку, може зняти напруження у сфері цільового використання бюджетних коштів через контроль за поточними операціями з ними, якого потребує для найбільш ефективного функціонування кожна частина державних фінансів. Сьогодні у складі місцевих бюджетів обов'язковим є планування фондів розвитку. Але їх обсяг незначний, і видатки з них не можуть забезпечити необхідного оновлення основних фондів бюджетних установ.

У свою чергу, включення до фонду бюджету цільових, призначених для фінансування певної мети, відрахувань розхитує основу побудови реально збалансованої бюджетної системи. У деяких країнах видатки, які фінансуються за рахунок цільових надходжень і пов'язані з їх величиною, обліковуються на окремих рахунках спеціальних установ – трастові фонди в США, спеціальні рахунки Казначейства у Франції тощо. Управління такими видатками підпорядковується іншим вимогам і здійснюється за іншими принципами, ніж бюджетні.

Проблема ефективного використання коштів може вирішуватись і наданням цільовим фондам статусу відповідальних виконавців фінансування державних програм соціального захисту. Однак у разі залишення коштів таких фондів на

бюджетному рахунку все одно виникає простір для маніпулювання бюджетними показниками, неоднозначного трактування величин доходів та видатків фондів упродовж бюджетного процесу, а також питання щодо обліку залишків цих коштів. Тому необхідно вести облік коштів державних цільових фондів обов'язково на окремих рахунках, а їх формування не пов'язувати з бюджетним циклом.

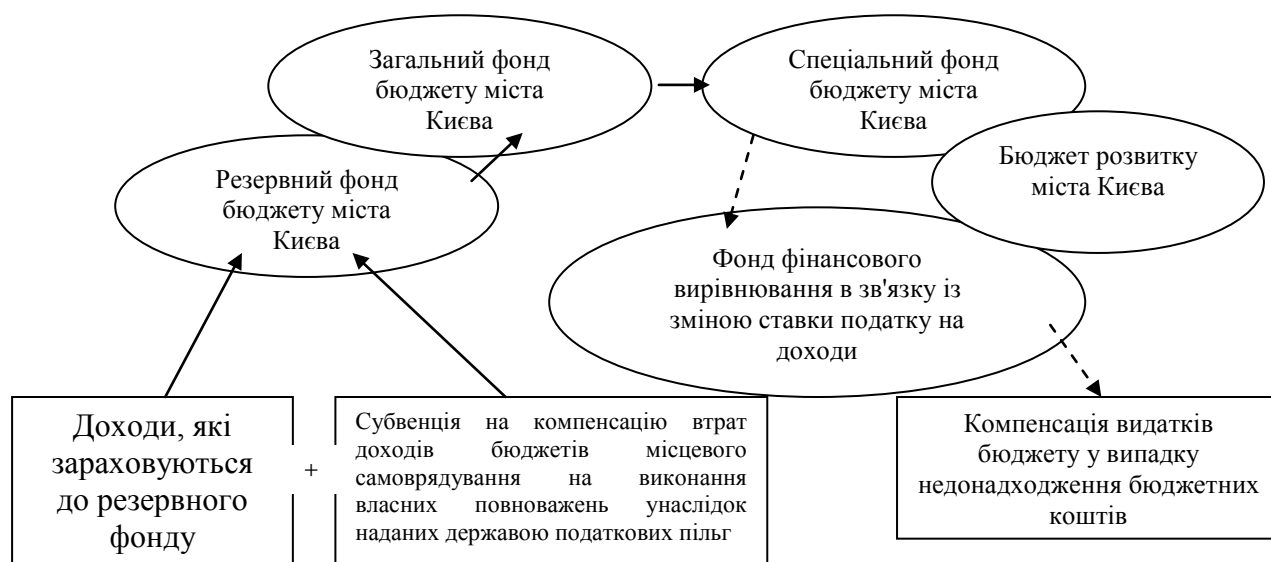
Поділ самого бюджету на фонди, виокремлення цільових фондів у складі бюджету, на перший погляд, розподіляє управління державними доходами та видатками за окремими напрямками та підвищує мобільність управління бюджетними коштами. Однак не підкріплені виваженою системою контролю за їх виконанням, ці внутрішньобюджетні фонди ще більше посилюють як непрозорість бюджетного процесу (якщо йдеться про бюджетні фонди), так і процесу формування і використання позабюджетних державних цільових фондів.

Формування спеціального фонду Державного бюджету України на основі коштів бюджетних установ та спеціальних фондів містить загрозу тінізації бюджетного процесу через позбавлення адресності доходів, які апіорі мають певне призначення. При цьому урядом інколи використовується такий інструмент збалансування бюджету, як покриття дефіциту загального фонду бюджету коштами спеціального фонду. Тобто має місце примусове вилучення коштів бюджетних установ на потреби, визначені не розпорядниками коштів, а урядом, що знову ж таки значно знижує підприємницький потенціал розпорядників бюджетних коштів, наслідком якого є зниження ефективності досягнення результатів за допомогою відповідного бюджету. Через перетворення цих бюджетних призначень на нецільові втрачається визначений напрям грошових потоків, з'являється непрозорість фінансових потоків. У таких випадках виникає необхідність розроблення нових підрозділів бюджетних класифікацій для визначення напрямів витрачання коштів фонду у складі іншого фонду. Тому обґрунтування зазначених бюджетних призначень та контроль за їх використанням потребує докладання більших зусиль.

Бюджетним кодексом України не передбачені всі можливі і необхідні заходи, до яких може вдаватися влада при управлінні бюджетними коштами в процесі виконання бюджету. Тому у разі виникнення ситуацій, які загрожують виконанню бюджету, використовуються заходи, не завжди передбачені чинним законодавством. Першим прикладом таких заходів з боку влади є виділення у складі бюджету бюджетних фондів, точніше, певних частин бюджетного фонду через надання їм цільового спрямування. Місцевою владою всередині бюджетного фонду можуть створюватися додаткові фонди грошових коштів. Мова йде не про затверджені бюджетним розписом бюджетні призначення, а про використання бюджетних коштів на певні тимчасові потреби. Імовірнісний характер таких потреб не передбачений бюджетним розписом, тому можливе відволікання бюджетних коштів від виконання запланованих бюджетних видатків, що, власне, вступає в протиріччя із бюджетною теорією про спрямування бюджетних коштів за певними напрямками із загального фонду згідно з бюджетними призначеннями. Наприклад, у 2004 р. була запланована, через імовірність випадку недонадходження до бюджету у зв'язку з введенням податку на доходи фізичних осіб, така структура бюджету м. Києва, як показано на рис. 3.3.

Бюджетним кодексом не регламентована діяльність органів влади у випадках, за яких потреба у вірогідних видатках, що можуть виникнути через певні ризики наступного бюджетного року, перевищує 1% загального фонду (а це граничний розмір резервного фонду). Субвенція на таку суму витрат через їх імовірнісний характер не завжди може бути передбачена у достатньому розмірі.

Хоча нормування розміру резервного фонду здебільшого викликане сумним досвідом зловживання органів місцевої влади бюджетними коштами резервного фонду у першій половині 90-х років минулого століття, оскільки сьогодні кошти бюджетів переведені на єдиний бюджетний рахунок, більшого значення набирає не розмір резервного фонду, а перевірка цільового використання коштів з нього і наступне покарання у випадку фактів зловживань. Тому Бюджетним кодексом має



- Переміщення коштів всередині бюджету, яке передбачене Бюджетним кодексом.
 --> Переміщення коштів всередині бюджету, про можливість якого не згадується в Бюджетному кодексі.

Рис. 3.3. Переміщення коштів всередині місцевого бюджету з метою збалансування бюджету в процесі реформ (на прикладі бюджету м. Києва на 2004 р.)

бути передбачене встановлення більш гнучкого розміру резервного фонду бюджету при певних ризиках наступних видатків з нього.

Наступними випадками, які виникають упродовж виконання бюджетів України, є касові розриви, які зазвичай покриваються бюджетними позичками. Бюджетним кодексом (ст. 73) визначено, що позички місцевим бюджетам можуть надавати фінансово-кредитні установи, і організація цього процесу покладена на Міністерство фінансів. Наказом Міністерства фінансів від 09.08.2002 р. № 627 затверджений порядок покриття тимчасових касових розривів загального фонду місцевих бюджетів.

Засобом поточного збалансування бюджету, до якого вдалися органи влади, стало введення практики надання Державним казначейством з єдиного казначейського рахунка короткострокових позичок місцевим бюджетам. Для його реалізації використовувався такий інструмент, як прийняття з 2003 р. щорічних наказів Державного казначейства України про порядок покриття тимчасових касових розривів місцевих бюджетів. Цим наказом визначаються гранична сума, терміни надання та останній строк повернення, умови надання позички, а також установлюються форми документів, які при такому наданні використовуються. У цьому випадку Державне казначейство реалізує функцію організації виконання

бюджету та управління бюджетними коштами, визначену „Питаннями Державного казначейства”.

Поряд з цими нормативними документами, діє Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку надання та погашення безвідсоткових позичок місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування” від 24 березня 2004 р. № 367. Ця постанова затверджує право Казначейства надавати позички місцевим бюджетам, але вона не спрощує порядку отримання позик. Так, здійснення легітимних процедур та оформлення всіх необхідних документів триває практично місяць, відповідно через такий строк місцевий бюджет може отримати бажану позичку.

Нове законодавство віддзеркалює пошуки моделі організації бюджетного процесу, які провадяться органами влади. Прикладами допоміжних до Бюджетного кодексу документів, які регламентують покриття касових розривів, що виникають при виконанні бюджету України, можуть бути: наказ Міністерства фінансів „Про затвердження Порядку отримання короткотермінових позичок на покриття тимчасових касових розривів, що виникають під час виконання загального фонду місцевого бюджету” від 09.08.2002 р. № 627, постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку здійснення запозичень до місцевих бюджетів” від 24 лютого 2003 р. № 207, постанова Кабінету Міністрів України „Про затвердження Порядку надання та погашення безвідсоткових середньострокових позичок місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування” (прийнята для виконання Закону України „Про Державний бюджет на 2004 рік”) від 24 березня 2004 р. № 367, наказ Державного Казначейства України “Про затвердження Порядку покриття у 2005 році Державним казначейством України тимчасових касових розривів місцевих бюджетів від 14.01.2005 № 6 (останній з ряду наказів, які приймаються Державним казначейством з 2002 р.). Наказ № 627 та постанова № 207 були прийняті на вимогу Бюджетного кодексу, але оскільки Бюджетний кодекс прямо не забороняв, то запозичення почали здійснюватися за допомогою Казначейства із єдиного казначейського рахунка. Такий стан справ означає, що бюджетне

планування в Україні недосконале, оскільки дозволяє акумулювати на бюджетному рахунку такі суми коштів, які не витрачаються за бюджетним розписом, тому можуть використовуватися для кредитування органів влади, а також на покриття касових розривів.

Отже, у процесі виконання бюджету України використовується, хоч про це прямо не згадується бюджетною політикою, прямий перерозподіл бюджетних коштів між ланками бюджетної системи з метою фінансового вирівнювання. У бюджетній системі України реалізується той механізм перерозподілу, про небезпеку якого застерігають упродовж років вітчизняні науковці: в органів місцевого самоврядування відбирається стимул вести своє господарство таким чином, щоб отримувати в рамках законодавства додаткові доходи. Місцеві органи влади не зацікавлені у стимулюванні власного виробничого потенціалу території, оскільки додаткові податкові надходження будуть відібрані. Можна заперечити, що у такий спосіб місцеві платники захищені від надмірних вилучень коштів на користь місцевого бюджету. Але проблеми надмірного податкового тиску можна уникнути, як доведено фінансовою практикою інших країн, не зменшенням податкових ставок за окремими податками, а побудовою відповідної ефективної податкової системи.

Варто забезпечити вибір для місцевої влади – можливість отриманні додаткові доходи планувати в бюджеті розвитку та спрямовувати в інвестиційні проекти на конкурсній основі (з укладенням угод із виконавцями) або спрямовувати на стратегічно важливі видатки розвитку регіону. Тільки у разі відсутності можливості такого розміщення коштів можна вилучати їх на користь видатків розвитку інших бюджетів. Тобто більш важливим та необхідним, окрім можливості розподілу додатково одержаних коштів між бюджетами, є визначення оптимальних умов та критеріїв такого розподілу. Звичайно, існує недостатність бюджетних коштів в Україні, але подальше культивування утриманських тенденцій у місцевої влади за рахунок центрального бюджету не сприяє оптимізації бюджетного процесу.

На додатку Е показано масштаб централізації ВВП в Україні у вигляді бюджетних коштів та коштів цільових фондів. Сукупна частка перерозподіленого за допомогою податків, зборів та платежів ВВП становить трохи більше 40 %, що відповідає європейській моделі перерозподілу.

З метою стимулювання розвитку регіонів необхідне більш прогнозоване формування дохідної частини місцевих бюджетів для створення стабільних передумов їх розвитку. Як зазначає український учений В. М. Федосов, "...вважається, що особливо важко оцінити за критеріями економічної ефективності процеси перерозподілу коштів від одних громадян до інших через бюджетні трансферти" [68, с. 690]. Діаграми, показані на додатку Ж, свідчать, що приблизно п'ята частина коштів зведеного бюджету перерозподіляється за допомогою міжбюджетних трансфертів всередині бюджетної системи України. Такий стан справ залишає напруженою ситуацію з виконанням бюджетів місцевого самоврядування, оскільки місцева влада так і не отримує фінансових стимулів для провадження власної політики розвитку.

Виділимо такі обставини, які ускладнюють визначення ефективності існуючого перерозподілу коштів всередині бюджетної системи в Україні:

1. Складність виявлення негативних наслідків помилок у визначенні розмірів міжбюджетних трансфертів і, відповідно, ускладнення визначення меж відповідальності за його результатами.
2. Неоднаковий вплив на перерозподіл учасників бюджетного процесу.
3. Недосконалість бюджетного законодавства України, яке ще не регламентує всіх прецедентів з приводу перерозподілу коштів у бюджетній системі.

На наповненість бюджету впливає, крім того, економічна ситуація в країні. Використання переважно адміністративних та монетарних методів для зміцнення гривні недоцільне, важливим залишається збільшення реальних доходів населення за рахунок створення прозорої системи оподаткування, а також усунення додаткових факторів нестабільності в економічному середовищі України. Такими факторами є політичні (вибори та адміністративна реформа), податкові (реформа податкового законодавства), соціальні (необхідність

підвищувати обіцяні соціальні виплати з бюджету). До 2004 р. включно офіційна влада не могла стверджувати із впевненістю, що результати виконання бюджету того чи іншого року були бажаними та повністю передбаченими, а також досягли очікуваного впливу на ту чи іншу сферу економіки.

За період з 1997 до 2003 р. обсяг видатків місцевих бюджетів виріс у 2,3 раза, тоді як видатки за рахунок трансфертів з державного бюджету збільшились у 4,7 раза, у тому числі за рахунок дотації вирівнювання – у 2,6 раза. Питома вага трансфертів у дохідній частині місцевих бюджетів зростає з 17,2 % до 34,1 %, обсяг їх у видатковій частині місцевих бюджетів збільшився з 17,2 до 34,6% [120, с. 43].

За даними додатку Ж, упродовж останніх п'яти років концентрація доходів бюджету України посилилася в центральному бюджеті, і становила за плановим показником 2005 р. близько 77 % доходів зведеного бюджету. Одночасно підвищилася питома вага видатків центрального бюджету (без урахування витрат на міжбюджетні трансферти), яка становила близько 68 % видатків зведеного бюджету. Динаміка зростання доходів і видатків державного бюджету у зведеному була за останні роки практично стабільною, невелике зменшення спостерігалось у 2002 р., найбільше на цей факт вплинуло виконання планового показника надходжень від приватизації до державного бюджету попереднього року лише близько на 11 %. Відповідно, динаміка частки доходів та видатків місцевих бюджетів у зведеному бюджеті України протилежна. Незважаючи на досить значну вагу видатків на делеговані повноваження, номінальний розмір видатків місцевих бюджетів за останні роки неухильно зменшується. Через зменшення фінансування виконання державою своїх функцій за рахунок місцевих бюджетів, централізація коштів у державному бюджеті відображає посилення частки видатків головних розпорядників державного бюджету у складі бюджетних видатків. З іншого боку, існують нарікання щодо правової незахищеності фінансування з місцевих бюджетів загальнодержавних програм у разі недостатнього виділення коштів унаслідок бюджетного перерозподілу упродовж бюджетного року. Однак оцінити такі факти складно без проведення

попереднього аналізу системи видатків зведеного бюджету України. Черговий раз підтверджується посилення бюджетної централізації в Україні (аналіз проведений за даними Групи фінансового аналізу та Комітету з питань бюджету Верховної Ради України).

У додатку 3 наведені діаграми виконання зведеного бюджету України за загальним та спеціальним фондом по місяцях, побудовані за даними Державного казначейства України. Дохідна частина бюджету, що в основному складається з податкових надходжень, має свої графіки коливань сум доходів, особливо загальнодержавних податків. Наприклад, прибутковий податок із громадян, залежно від виплат премій та відпускних, має різні обсяги надходжень у літні та зимові місяці. Деяка сезонність помічається і у надходженнях від ПДВ та акцизного збору. Сукупна розбивка сум по місяцях урівноважується різноманітністю і незбігом графіків надходжень податкових та неподаткових платежів до бюджету.

Відзначимо такі особливості виконання бюджету в Україні. По-перше, видатки бюджету на початку бюджетного року здійснюються на мінімальному рівні, оскільки вірогідність непередбачених подій, які вимагатимуть фінансування упродовж бюджетного року, у цей час найвища. З іншого боку, на початку бюджетного року в повному обсязі заплановані переважно поточні видатки. Капітальні видатки розподілені у часі в основному на теплу пору року.

По-друге, виконання бюджету упродовж другого–одинадцятого місяців бюджетного року проходить відносно рівномірно, але не тотожно. У 1999 та 2002 роках більшість місяців поточні доходи перевищували поточні видатки, в інших – поточні видатки були більшими за доходи. Виконанню бюджету у першому півріччі 2005 р. притаманні високі видатки у травні–червні порівняно з попередніми роками, які обумовлені поточною політичною ситуацією в країні. Механізм покриття касових розривів в Україні в основному спрямований на залучення коштів на рахунки бюджетів для здійснення поточних видатків згідно з розписом.

Третьою особливістю є те тенденція, що місяці грудень–листопад – останні у бюджетному році – використовуються для „закриття” бюджетного року. У кінці бюджетного року податкова служба активізує роботу зі стягнення податкових недоїмок і накладення фінансових санкцій на неплательників податків. Одночасно відзначається різке, інколи практично на третину, збільшення бюджетних видатків порівняно з іншими місяцями бюджетного року, особливо за рахунок погашення дебіторської заборгованості.

Тому одним із заходів виконання бюджету в Україні є створення передумов для маневру бюджетними коштами наприкінці бюджетного року, упродовж четвертого кварталу. Тоді ж відбувається погашення дебіторської заборгованості бюджетних установ, яка виникла упродовж бюджетного року. Це означає, що при затвердженні розпису розпорядники коштів з дозволу органів Міністерства фінансів вважають за краще в кінці року акумулювати доходи та здійснити необхідні видатки, щоб отримати результат, який найбільшою мірою відповідатиме затвердженим проектам бюджетів. Оскільки одним із проявів цього способу інколи є таке планування фонду заробітної плати бюджетних установ, яке передбачає виникнення заборгованості на початку бюджетного періоду і покриття її за рахунок збільшення видатків у кінці року (приклад такої ситуації було наведено у підрозділі 2.2 роботи), то цей метод збалансування бюджету в процесі виконання набуває негативних ознак. Тому бажано прагнути до вирівнювання як показників бюджетних розписів, так і інших документів бюджетного планування із помісячною розбивкою коштів до виконання бюджету на суму, близьку до середньорічної по бюджету.

3.3. Бюджетний контроль і його ефективність

Зміст бюджетного контролю у бюджетному процесі якісно змінюється з упровадженням у бюджетний процес програмно-цільового методу складання та виконання бюджету. У теоретичній частині роботи ми наголошували, що бюджетний контроль, як обов’язковий інструмент, що використовується в

бюджетному процесі, здійснюється на всіх стадіях бюджетного процесу. Із початком нового бюджетного циклу використовується попередній контроль, який застосовується при прогнозуванні та розробленні бюджетних показників. Метою його проведення сьогодні стало не тільки дотримання бюджетного законодавства у бюджетному процесі, а й підвищення ефективності бюджетування в країні. За результатами бюджетного контролю визначається оптимальна структура учасників бюджетного процесу, коригується система їхніх повноважень у бюджетному процесі, обираються методи, які використовуються на тій чи іншій стадії бюджетного процесу [121].

Співвідношення функцій органів державної влади, у тому числі й контрольних, стосовно виконання бюджету в Україні показане на рис. 3.4.

Традиційно виділяють внутрішній та зовнішній бюджетний контроль. Зовнішній контроль здійснюється незалежним органом влади, спеціально створеним у країні, а також його мають змогу реалізувати громадяни.

Внутрішній бюджетний контроль включає систему бюджетного контролю дохідної частини бюджету, аудит системи бюджетних програм, контроль за використанням бюджетних коштів, контроль за здійсненням бюджетного фінансування. Його реалізація покладена в Україні на спеціальні органи контролю державної влади (податкову службу, митну службу та Контрольно-ревізійне управління) і Рахункову палату. Державне казначейство співпрацює з Міністерством фінансів у площині контролю державних доходів, державних видатків, управління державним боргом та управління коштами цільових фондів держави. Функції бюджетного контролю у межах власних бюджетних повноважень мають також усі учасники бюджетного процесу. Законодавство України зобов'язує до розвитку та реалізації контролю за виконанням бюджету. Ця частина бюджетного контролю тягне за собою відповідальність за фактом порушення акумуляції доходів або використання бюджетних коштів. Оперативний контроль за виконанням бюджету здійснює Державне казначейство України. Поточний контроль Державне казначейство реалізує за допомогою



ДКУ – Державне казначейство України.
 ДПА – Державна податкова адміністрація України.
 ДКРС – Державна контрольно-ревізійна служба України.
 МФ – Міністерство фінансів України.

Рис. 3.4. Бюджетні повноваження органів державної влади в процесі виконання бюджету України

притаманної йому функції державної бухгалтерії, забезпечуючи облік і оперативний аналіз виконання бюджету.

Відхилення від бюджетного розпису допускається через імовірнісну природу планування, але має бути максимально передбачене. Тому владою утримується у певних рамках розголошення результатів виконання бюджету, особливо оперативна інформація. Сьогодні оперативна інформація про виконання бюджету частково є втаємниченою для сторонніх осіб, окрім працівників Казначейства та

Міністерства фінансів. Хоча з упровадженням виконання бюджету в автоматичному режимі інформація про його оперативне виконання стала набагато доступнішою. І виконавча, і законодавча влада має змогу реалізувати контроль за виконанням бюджету практично безперервно і в поточному режимі.

Відповідно до законодавства організацію та оперативний контроль за виконанням бюджету в Україні повинне виконувати Міністерство фінансів. Однак роль і значення Міністерства фінансів та його підрозділів на місцях у бюджетному процесі після впровадження казначейського виконання бюджету зазнали змін. Спланувавши бюджетний розпис на базі закону/рішення про бюджет, Міністерство фінансів могло контролювати лише його виконання згідно з буквою закону, тобто перетворюється на спостерігача операцій Казначейства у процесі виконання бюджету, за яким залишається визначення пріоритету оперативного спрямування бюджетних коштів у межах бюджетного розпису.

Органи податкової служби, митної служби та Державного казначейства сьогодні виконують свою роботу в єдиному автоматизованому режимі інформаційної системи державних фінансів. Із розвитком інформаційної системи побудова системи їх зв'язку та взаємодії з Державним казначейством у процесі виконання бюджету показана на рис. 3.5. Співпраця цих органів полягає у створенні і веденні інформаційної бази платників до бюджету, а також здійсненні контролю за своєчасністю та правильністю надходжень до бюджету. Державне казначейство, отримуючи виписки з банків, повідомлення установ зв'язку стосовно перерахування коштів тощо, зводить одержану інформацію у розрізі надходжень до бюджету. Виконання бюджету в автоматичному режимі дозволяє надавати інформацію про платежі, які надійшли, Державній податковій адміністрації та Державній митній службі щоденно. Повна звірка між органами Казначейства, податкової та митниці на одному рівні, а також звірка між вищестоящими та підпорядкованими органами цих структур відбувається щомісячно та щорічно. Сформовані акти звірок зберігаються у кожному органі та в органах Міністерства фінансів, слугують для впорядкування бази даних юридичних і фізичних осіб. Здійснюються виїзні перевірки стосовно дотримання

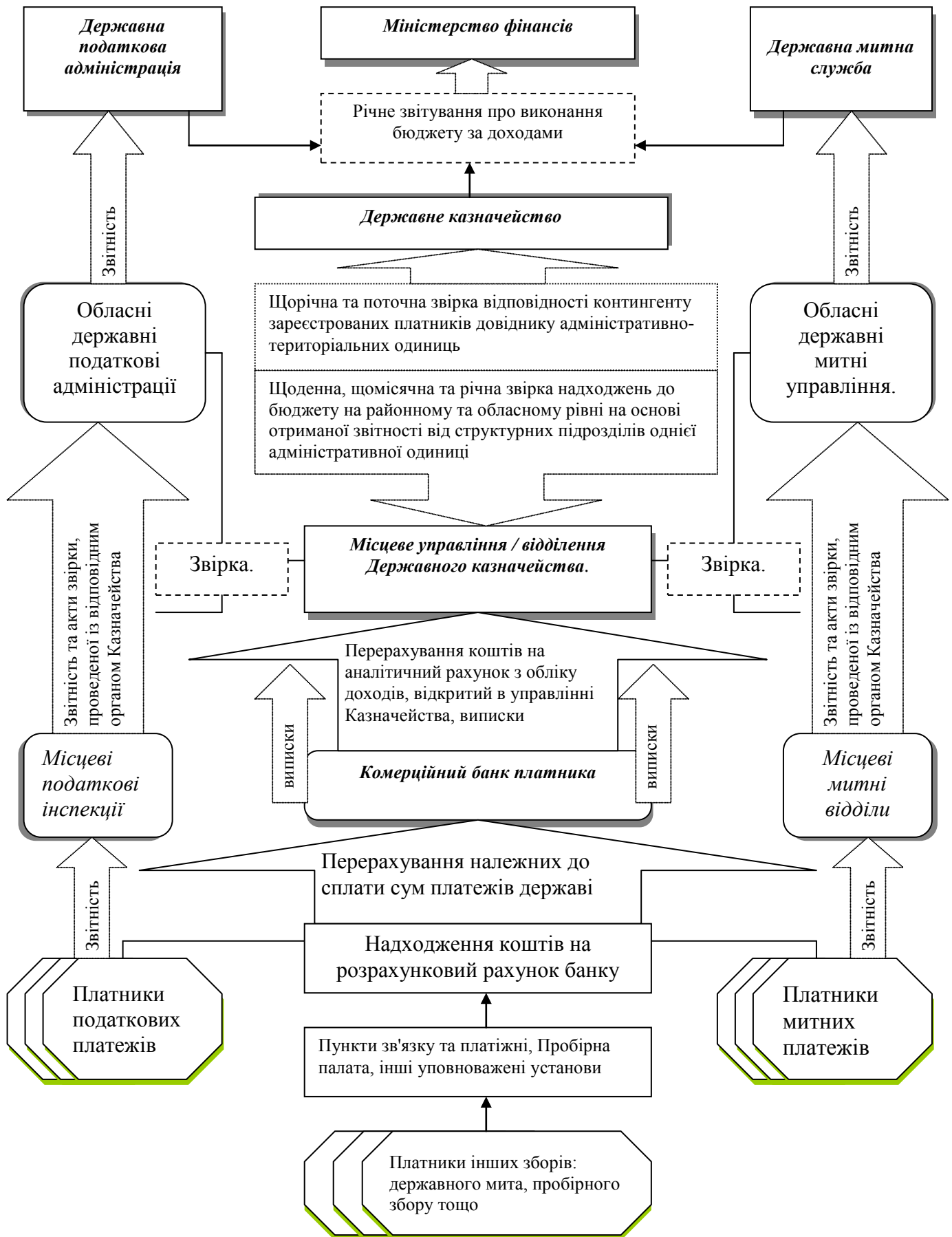


Рис. 3.5. Схема обміну інформацією між учасниками бюджетного процесу при виконанні бюджету України за доходами (без урахування органів Міністерства фінансів)

законодавства платниками обов'язкових зборів, розпорядниками та одержувачами

бюджетних коштів.

У 2005 р. у бюджетному процесі України з ініціативи Президента був взятий курс на поступове підпорядкування фінансових органів, починаючи з Казначейства, Міністерству фінансів. Першим кроком стало підписання Указу Президента України від 20 квітня 2005 р. № 676/2005 про повернення Казначейства до системи Міністерства фінансів і позбавлення його статусу центрального органу влади. Наступним кроком може бути перетворення податкової та митної служб на структурні підрозділи Міністерства фінансів.

Прецедент зі створенням двох контрольних органів з однаковими повноваженнями з боку уряду та з боку Верховної Ради – КРУ та Рахункової палати – вже став надбанням історії. Але в результаті впорядкування повноважень Рахункова палата зазнала удару, наслідків якого не може позбутися досі. Оскільки її перевірка була в основному зосереджена на питаннях відповідності змісту проектів законів про Державний бюджет України та наступного їх виконання чинному законодавству України, а також (донедавна) на виконанні головними розпорядниками коштів, що фінансуються з державного бюджету, своїх бюджетних призначень відповідно до чинного законодавства. З переходом до системи бюджетних програм, бюджетні права цього органу дають змогу йому зосередитися лише на перевірці вимогам чинного законодавства закону про державний бюджет та рішень про місцеві бюджети. Упродовж свого існування, з 1997 р., Рахункова палата сумлінно перевіряла видатки державного бюджету, випускала продовж року інформаційні бюлетені та готувала річні звіти з найбільш суворою та детальною критикою у бюджетній сфері. Але наслідки контрольної роботи Рахункової палати досить легкі для порушників. Головною причиною є те, що у Рахункової палати мало повноважень стосовно реалізації своїх висновків, вона лише інформує парламент та громадськість про результати своїх перевірок [122, 123, 124]. За даними звіту про діяльність Рахункової палати України за 2004 рік структура проведених цим органом заходів показана на рис. 3.6.

Контрольні заходи Рахункової палати проводяться у плановому порядку, тоді як позапланові контрольні заходи здійснюються за рішенням Колегії Рахункової



Рис. 3.6. Результати діяльності Рахункової палати за 1997–2004 рр

палати на підставі постанов та протокольних доручень Верховної Ради, звернень її комітетів та запитів народних депутатів, за якими Верховна Рада приймала рішення. У 2003 р. надійшли 5 звернень, або 14 % від загального обсягу доручень. За результатами звернень народних депутатів Колегією Рахункової палати підготовлено звіти про проведену аналітичну роботу. Результати роботи колегії зі зверненнями народних депутатів показано на рис. 3.7.

Помітна зацікавленість народних депутатів у роботі Рахункової палати, що втілюється у їхніх зверненнях із запитами стосовно перевірки тих чи інших фактів бюджетного процесу. Станом на 2004 р. Рахункова палата досягла того, що отримала дозвіл на створення мережі власних регіональних представництв, які б мали змогу, таким чином, перевіряти видатки місцевих бюджетів. На початку 2005 р. такі територіальні представництва відкриті у містах Одесі, Львові і Дніпропетровську. Сьогодні Рахункова палата взяла на себе і перевірку узгодженості бюджетного законодавства та безпосередньо законів про Державний бюджет України. Виходячи з того, що Рахункова палата не є органом Верховної Ради, тобто не є органом парламентського контролю, і, за Конституцією, не залежить у своїй діяльності від її рішень, цей орган вимагає надання йому статусу органу зовнішнього бюджетного контролю, згідно з європейськими бюджетними



Рис. 3.7. Питома вага звітів Колегії Рахункової палати за результатами звернень комітетів Верховної Ради серед загального обсягу проведених позапланових контрольних заходів

традиціями, та розширення своїх повноважень на перевірку всього бюджетного процесу і бюджетного устрою України [122, с. 25].

Оскільки бюджетний аудит був введений в Україні недавно, то у бюджетній сфері ще досить мало досвідчених спеціалістів із його проведення. Тому актуальним є не тільки впровадження бюджетних програм, а і перепідготовка державних контролерів.

Державна контрольно-ревізійна служба займається перевіркою правильного та ефективного використання бюджетних коштів. У бюджетному процесі України уточнювалися окремі сфери діяльності Державного контрольно-ревізійного управління та Державної податкової адміністрації, а також Державного контрольно-ревізійного управління та Рахункової палати України. А саме, напрями контролю ДПА та КРУ інколи збігалися, тому було створено можливість для проведення спільних перевірок – в основному зустрічних та тематичних – одержувачів коштів та платників до бюджету, які інколи можуть виступати в одній особі. У кінці 90-х років минулого століття були непоодинокі випадки, коли працівників контрольно-ревізійної служби не пускали на територію одержувача коштів, посиляючись на те, що він не є суб'єктом державної власності. При цьому податкова служба забезпечує більшу ефективність перевірки через більш жорсткі

методи, які нею застосовуються (особливо якщо до справи залучають податкову міліцію або схожі силові підрозділи).

Сьогодні прийнятий, можна сказати, революційний для Державної контрольно-ревізійної служби нормативний документ [125], який визначає новий пласт її повноважень. Контрольно-ревізійне управління отримує повноваження організовувати проведення та проводити аудит бюджетних програм, буде відповідальним за висновки стосовно бюджетних програм. Такий висновок буде базою для визначення Міністерством фінансів подальшої долі тієї чи іншої програми. Разом з тим саме за допомогою Контрольно-ревізійного управління повинен повніше реалізовуватися принцип гласності бюджетного процесу, оскільки цей орган зобов'язаний випускати спеціальні бюлетені з результатами аудиту бюджетних програм.

Після впровадження бюджетних програм безумовною є необхідність існування такої бюджетної процедури у системі виконання бюджету, яка б координувала діяльність учасників бюджетного процесу, а за необхідності дозволяла реалізувати попередження та покарання за фактом бюджетних правопорушень на всіх стадіях і всіх учасників бюджетного процесу. Цю процедуру можна реалізувати шляхом колегіальних засідань спеціальної комісії за результатами перевірок контрольних органів, із обов'язковим залученням висновків незалежних експертів та організацій громадського контролю (систему якого ще необхідно відтворити в Україні). Можливість таких засідань передбачена законодавством про бюджетний аудит, але процедура їх повинна бути внесена до Бюджетного кодексу і більш чітко регламентована. Адже рамки і напрям бюджетних реформ в Україні вже окреслилися, тому необхідно займатися налагодженням перевірки змісту бюджетних програм за результатами бюджетного менеджменту та бюджетного процесу.

Верховна Рада України відповідно до ст. 85 Конституції України може безпосередньо здійснювати функцію контролю, який має назву парламентського. Одним із її контрольних повноважень є здійснення контролю за дотриманням бюджетного законодавства на першій стадії бюджетного процесу. Законодавчий

орган здійснює парламентський контроль самостійно на пленарних засіданнях, а також через свої постійні комітети. Повноваження комітетів Верховної Ради визначені Конституцією України та Законом України „Про комітети Верховної Ради України” від 04.04.1995 р. Згідно зі ст. 5 цього закону, до основних функцій комітетів віднесено участь у складанні державного бюджету в частині, що стосується їх компетенції. Результати контрольної роботи мають бути письмово оформлені та доведені до відома відповідних органів і посадових осіб. Цей парламентський контроль має попереджувальний характер, під час його проведення виявляються порушення бюджетного законодавства, які ще не мають негативних наслідків, а отже, не тягнуть за собою накладення стягнень на винних осіб. Суб’єктом парламентського контролю Верховної Ради України є Комітет з питань бюджету. Реалізується парламентський контроль і під час виконання бюджету в Україні. Але його наслідком в основному є інформаційні заяви. Наступний етап парламентського контролю в Україні – це розгляд та прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету.

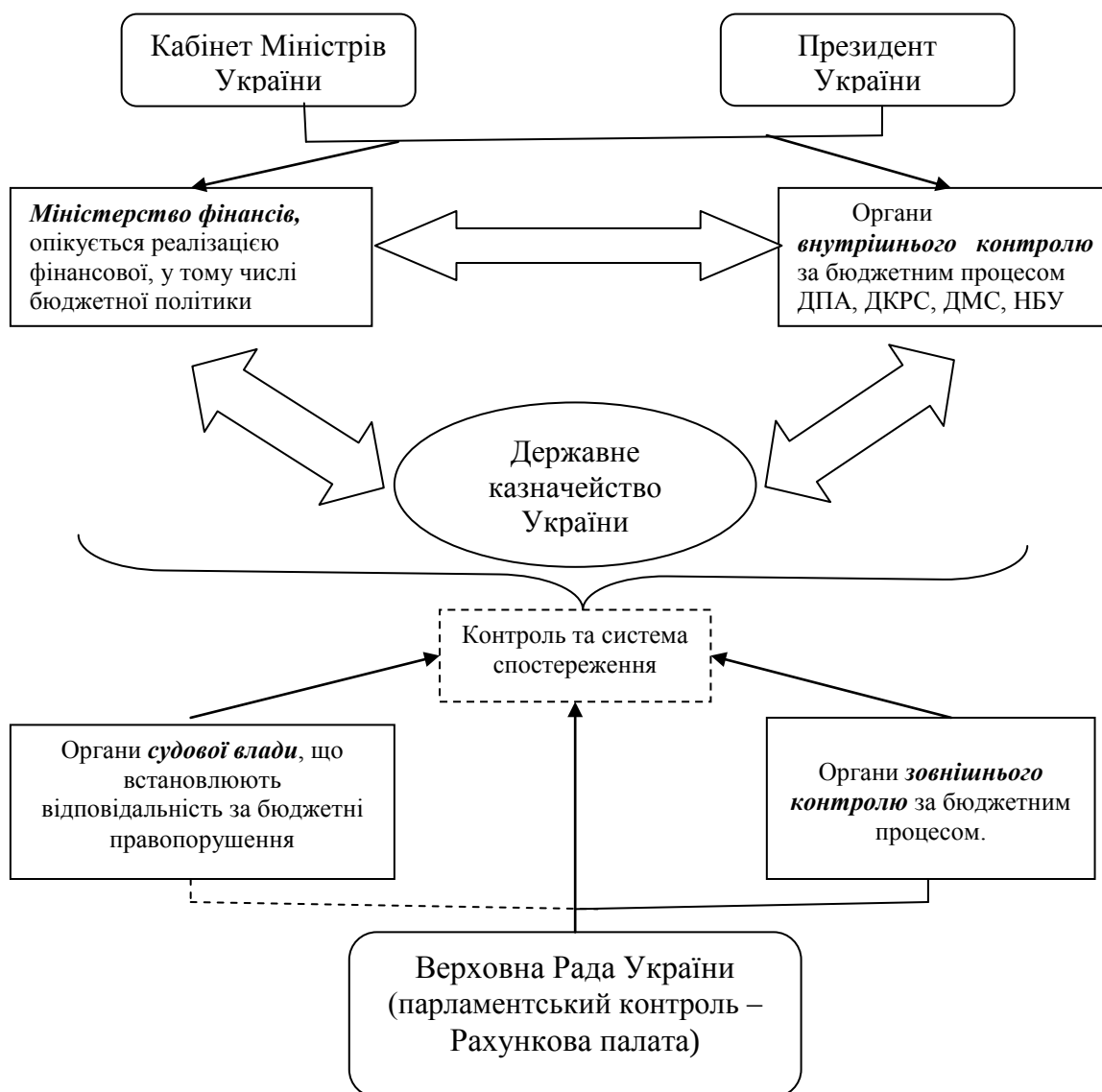
Судова влада бере участь у бюджетному процесі у випадку розгляду і прийняття рішень щодо бюджетних правопорушень. Суди розглядають ті дії учасників бюджетного процесу, що мали наслідки, за які є підстава притягнути до відповідальності їх учасників. В Україні реалізація функції судової влади у бюджетному процесі використовується недостатньо, через прагнення виконавчої влади власними силами вирішувати прецеденти щодо бюджетних правопорушень. У разі нецільового використання бюджетних коштів або виникнення кредиторської заборгованості розпорядник рідко звертається до суду для захисту своїх прав. Державне казначейство керується спеціально прийнятими підзаконними актами для призупинення операцій на рахунку винного розпорядника, без звернення до суду. Тому на сьогодні судова влада бере участь у бюджетному процесі України найчастіше у випадку факту зловживань при сплаті податків або встановленні факту крадіжки (нецільового використання) бюджетних коштів [126, 127].

Громадський контроль з боку спеціальних організацій за використанням бюджетних коштів був згорнутий в Україні з часу розпаду Радянського Союзу, зараз його практично не існує. Науковці та виборці вимагають створити можливість громадського контролю за використанням коштів платників податків. Поки що гласність та прозорість виконання бюджету реалізуються за допомогою публікації звітів, інколи навіть помісячних, про хід виконання бюджетів України.

З огляду на наведену вище інформацію можемо зробити такі висновки: по-перше, система бюджетного контролю в Україні, беручи до уваги бюджетне реформування, також перебуває у становленні і ще не побудована належним чином. По-друге, побудована система контролю виконуватиме два основні завдання: перевірятиме дотримання бюджетного законодавства та виявлятиме резерви для підвищення ефективності бюджету України. Відповідно до цих завдань мають бути розмежовані контрольні функції учасників бюджетного процесу. По-третє, в оптимальній системі бюджетного контролю країни мають бути задіяні повною мірою три групи суб'єктів контролю – контроль з боку уряду (виконавчої влади), контроль з боку парламенту (законодавчої влади) та контроль з боку громадськості. Участь у процесі бюджетного контролю судової влади неминуча у вигляді прийняття судових рішень, тому необхідне поєднання судових функцій як продовження реалізації контрольних функцій виконавчої влади.

Система бюджетного контролю, яка може бути побудована в Україні, схематично показана на рис. 3.8.

Бюджетний кодекс дає дуже широке, а тому неконкретне, визначення бюджетного правопорушення (ст. 116), яке, однак, передбачає, що бюджетним правопорушенням є будь-яка дія або бездіяльність, що тягне за собою порушення порядку бюджетного процесу, визначеного бюджетним устроєм України. Подальші статті Глави 18 цього документа конкретизують, на нашу думку, окремі випадки бюджетних правопорушень, тому в бюджетній практиці України ці випадки в основному і розглядаються як такі, що тягнуть за собою адміністративну чи карну відповідальність.



МФ – Міністерство фінансів України; МЕ – Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України; ДПА – Державна податкова адміністрація; ДКРС – Державна контрольно-ревізійна служба; ДМС – Державна митна служба; НБУ – Національний банк України

Рис. 3.8. Система реалізації контрольних функцій у бюджетному процесі України

Суб'єктами-правопорушниками Бюджетним кодексом названі розпорядники та одержувачі бюджетних коштів у випадку порушення вимог бюджетного устрою, а саме надання ними недостовірної або помилкової інформації про виконання бюджету та нецільового використання бюджетних коштів (ст. 117), або місцеві органи влади при порушенні бюджетного планування (ст. 122).

Бюджетний кодекс не конкретизує видів порушень під час складання та затвердження державного бюджету, хоча ці етапи бюджетного процесу регламентовані бюджетним законом якнайдетальніше. Оскільки народні депутати

не можуть бути притягнуті до відповідальності, то й ситуація з невиконанням ними вимог бюджетного законодавства, зокрема регламенту, залишається без відповідних контрзаходів. Відповідальні особи органів виконавчої влади в процесі бюджетного планування при порушенні основ планування, які тягнуть за собою зниження реальності бюджету (що ми спостерігаємо у останні роки в Україні) також не несли відповідальності перед законом у бюджетній практиці України.

Наявність справедливого покарання за бюджетні правопорушення – стимул для посилення бюджетної дисципліни. Розроблення відповідної системи судової відповідальності за порушення під час бюджетного процесу в Україні досі не завершена. Не вся недобросовісна діяльність упродовж бюджетного процесу в Україні визначена Бюджетним кодексом як правопорушення. Так у Бюджетному кодексі не передбачені порушення критеріїв ефективності бюджетних програм, не вказана необхідність оптимальної організації бюджетного процесу, а саме уникнення так званого поточного коригування бюджету [128—132].

3.4. Відображення результатів виконання бюджету у звітності

З 2001 р., завдяки інформатизації роботи Казначейства стало можливим отримувати помісячну оперативну звітність про виконання спочатку державного бюджету, а сьогодні таку саму звітність отримують органи Міністерства фінансів і по місцевих та зведеному бюджетові України. До 2002 р. складені оперативні звіти не виходили за межі Казначейства та Міністерства фінансів, і лише після налагодження виконання державного бюджету за допомогою інформаційної комп'ютерної системи у 2003 р. почали публікуватися на сайтах Міністерства фінансів та Державного казначейства України.

При цьому існує закономірність, яка полягає у поданні оперативної інформації на сайтах Державного казначейства України, Міністерства фінансів України та інших зацікавлених органів влади щомісяця до липня поточного року, після чого інформація за друге півріччя надходить із значно більшими затримками. Може оперативно розміщуватися інформація за результатами трьох кварталів

бюджетного року, але інформація в цілому за бюджетний рік розголошується після формування і схвалення Міністерством фінансів річного звіту про бюджет. Цей прийом є запобіжним заходом для забезпечення свободи виконання бюджету у кінці року з метою його максимальної відповідності затвердженим плановим показникам і широко використовується в бюджетному процесі України.

Формування звітності базується на розробленій бюджетній класифікації за доходами та видатками, види якої окреслені Бюджетним кодексом України. Однак для Міністерства фінансів, як і раніше, основоположною залишається так звана класифікація „за напрямками” (доходів і видатків), яка постійно вдосконалюється. Зміни до бюджетної класифікації вносяться з метою більш повного і точного відображення у звітності тієї чи іншої бюджетної операції. Таким чином, бюджетна класифікація відображає сьогоdnішній зміст стадії виконання бюджету України [133—137].

Звітність у органах Державного казначейства формується поки що не в автоматичному режимі. При складанні звітності працівниками Казначейства ставляться такі цілі: з одного боку, забезпечити об’єктивне відображення процесу виконання бюджету, а з іншого – забезпечити максимальний збіг результатів виконання бюджету із затвердженим розписом бюджету. Останнє досягається в основному внесенням змін до відповідного розпису бюджету.

При формуванні картини оперативного виконання бюджету відбувається щоденний моніторинг виконання його дохідної частини. Звіти про здійснення видатків перевіряються, консолідуються та надаються рідше: щомісяця, щокварталу та за результатами року. Сьогодні згідно з наказами Державного Казначейства, звітність розпорядників коштів подається до органів Казначейства, які складають зведені звіти по місцевих бюджетах та подають їх на погодження до відповідних фінансових органів.

Щомісячна звітність в Україні показана в табл. 3.2, щокварталу та за результатами року розпорядники коштів надають звіти органам Державного Казначейства, а ті, у свою чергу, подають звіти встановлених форм до органів

Міністерства фінансів та іншим державним органам влади, передбаченим чинним законодавством.

Таблиця 3.2

Формування місячної звітності з виконання бюджету в Україні

Період, за який подається звітність	Умови подання	
Щоденно	За внутрішньою формою звітності отримується від органів Державного казначейства інформація про податкові доходи за день, не затверджується офіційно, слугує для моніторингу доходів	
	За дорученням Міністра фінансів Державне казначейство України подає оперативну фінансову інформацію про стан ЄКР на поточну дату	
Щодекадно	Органи Державного казначейства подають до органів Міністерства фінансів звіт за надходженнями по джерелах доходів, який береться до уваги	
Щомісячно	Державні позабюджетні цільові фонди	Подають місячну звітність до органів Державного Казначейства України та Міністерства фінансів України [126]
	Розпорядники та одержувачі бюджетних коштів	Подають місячну звітність у терміни, встановлені органами Казначейства
	Органи Державного Казначейства	Подають місячну звітність до органів Міністерства фінансів України до 25 числа місяця, наступного за звітним

Однак розрахувати ефективність виконання бюджету зацікавленій особі, яка не працює у фінансовому органі, буде складно. Публікація проекту Закону про Державний бюджет України, самого закону та звітів різної періодичності про виконання державного та місцевих бюджетів дозволяє вільно оперувати підсумковими плановими показниками. Але щомісячні звіти про хід виконання бюджету побудовані за тим самим принципом, який існував до казначейського виконання бюджету, і показують відсоток та/або відхилення фактичного виконання бюджетного показника від планового за окремим кодом бюджетної класифікації. Про причини появи того чи іншого відхилення влада громадськість не інформує, хоча про окремі причини відхилень фактичних показників від планових, а також про порушення законодавства можна дізнатися з аналітичних

матеріалів незалежних експертів (Рахункової палати, Групи фінкального аналізу тощо).

У зв'язку з переходом до виконання бюджету за програмами у бюджетному процесі України виникає необхідність деталізації звітності. При цьому існує дві площини реформ – удосконалення звітності з виконання державного бюджету та робота над звітністю з виконання місцевих бюджетів. З одного боку, введення програмної класифікації до звітності про виконання державного бюджету та використання мережі програм дають змогу перевіряти ефективність виконання бюджету на більш сучасному рівні. З іншого боку, побудова такої ж системи програм у територіях, введення програмної класифікації місцевих бюджетів викликає дедалі більший спротив з боку місцевих фінансових органів та державних адміністрацій.

Оскільки, як уже було показано вище, бюджетне планування та виконання бюджету в Україні передбачає високу фінансову залежність місцевих бюджетів від трансфертів з державного бюджету, то і видатки місцевих бюджетів більш однорідні. Місцеві бюджети в Україні мають структуру звітності простішу, не таку деталізовану за кодами функціональної та економічної класифікації, як державний бюджет [138, 139]. Значну частку фінансування місцевих програм займають кошти державного бюджету, переданого у вигляді трансфертів. Більш унікальні видатки і програми фінансуються за допомогою державного бюджету.

У зв'язку із простотою обліку фінансування делегованих та власних повноважень місцевих органів влади працівники регіональних фінансових органів наголошують, що необхідно вдосконалювати аналіз звітів виконання місцевих бюджетів, використовуючи результативні показники за напрямками видатків. Але при цьому вважають, що використання системи щорічної побудови програм, затвердження їх паспортів, система підготовки бюджетних запитів для невеликих (за обсягами фінансування) розпорядників бюджетних коштів, підготовка планових та звітних документів додатково ще і за програмною класифікацією бюджету веде до зайвого, невиправданого навантаження на розпорядника коштів, який вимушений витратити час на підготовку ряду документів, що реально не

підвищують ні якості бюджетного планування, ні ефективності використання бюджетних коштів.

У свою чергу, територіальні органи Міністерства фінансів також завантажені через перевірку ряду бюджетних запитів та наступне впорядкування звітів, тоді як затвердити розписи вони можуть все одно переважно лише в межах розрахованих центральним апаратом Міністерства фінансів бюджетних лімітів. На нашу думку, доцільно застосовувати в Україні результативні формати бюджету стосовно місцевих бюджетів, використовуючи та перевіряючи типові результативні показники бюджетних видатків відносно діяльності розпорядників коштів місцевих бюджетів.

У зв'язку з використанням міжбюджетних трансфертів органи Міністерства фінансів вимагають від Державного казначейства доопрацьовувати бюджетну класифікацію за напрямками видатків для того, щоб простежувати цільове використання субвенцій. Наприклад, субвенції на виконання інвестиційних проектів плануються у загальному фонді місцевого бюджету, звідки вони перераховуються до спеціального фонду, оскільки за законодавством видатки на капіталовкладення необхідно здійснювати за рахунок коштів фонду розвитку. Але після переміщення між фондами субвенція „розчиняється” у коштах фонду розвитку, і було неможливо простежувати у звітності її подальше використання. Тому Державному казначейству довелося відображати в операціях з виконання бюджету вдосконалену бюджетну класифікацію, для виділення таких переміщених коштів окремим кодом.

Зміни бюджетної класифікації відображаються і на системі обліку бюджету, тому Державне казначейство та Міністерство фінансів тісно співпрацюють з питань поліпшення бюджетної звітності, у центральному апараті Міністерства фінансів функціонує спеціальний підрозділ по зв'язках із Державним казначейством, який займається спірними питаннями стосовно обміну інформацією між цими двома органами. Оскільки у центрального апарату Міністерства фінансів за 2005 р. відбулася чергова зміна структури, то наявність

такого управління вказує на значний обсяг роботи, яка провадиться у тому числі і щодо розроблення звітності з виконання бюджету.

Організація підготовки річної звітності починається з того, що у кінці бюджетного року (орієнтовно в листопаді) міністр фінансів видає внутрішній наказ по міністерству стосовно підготовки річного звіту про виконання бюджету. Звітність готується з виконання державного бюджету та з виконання місцевих бюджетів. Одночасно групується статистична інформація щодо виконання зведеного бюджету, частки доходів і видатків державного та місцевих бюджетів у ньому.

Упродовж третього кварталу бюджетного року відбувається підготовка проекту наказу про заходи щодо закінчення бюджетного року та закриття бюджетних рахунків. В Україні залежно від стану виконання бюджету, святкових днів початку нового року, стану розрахунків тощо бюджетні рахунки закриваються, але розрахунки із коштами попереднього бюджету можуть тривати. Наголос на одному з таких фактів робив А. Мельничук, заступник Голови Рахункової палати України [127]. Покриття заборгованості перед бюджетом та з бюджету може проводитися і на початку, і в кінці січня, таким чином нормативні документи про підготовку звіту враховують надалі фактичну дату закриття бюджетних рахунків. Оскільки початок роботи над складанням наступного бюджету та одержання і формування звітності щодо виконання попереднього бюджету збігаються у часі, то у структурі органів Міністерства фінансів бюджетним плануванням та формуванням звітності займаються різні підрозділи, хоча в основі бюджетного планування лежить інформація з виконання бюджету.

Після подання звіту Верховній Раді в Україні згідно з чинним законодавством він може бути прийнятий або повернений на доопрацювання. Процедура прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету слугує для захисту інтересів тих учасників бюджетного процесу, які за результатами бюджетного року не виконали бюджетного розпису. Повернення звіту на доопрацювання дає підстави урядові для використання коштів поточного бюджету на потреби бюджету минулого. При цьому для депутатів Верховної Ради часто подаються не

форми звітності Міністерства фінансів, а розшифровані та проілюстровані графіками показники виконання бюджету. На вимогу законодавчої або представницької влади в Україні органи Міністерства фінансів мають надати розширену інформацію стосовно того чи іншого бюджетного потоку.

Упродовж стадії підготовки річних звітів про виконання бюджету на практиці існує такий незбіг із вимогами Бюджетного кодексу:

1. Операції з бюджетними коштами проводяться ще деякий час після 31 грудня, тобто на практиці бюджетний рік довший, ніж календарний. При цьому виконуються одночасно два бюджети. Такий крок покликаний полегшити доопрацювання звіту про бюджет, максимально наблизивши його до планових показників.
2. Рахункова палата, за твердженнями її співробітників, інколи невчасно отримує звіт про виконання державного бюджету. Тому не може якісно підготувати висновки про використання бюджетних коштів для Верховної Ради.
3. Державне казначейство насправді подає місячну звітність про виконання бюджету органам Міністерства фінансів, не до 15-го числа, а після 20-го числа місяця, наступного за звітним. Однією з причин цього є те, що програма „Казна” не може формувати звітність в автоматичному режимі, тому часу на підготовку звітів про виконання бюджету працівникам Казначейства потрібно більше.

Постанови Верховної Ради, прийняті за результатами виконання державних бюджетів у 2003 та 2004 роках, значно відрізняються одна від одної рівнем деталізації зауважень законодавчої влади. Постанова стосовно бюджету 2004 р. більш деталізована. Оскільки офіційно державний бюджет 2003 р. був виконаний згідно з бюджетним планом, то Верховна Рада прийняла до відома звіт про його виконання. Звіт про виконання державного бюджету на 2004 р. містить зауваження до планування та виконання бюджету. В Україні має бути передбачений механізм урахування при складанні проекту наступного бюджету зауважень Верховної Ради до звіту про виконання державного бюджету. Це

можна зробити через відповідні доручення до Основних напрямів бюджетної політики одночасно із зобов'язанням Кабінету Міністрів до складення відповідного плану виконання цих доручень або надання змістовних обґрунтувань, якщо цього зробити неможливо.

У процесі підготовки та виконання бюджету органи Міністерства фінансів виступають як такі, що виконують доручення Кабінету Міністрів стосовно спрямування бюджетних коштів. Просте прийняття рішення про виконання бюджету недостатньо стимулює уряд до більш ефективної роботи над виконанням наступного бюджету, оскільки не передбачає його відповідальності. При розгляді звіту про бюджет не враховується оцінка ефективності його складання та виконання, тобто відповідності наступного виконання бюджету тим завданням, які ставилися під час його складання. Цю відповідність покликана якоюсь мірою забезпечити оцінка виконання бюджету за результативними показниками після їх розробки і впровадження за кожною бюджетною програмою для державного бюджету та введення результативних показників по напрямках фінансування місцевих бюджетів. Необхідно передбачити межі відповідальності уряду за спрямування та витрачання бюджетних коштів, і визначити їх у Бюджетному кодексі.

Рахункова палата фактично досліджує (на противагу схемі, передбаченій законодавством) річний звіт про виконання Державного бюджету України після його прийняття Верховною Радою. За результатами його аналізу вона публікує бюлетені та розміщує інформацію у ЗМІ. Цей аналіз береться до уваги урядом та парламентом, але Рахункова палата вказує на невідповідність фактично одержаних результатів виконання бюджету законодавству. Тоді як виконавці бюджету наводять аргументи про той чи інший випадок використання бюджетних коштів, обумовлений ситуацією, що склалася. Тобто перевірка Рахункової палати має формальні наслідки, попри свій детальний характер, оскільки контраргументом до її результатів виступають обґрунтування, наприклад розпорядника коштів, який використав бюджетні призначення згідно зі своїми потребами, але врозріз із затвердженими статтями кошторису.

Як бачимо, Міністерство фінансів має право отримувати звітність про виконання бюджету. При цьому форми звітності затверджуються Державним казначейством, тому спроби органів Міністерства фінансів отримати додаткову інформацію про виконання бюджету згідно з вказаними вимогами інколи наштовхувалися на спротив, оскільки у Міністерстві фінансів недостатньо бюджетних прав не тільки для втручання у процес виконання бюджету, а й для організації роботи з обміну інформацією з цього приводу. Переведення Державного казначейства до структурного підрозділу Міністерства фінансів більш чітко окреслило бюджетні права цих органів влади у підготовці звітності. Тепер органи Казначейства підпорядковуються Міністерству фінансів, у тому числі й щодо використання бюджетної класифікації, а також результатів обліку і звітності виконання бюджету.

У свою чергу, місцеві фінансові органи та місцева влада не отримують бюджетної звітності, яка відповідала б їхнім вимогам, тому розробляють додаткові форми звітності, намагаючись залучити органи Казначейства до надання їм більш вичерпної інформації. Однак відділення та управління Казначейства не завжди погоджуються надавати додаткову оперативну та звітну інформацію для фінансових органів, окрім визначеної власними нормативними документами. Вони мотивують таку позицію повноваженнями, наданими їм для підготовки звітності Бюджетним кодексом, а також виконанням бюджету за допомогою інформаційних технологій і наступним формуванням звітності, яка не потребує додаткового розшифрування, оскільки її форми суворо визначені чинним бюджетним законодавством.

Існуюча система інформаційного забезпечення виконання бюджету „Казна” на сьогодні не відповідає прийнятій на початку роботи Казначейства концепції Трансакційної системи казначейського рахунку, оскільки не передбачає складання звітності, а лише допомагає формувати реєстри обліку. Тому упродовж останніх років інформаційне забезпечення Казначейства доопрацьовується, з тим щоб досягти сумісності з інформаційними системами органів Міністерства фінансів та органів стягнення і контролю, а також забезпечити максимально повний цикл

складання, виконання бюджету та формування звіту про виконання бюджету за допомогою взаємозв'язаних інформаційних процесів.

Діяльність учасників бюджетного процесу під час складання та прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету найменш досліджувалася у наукових працях вітчизняних учених. Очевидно, це відбувається тому, що результати виконання бюджету публікуються Міністерством фінансів, а в останні роки – і Державним казначейством. При цьому, як ми вже зазначали раніше, методика отримання цих результатів, тобто формування звіту, яке здійснюється Міністерством фінансів, не розголошувалася широкому загалу, а отже, і не була предметом дослідження. Тому можна відзначити, що вивчення останньої стадії бюджетного процесу перетворювалося на вивчення одержаних результатів його виконання. При цьому з результатами таких досліджень не погоджується Міністерство фінансів. Практичні виконавці бюджету звинувачують теоретиків, у тому числі депутатів Верховної Ради чи Рахункову палату, у неврахуванні ними поточних умов у бюджетній сфері країни, які впливають на бюджетний процес. Нестача інформації щодо перебігу бюджетних розрахунків упродовж бюджетного року викликана небажанням як уряду, так і органів-виконавців бюджету розголошувати свої методи оперативного управління бюджетними коштами, особливо ті, які неповною мірою передбачені чинним законодавством. Вивчення процедури формування звіту про виконання бюджету досі в Україні в основному концентрується в органах виконавчої влади, зокрема в органах Міністерства фінансів.

Висновки до розділу 3

1. В процесі ринкової трансформації економіки в Україні відбулося становлення казначейської системи виконання бюджету. На першому етапі переходу від банківської до казначейської системи використовувався змішаний підхід: рахунки бюджету знаходились в уповноважених банках, операції із зарахування доходів та фінансування видатків здійснювалися Державним

казначейством України, а загальне управління процесом виконання бюджету було покладене на Міністерство фінансів України. У 2003 році рахунки бюджетів, розпорядників та одержувачів коштів були переведені в органи Державного казначейства України, і таким чином у повному обсязі була запроваджена казначейська система касового виконання бюджету. При цьому постійно змінювались роль та юридичний статус Державного казначейства України. На початковій стадії воно було створено як відокремлений підрозділ Міністерства фінансів України, а з 2000 року отримало статус самостійного фінансового органу. При цьому виникло певне протиріччя між повноваженнями Міністерства фінансів України та Державного казначейства України, у зв'язку з чим з 2005 року воно було підпорядковане Міністерству фінансів України. Проведений в роботі аналіз засвідчує, що подібне узгодження функцій, повноважень і взаємодії є логічним і обґрунтованим.

2. З позицій забезпечення надійного управління виконанням бюджету доречно підпорядкувати Міністерству фінансів також Державну податкову адміністрацію України та Державну контрольно-ревізійну службу України. Необхідно також здійснити більш чітке розмежування у проведенні контролю за виконанням бюджету між бюджетними аудиторами у складі Державної контрольно-ревізійної служби та Рахункової палати України. Враховуючи необхідність узгодження дій з бюджетного контролю, доцільно створити спеціальний колегіальний орган, метою діяльності якого було б узгодження контрольно-ревізійної діяльності та прийняття рішень за результатами перевірки стосовно затвердження і фінансування окремих бюджетних програм.

3. Важливу роль у виконанні бюджетів відіграє система фінансового вирівнювання на основі міжбюджетних трансфертів у вигляді дотацій вирівнювання і додаткових дотацій. Ці джерела формування місцевих бюджетів в останні роки мають тенденцію до зростання як у абсолютному розмірі, так і за питомою вагою. Відповідно, питома вага власних доходів, які забезпечують реалізацію власних функцій, постійно зменшується. Все це відбувається в умовах посилення централізації коштів у державному бюджету. Таким чином, практично

не забезпечується реалізація задекларованого принципу самостійності бюджетів. Необхідно здійснити перерозподіл доходів між окремими бюджетами, суттєво підвищивши питому вагу власних надходжень.

4. Вивчення діяльності головних розпорядників коштів та органів Міністерства фінансів України в процесі виконання бюджету дозволило запропонувати такі прийоми мінімізації ризиків розбалансування бюджету під час його виконання:

- внесення змін упродовж бюджетного року до документів, які є підставою для отримання бюджетних асигнувань: розписів, кошторисів, планів асигнувань та планів використання бюджетних коштів;
- планування додаткових дотацій або перерахувань бюджетних коштів;
- проведення значної частини розрахунків у останньому кварталі бюджетного року (аналіз виконання зведеного бюджету України по місяцях за період з 1999 року по 2005 рік показав стійку тенденцію до мінімізації видатків бюджету у перший місяць бюджетного року та збільшення доходів і видатків бюджету на 30 % і вище, порівняно з іншими місяцями, у листопаді-грудні).

5. У процесі проведеного дослідження були виявлені випадки операцій з бюджетними коштами та бюджетними призначеннями під час виконання бюджету, які мали на меті наблизити планові бюджетні показники до реального виконання (так звані коригування плану). ГФУ Київської міської державної адміністрації планувало внутрібюджетний резервний фонд у міському бюджеті м. Києва на 2004 рік на покриття ймовірних ризиків недонадходжень коштів в зв'язку із зміною ставки податку на доходи фізичних осіб. Використання таких прийомів учасниками бюджетного процесу під час виконання бюджету свідчить про те, що вони не завжди покладаються тільки на планові розрахунки бюджетних показників.

6. Аналіз формування річного звіту про виконання Державного бюджету України показав, що закриття рахунків у останній день бюджетного року, передбачене Бюджетним кодексом України, ще не означає зупинення операцій з коштами бюджету, які полягають у погашенні заборгованості за платежами до

бюджету та завершенням фінансування розпорядників коштів та бюджетних програм. Для більшої прозорості таких операцій з бюджетними коштами пропонується передбачити їх регламентування законодавством.

7. Досвід прийняття рішень щодо затвердження річних звітів про виконання Державного бюджету України свідчить, що Верховна Рада України часто користується правом вимоги деталізації звіту, його доопрацювання Міністерством фінансів України. Прийняття рішення щодо звіту про виконання бюджету практично не має відчутних наслідків для уряду, відповідального за виконання бюджету в Україні, і використовується для інформативного забезпечення наступних бюджетних циклів.

Основні результати розділу опубліковані у наукових працях автора [148, 149, 150].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і обґрунтовано вирішення наукової задачі щодо визначення напрямів оптимізації бюджетного процесу в Україні. Проведене виділення, групування та аналіз чинників, які впливають на бюджетний процес в Україні, дозволили зробити такі висновки:

1. На основі аналізу вітчизняного та зарубіжного досвіду визначено ознаки бюджетного процесу у демократичній країні. Крім спільних ознак та однакової послідовності стадій бюджетного процесу в різних країнах, існують особливості його організації відносно схеми взаємодії окремих суб'єктів. Поєднання різних методів та інструментів у бюджетному процесі залежить від бюджетного устрою та бюджетної системи країни. Використання програмно-цільового методу складання бюджету передбачає засоби, притаманні фінансовому управлінню корпорацією: середньострокове прогнозування та планування, розробку результативних показників використання коштів, вибір виконавцем програми оптимального варіанту досягнення її цілей.

2. Визначення бюджетного устрою та його принципів не передбачене бюджетним законодавством України. Тракткування принципів бюджетного устрою відрізнялися на Заході та у Радянському Союзі. Вважаємо, що необхідно затвердити у Бюджетному кодексі України принципи бюджетного устрою замість існуючих „принципів бюджетної системи”. При цьому, виходячи із теоретичних підходів до побудови бюджетної системи, пропонується затвердити принцип єдиних засад функціонування автономних ланок бюджетної системи бюджетного устрою України.

3. Складовими бюджетного процесу в Україні, що потребують подальшого удосконалення, є:

- система обміну інформацією між учасниками бюджетного процесу упродовж складання проекту державного бюджету;
- реалізація права законодавчої ініціативи на стадії розгляду та затвердження проекту Державного бюджету України Верховною Радою України;

- розмежування бюджетних повноважень органів влади, фінансових органів та розпорядників коштів упродовж бюджетного процесу, контроль за реалізацією їх бюджетних повноважень.

Умовами оптимізації бюджетного процесу визначеного формату бюджету є дотримання послідовної бюджетної політики, напрацювання передбачуваної і сталої нормативної бази; визначені бюджетні права і повноваження учасників бюджетного процесу.

4. З 2003 року щорічною постановою Кабінету Міністрів України затверджується середньостроковий прогноз розвитку держави та показників зведеного бюджету, який містить завдання перспективної бюджетної політики. Пропонуємо розробити та прийняти зміни до Бюджетного кодексу України, які передбачатимуть узгодження з Верховною Радою напрямів середньострокової бюджетної політики та середньострокових бюджетних прогнозів. Необхідно передбачити розробку відповідних періодичних нормативних документів, їх зміст та порядок прийняття і залучати до процесу формування бюджетної політики кваліфікованих спеціалістів та науковців. Необхідно розробити механізм перевірки відповідності прийнятої довгострокової бюджетної політики та системи бюджетних програм Державного бюджету України. Важливо забезпечити відповідність перспективної бюджетної політики державним програмам, які реалізуються через місцеві бюджети.

5. Закон про Державний бюджет України переважно приймається невчасно, унаслідок чого невчасно затверджуються всі рішення про місцеві бюджети, а бюджетні видатки у січні здійснюються у найменших обсягах. Верховною Радою України жодного разу не було дотримано вимог Бюджетного кодексу України на стадії розгляду та затвердження проекту Державного бюджету України. Типовим порушенням є дебати щодо змісту проекту, які мають на меті узгодити інтереси всіх депутатських об'єднань, і тому виходять за рамки строків, визначених законодавством. Доцільно, на нашу думку, скасувати регламентацію Бюджетним кодексом України кількості читань та термінів їх проведення, а дозволити Верховній Раді України окремо визначати регламент розгляду кожного проекту

державного бюджету. При цьому необхідно забезпечити суворе дотримання строків прийняття Закону про Державний бюджет України та заборонити введення в дію законів, які впливають на показники бюджету під час розгляду проекту парламентом.

6. Аналіз результатів виконання державного та зведеного бюджетів по місяцях показав, що розподіл бюджетних призначень необхідно удосконалити. Необґрунтовані пріоритети виражаються у невідповідності виділених асигнувань потребам у поточних видатках розпорядників коштів нижчого порядку. Хоча на єдиному рахунку Державного казначейства України може бути залишок, поточні потреби розпорядників у асигнуваннях (зазвичай по загальному фонду бюджету) можуть бути не задоволені належним чином через раніше затверджені у недостатньому обсязі бюджетні призначення. Система бюджетних розписів в Україні нерідко спричиняє значні залишки на єдиному рахунку Державного казначейства України, що свідчить про недосконале планування, в першу чергу, бюджетних доходів.

7. Законом та рішеннями про бюджет не передбачені „вільні” кошти та операції з ними (окрім обсягу оборотної касової готівки) – кошти на рахунках Державного казначейства належать бюджетам в особі органів влади. Єдиний бюджетний рахунок знеособлює бюджетні кошти, тому фактично органи місцевого самоврядування можуть отримати доступ до належних їм коштів тільки у терміни та в обсягах, передбачених бюджетним розписом. Головне управління Державного казначейства України дає дозвіл на надання місцевим бюджетам безпроцентних позик на покриття касових розривів за рахунок бюджетних коштів, для яких у поточний момент часу не передбачені бюджетні призначення. Оскільки місцеві бюджети лише обслуговуються у Державному казначействі України, то використання казначейством сум, які могли бути використані місцевими органами влади, викликає нарікання з боку останніх. Необхідно законодавчо врегулювати використання залишків коштів на єдиному казначейському рахунку, та більш чітко визначити права місцевих органів влади щодо коштів, які надходять на єдиний бюджетний рахунок.

9. Система доходів бюджету України не забезпечує місцеві бюджети власними надходженнями, достатніми для реалізації функцій органів місцевого самоврядування. Отримані результати дослідження показують значну концентрацію коштів у Державному бюджеті України. Фінансове забезпечення місцевого самоврядування здійснюється значною мірою за рахунок трансфертів із Державного бюджету України. Таке посилення централізації коштів не відповідає концепції розвитку місцевого самоврядування.

10. З метою удосконалення процедури бюджетного контролю після впровадження програмно-цільового методу складання та виконання бюджету, варто створити спеціальну комісію, яка на колегіальних засіданнях прийматиме рішення про фінансування бюджетних програм за результатами перевірок контролюючих органів. Бюджетний аудит повинен виявляти недоліки планування видатків бюджетів. Виявлене неефективне планування видатків на бюджетні програми або виправлені „технічні помилки” у розподілі планових бюджетних показників проектів бюджетів повинні передбачати покарання як винних, так і відповідальних посадовців. До бюджетного контролю необхідно залучати незалежних експертів та організації громадського контролю (який варто зміцнити в Україні).

11. Повнота звіту про виконання бюджету залежить від обсягу і форми представленої у ньому інформації. Формування звітності у автоматичному режимі зменшує вплив суб'єктивних факторів на її зміст. Досконала бюджетна класифікація передбачає простоту і прозорість аналізу бюджетних потоків. Пропонується запровадити розробку і затвердження методик розрахунків показників бюджетних програм їх виконавцями у нормативних документах (як додаток до паспортів бюджетних програм). Звіти про виконання бюджетів повинні містити інформацію щодо виконання результативних показників бюджетних програм.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Довідник здобувача наукового ступеня: Зб. нормат. док. та інформ. матеріалів з питань атестації наук. кадрів вищої кваліфікації / Упоряд. Ю.І. Цеков; – 3-тє вид., випр. і допов. – К.: Ред. „Бюл. Вищої атестат. коміс. України”: Вид-во „Толока”, 2004. – 69 с.
2. Вітлінський В.В. Моделювання економіки: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
3. Каранфілов М.С. Інформаційні системи в державному менеджменті: Навч. посібн./ М.С. Каранфілов. – К.: КНЕУ 2005. – 455 с.
4. Мочерний С.В. Основи економічної теорії: Навч. посіб. / С.В. Мочерний, О.А. Устинко – К.: Академія, 2005. – 502 с.
5. Экономическая теория (политэкономия): Учебник/ Ред. В.И. Видянин. – 4-е изд. – М: ИНФРА-М, 2005. – 639 с.
6. Малий І.Й. Держава і ринок: філософія взаємодії: Монографія/ І.Й. Малий, М.І. Диба, М.К. Галабурда. – К.: КНЕУ, 2005. – 357 с.
7. Черниш Є.А. Прогнозирование и планирование. Учеб.пособие/ Є.А.Черныш, Н.П. Молчанова и др. – М.: Изд-во ПРИОР, 1999. – 176 с.
8. Самуельсон П. Экономикс: (Дайджест самого популярного учебника по рыночной экономике)/ П.Самуельсон, В.Нордхаус. – М.: Б.изд.,1993. – 156с.
9. Пушкарева В.М. История мировой и русской финансовой науки и политики / В.М. Пушкарева. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.
10. Миргородська Л.О. Фінансові системи зарубіжних країн: Навч. посібник/ Л.О. Миргородська. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 240 с.
11. Озеров И.Х. Обратная сторона нашего бюджета. – М.: Типография И.Д.Сытина, 1911 г. – 191 с.
12. Павловський М.А. Макроекономіка перехідного періоду: український контекст. – К.: «Техніка»,1999. – 336 с.
13. Финансы : Учебник для студ. вузов / ред. Дробозина Л.А. – М.: Финансы, 1999. – 527 с.
14. Епіфанов А.О. Регіональна економіка : Навч. посібник для студ. економ. фак.

вищих навч. закладів/ А.О. Епіфанов, І.В. Сало. – К.: Наук. думка, 1999. – 344 с.

15. Государство и рынок: Американская модель/ ред. М.А. Портной и др. – М.: Анкил, 1999. – 436 с.
16. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії. Вступ до фінансової науки/ Пер. з нім. С.І. Терещенко та О.О. Терещенка; передмова та наук. редагування В.М.Федосова. – К.: Либідь, 2000. – 654 с.
17. Андрущенко В. Соціологічний та антропний методи західної фінансової науки // Вісник НБУ – 2001. – № 3 – С. 43-46
18. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1/ Ред. Мочерний С.В. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.
19. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Курс лекций. Том 1. – М.: Типография И.Д.Сытина, 1911. – 549 с.
20. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Курс лекций/ Изд-е 4-е, дополн. – М.: Типография И.Д. Сытина, 1914. – Вып. II. – 363 с.
21. Стігліц Джозеф Е. Економіка державного сектора/ Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
22. Бюджетна система України: Навч. посібник/ Ред. С.І. Юрій. – К.: НІОС, 2000. – 400 с.
23. Анимонис Г.П. Глобальный мир: единый и разделённый: Эволюция теорий глобализации/ Г.П. Анионис, Н.А. Зотова. – М.: Международные отношения, 2005. – 675 с.
24. Болдырев Б.Г. Финансы капитализма: Учебник/ Б.Г. Болдырев, Л.П.Окунева, Л.П. Павлова и др.; под ред. Б.Г. Болдырева – М.: Финансы и статистика, 1990. – 384 с.
25. Мировая экономика: Учеб. пособие для студ. вузов/ Ред. И.П.Николаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2000. – 575 с.
26. Пушкарёва В.М. Русская финансовая наука о природе бюджета и становление бюджетного процесса в Российской империи/ В.М. Пушкарёва // Финансы. – 2003. – № 4 – С. 73-76.

27. Государственный бюджет: Учеб.пособие / Заяц Н.Е., Ханкевич Л.А., СорокинаТ.В. и др.; под общ. ред. М.И. Ткачук – Мн.: Выш. шк., 1995. – 240 с.
28. Журавлев, В.В. Государственный бюджет: Конспект лекций/ В.В. Журавлев, Н.Т. Савруков. – СПб.: Политехника, 2000. – 196 с.
29. Василик, О.Д. Теорія фінансів: Підручник для економ. спец. вищ. закл. освіти/ О.Д. Василик. - К.: НІОС, 2000. – 416 с.
30. Малиновський В.Я. Державне управління: Навч. посібник / В.Я. Малиновський – Луцьк: Вежа, 2000. – 558 с.
31. Юрій С.І., Дем'янишин В.Г., Буздуган Я.М. Антологія бюджетного механізму. Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 250 с.
32. Постанова Кабінету Міністрів № 1427 від 9 вересня 2003 року “Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2002-2007 р.” – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
33. Популярный финансово-экономический словарь. / Под ред. Д.П. Боголепова, М.Г. Бронского и Н.Н. Деревенко. – М.: Финансовое издательство НКФ – СССР, 1925. – 835 с.
34. Сидорова Н.В. Теоретичні основи бюджетного права. – Х., 1998.
35. Колесов А.С. Бюджетный процесс: сущность и совершенствование/ А.С. Колесов // Финансы. – 2003. – № 11 – С. 8-11
36. Волощук Г.О., Пасічник Ю.В. Наукове забезпечення бюджетного процесу. – К.: Міленіум, 2003. – 272 с.
37. Шерменёв М.К. Государственный бюджет СССР/ Шерменёв М.К., Никольский П.С., Родіонова В.М. и др. – М.: „Финансы”, 1978. – 408 с.
38. Василик О.Д., Глущенко Н.Я. Государственный бюджет Украинской ССР. – М.: Финансы, 1978. – 167 с.
39. Василик О.Д. Бюджетна система України: Підручник для студ. вищих навч. закладів/ О.Д. Василик, К.В. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 544 с.

40. Василик О.Д. Державні фінанси України: Підручник/ О.Д. Василик, К.В.Павлюк – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 608 с.
41. Ширяев В.П. Оптимизация бюджетных процессов / В.П. Ширяев // Финансы. – 1999. – № 10 – С. 8-11
42. Ширяев В.П. Новые инструменты управления бюджетным процессом в регионе / В. Ширяев // Экономист. – 2001. – № 6 – С. 52-58
43. Государственные и муниципальные финансы: Учебник/ Ред. И.Д. Мацкуляк. - М.: РАГС, 2003. – 680 с.
44. Бюджетні слухання: Методичні рекомендації щодо організації та проведення бюджетних слухань в органах місцевого самоврядування України/ В.І.Кравченко, О.Ю.Кучеренко, І.І.Гейдор та ін. - К.: НДФІ, 2000. – 120 с.
45. Кириленко О.П. Місцеві бюджети України (історія, теорія, практика). – К.: НІОС, 2000. –342 с.
46. Луніна І.О. Державні фінанси України в перехідний період/ І.О. Луніна. - К.: Ін-т екон. прогнозування, 2000. – 296 с.
47. Бобро А. Бюджетний процес в Україні в 1998-2000 років: спроба реформ/ А. Бобро, Е. Жовтяк. – К.: Просвіта, 2001. – 319 с.
48. Голикова Т.А. Основные направления реструктуризации бюджетного сектора и совершенствования бюджетного процесса/ Т.А. Голикова // Финансы. – 2004. – № 2. – С. 3-6.
49. Черниш Е. Большой секрет для маленькой ... кабминовской такой компании // Бізнес – 16.09.2002. – №38
50. Система державних фінансів України: шляхи забезпечення прозорості та оптимальної децентралізації фінансових потоків. Матеріали форуму експертів. Київ, 2 березня 2001 року. / За ред. І. Бураковського. – К.: К.І.С., 2001. – 120 с.
51. Ісмаїлов А.Б. Бюджетний процес та напрямки його удосконалення / А.Б.Ісмаїлов// Фінанси України – 2002. – № 8 – С. 26-28
52. Януль І.Є. Бюджетний процес в Україні та напрями його вдосконалення.// Фінанси України – К.: Фінанси України, 2005. – № 9 –С. 25-29

53. Травкина Н.М. Особенности бюджетного процесса в США в эру профицитов // США-Канада: экономика, политика, культура – 2002. – №5 – С. 66
54. Економічна стратегія держави: теорія, методологія, практика: Монографія/ Я.А. Жаліло. - К.: Нац. ін-т стратегічних досліджень, 2003. - 368 с. - (Економічні стратегії; Вип.8).
55. Годин А.М., Подпорина И.В. Бюджет и бюджетная система Российской федерации.: Учеб.пособ. – М.: Издательский дом “Дашков и К^о”, 2001. – 465 с.
56. Комментарий к Бюджетному кодексу Российской федерации/ Под ред. К.И.Таксира. – М.: Юрайт-Издат, 2004. – 304 с.
57. Бюджетний кодекс України (від 21 червня 2001 р.) – К.: Атіка, 2001. – 80 с.
58. Афанасьев Мст. Предпосылки концепции бюджетного устройства и бюджетного процесса/ Мст. Афанасьев // Вопросы экономики. – 2000. - № 11. – С. 91-103
59. Вахрин П.И. Бюджетная система Российской федерации: Учебник. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К^о», 2002. – 567 с.
60. Словник української мови. В 11 томах. Т.1, Т.9. – К., 1978 р.
61. Опарін В.М. Фінанси (Загальна теорія): Навч. посібник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: КНЕУ, 2001. – 240 с.
62. Большой экономический словарь./ Под ред. А.Н. Азрилияна – 4-е изд., доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
63. Большой энциклопедический словарь. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Большая Российская энциклопедия»; СПб.: «Норинт», 1997. – 1456 с.: ил.
64. Актуальні проблеми і напрями бюджетної політики України: Матеріали наукової дискусії. - К.: Українські пропілеї, 2001. – 32 с.
65. Шах А. Реформування міжурядових бюджетно-фінансових стосунків у країнах, де зароджується й розвивається ринкова економіка – Вашингтон, округ Колумбія: Світовий банк, Програма Сприяння Парламентам України, 1987.
66. Гамукин В. Новации бюджетного процесса: бюджетирование,

ориентированное на результат/ В. Гамукин // Вопросы экономики. – 2005. – № 2 – С. 4-22

67. Зоді Річард Ю. Бюджетування результативності: Підручник – Вірджинія: Інститут державного управління, Політехнічний інститут і Університет штату Вірджинія, 1987.
68. Бюджетний менеджмент: Підручник / В. Федосов, В. Опарін, Л. Сафонова та ін.; за заг. ред. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2004. – 864 с.
69. Дєєва Н.М. Стабільність і ефективність бюджетного процесу/ Н.М. Дєєва// Фінанси України – 2001. - № 5 – С. 41-44
70. Финансовое планирование и контроль: Пер. с англ. А.Г. Пивовара/ Под ред. М.А. Поукока и А.Х. Тейлора – М.: ИНФРА–М, 1996. – 480 с.
71. Финансы. Учеб. для вузов./ Под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В.Врублевской, проф. Б.М. Сабанти. – М.: Изд-во «Перспектива», Изд-во «Юрайт», 2000. – 854 с.
72. Бирюков А.Г. О роли бюджетных ограничений в бюджетном процессе/ А.Г. Бирюков// Финансы. – 2005. – № 3 – С. 3-6
73. Завгородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-ге видання, виправлене та доповнене. – Львів: Видавництво «Центр Європи», 1997. – 576 с.
74. Постанова Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2004 року № 1202 “Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2006-2008 роки та довгострокову перспективу”. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
75. Жибер Т.В. Зарубіжний досвід в управлінні бюджетним процесом // Збірник наукових праць Мліївського інституту садівництва ім. Л.П.Симиренка та Уманської сільськогосподарської академії. – Мліїв -Умань, 2000. – 266 с. – С. 247-250
76. Жибер Т.В. Окремі протиріччя бюджетного процесу України // Теорія і практика перебудови економіки. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції.: Черкаси, 25-27 листопада 2002 р./ Відпов. ред. В.І.

Хомяков. – Черкаси: ЧДТУ, 2002. – 302 с. – С. 257-259

77. Жибер Т.В. Теоретичні аспекти бюджетного устрою // Фінанси України – 2003. – № 11. – С. 11-15
78. Жибер Т.В. Бюджетна термінологія як основа організації бюджетного процесу // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць / відпов. ред. А.М.Мороз. – К.: КНЕУ, 2004. – Вип. 4. – 319 с. – С. 79-85
79. Постанова Кабінету Міністрів № 1427 від 9 вересня 2003 року «Про прогноз показників зведеного бюджету України за основними видами доходів, видатків та фінансування на 2002–2007 роки» – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
80. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія/ За наук. ред. В.Федосова. – К.: КНЕУ, 2002. – 387 с.
81. Закон України «Про державне прогнозування та розроблення програм економічного і соціального розвитку України» №1602-III від 23.03.2000 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
82. Послання Президента України до Верховної Ради України. «Європейський вибір». Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 роки. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
83. Програма діяльності Кабінету Міністрів України «Послідовність. Ефективність. Відповідальність» на 2004–2005 роки. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
84. Стратегія економічного і соціального розвитку України „Шляхом європейської інтеграції” на 2004–2015 роки. Стратегія від 28.04.2004 р. №493/2004 – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
85. Фінансово-правовий механізм формування дохідної частини бюджетів: Курс лекцій/ Л.А. Савченко. - Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 357 с.
86. Єрмошенко М. Бюджетна статистика і реформування бюджетного процесу та управління ним/ М. Єрмошенко// Статистика України – 2000. – № 1(8). – С.15-20

87. Политико-экономические аспекты бюджетного процесса // Тижн. інформ.-аналіт. огляд: проблеми політики, економіки, безпеки. Міжнар. відносини. – 2002. - № 32. – С. 10-13
88. Горегляд В.П. Об особенностях современного бюджетного процесса / В.П. Горегляд // Финансы. – 2002. – № 10 – С. 14-18
89. В. Симоненко. Де гроші? “Економічне” диво або втрачені можливості // День. – 16.03.2004 р. – № 46.
90. Співдоповідь Голови Рахункової палати В.К.Симоненка на засіданні Парламенту з питання «Звіт про виконання Закону України «Про Державний бюджет України на 2003 рік». – 02.06.2004 р. <http://www.as-rada.gov.ua/Ua/62/200406022.htm>
91. Бюджетний моніторинг. Аналіз виконання Закону України „Про Державний бюджет України на 2003 рік” – www.sefr.kiev.ua/ukranalytics/?id=131#131
92. Пояснювальна записка до річного звіту про виконання Державного бюджету на 2004 рік. – http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=53557
93. Матеріали сайту Комітету з питань бюджету – <http://budget.rada.gov.ua/index.php/article/articleview/731/1/1/>
94. Пинзеник В.: Дохідная часть бюджета-2004 занижена на 8-9 млрд гривен // Кореспондент.net – 11 мая 2004 г. – <http://www.korrespondent.net/main/90507>
95. Розрахунки проведені за матеріалами, наданими сайтами Державного комітету статистики <http://www.ukrstat.gov.ua> та Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України – <http://me.kmu.gov.ua/>
96. Огонь Ц.Г. Доходи бюджету України: теорія та практика / Монографія. – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2003. – 580 с.
97. Казначейська справа: У 2-х т.: Інтегрований посібник/ Ред. П.Г. Петрашко. - К.: АВТ - Т.1 - 2004. - 288 с. + 1 эл. опт. диск (CD-ROM).
98. Казначейська система: Підручник для студ. вищих навч. закладів/ С.І. Юрій . - Т.: Карт-бланш, 2002. – 590 с.
99. Плужников О.І. Проект Закону „Про концепцію пріоритетів державної

- бюджетної політики України на 2004 – 2010 роки”. Проект, реєстраційний номер 3619 від 10.06.2003 р. – <http://rada.gov.ua:8080/pls/zweb>
100. Добровольська Л.М. Соціальні видатки бюджету України // Фінанси України – 2002. – №2. – С. 13-16
 101. Черников А. Внеплановая коррекция // Киевские Ведомости – 16 января 2004г. – N 7.
 102. Концепція застосування програмно-цільового методу у бюджетному процесі, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 14 вересня 2002 р. N 538-р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
 103. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про заходи щодо забезпечення складання проекту Державного бюджету України на 2005 рік” від 18 березня 2004 року №150-р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
 104. Бюлетень Рахункової палати України – 2003. – Випуск 8. – 31с.
 105. Парыгина В.А. Бюджетное право и процесс: Учебник/ В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. - М.: ЭКСМО, 2005. – 381 с.
 106. Шаповал В.М. Вищі органи сучасної держави. Порівняльний аналіз – К.: Програма Л, 1995.
 107. Дерлиця А.Ю. Інституційне регулювання бюджетного процесу/ А.Ю. Дерлиця// Фінанси України – 2001. - № 10. – С. 29-33
 108. Чугунов І.Я. Бюджетний механізм регулювання економічного розвитку. – К.: НІОС, 2003. – 488 с.
 109. Сайт Комітету з питань бюджету Верховної Ради України – www.budget.rada.kiev.ua
 110. Травкина Н.М. Бюджетные кормушки» политической системы в США // США–Канада: экономика, политика, культура. – 2003. – № 4 – С. 72-90
 111. Жибер Т.В. Регламентування бюджетного процесу України // Праці Другої міжнародної третьої всеукраїнської наукової конференції студентів та молодих учених „Управління розвитком соціально-економічних систем: глобалізація, підприємництво, стале економічне зростання”. Частина 2./ Ред. кол. Ступін О.Б. (голова), Александров І.О. (заступник голови) та ін. –

Донецьк: ДонНУ, 2002. – 360 с. – С. 144-146.

112. Жибер Т.В. Проблеми узгодження та затвердження Державного бюджету України // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – К.:КНЕУ, 2004. – Вип.12. – 600 с. – С. 457-464.
113. Жибер Т.В. Реалізація бюджетної політики в Україні // Мліївський інститут садівництва, Уманський державний аграрний університет, Збірник наукових праць / Редкол.: І.І. Хоменко (відпов. ред.) та ін. – Корсунь-Шевченківський: ПП Майдаченко І.С., 2004. – 315с. – С. 246-250.
114. Жибер Т.В. Бюджетна політика України на сучасному етапі та її реалізація в бюджетному процесі // Фінанси України – 2005. – № 8. – С. 7-12.
115. Иванова Н.Г. Казначейская система исполнения бюджетов: Учеб. пособие/ Н.Г.Иванова, Т.Д.Маковник. - СПб.: Питер, 2001. - 203 с.
116. Положення «Про Державне казначейство», затверджене постановою Кабінету Міністрів України N 590 від 31 липня 1995 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
117. Закон України “Про міжбюджетні відносини між районним бюджетом та бюджетами територіальних громад сіл, селищ, міст та їхніх об’єднань” №1953-15 від 01.07.2004 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
118. Гловінський Є. Фінанси У.С.С.Р. – Варшава: Праці українського наукового інституту ,1938. – том 41, книга 9. – 331 с.
119. Про результати аналізу стану нормативно-правового врегулювання Кабінетом Міністрів України, Мінфіном, Державним казначейством України, іншими органами виконавчої влади відносин, що впливають з вимог Бюджетного кодексу України при складанні та виконанні Державного бюджету України – К.: Рахункова палата України, 2003. –Вип. 8. – 31 с.
120. Про результати аналізу формування і надання з Державного бюджету України місцевим бюджетам трансфертів та стану міжбюджетних розрахунків у 2003-2004 роки / Підготовлено департаментом з питань використання коштів державного бюджету в регіонах. – К.: Рахункова палата України, 2004. – Вип. 16. – 43 с.

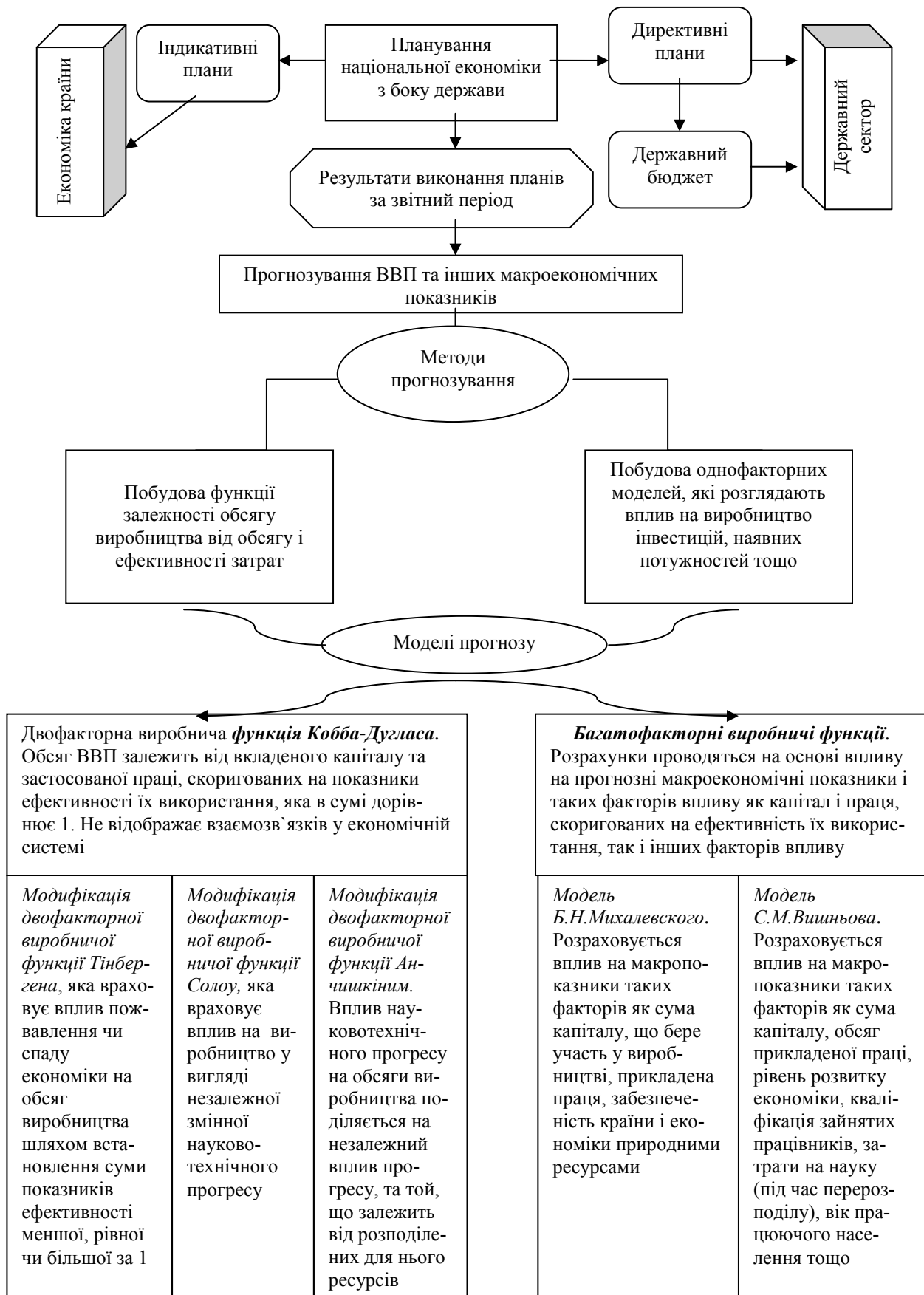
121. П.К. Германчук, І.Б.Стефанюк, Н.І. Рубан, В.Т. Александров, О.І. Назарчук. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. – Київ: НВП „АВТ”, 2004. – 424 с.
122. Звіт Рахункової палати України за 2003 рік. – http://www.as-rada.gov.ua/achamber/control/uk/publish/category/main?cat_id=32826
123. Звіт Рахункової палати України за 2004 рік – К.: Рахункова палата України, 2005. – 128 с.
124. Інформаційні повідомлення Рахункової палати України про використання коштів Державного бюджету України: До Звіту Рахункової палати України за 2004 рік. – К.: Рахункова палата України, 2005. – 104 с.
125. Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження порядку проведення органами державної контрольно-ревізійної служби України аудиту ефективності виконання бюджетних програм” № 1017 від 10 серпня 2004 року. <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
126. Наказ Державного казначейства України „Про затвердження Порядку подання фінансової звітності про виконання кошторисів Пенсійним фондом України, Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фондом соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України та Фондом загальнообов’язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття у 2005 році” № 18 від 27.01.2005 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
127. Мельничук В. Дарпінянц В. Палата для Мінфіну. Державні аудитори ставлять діагноз бюджету // Контракти – 16.02.2004 – №7.
128. Бланк И.А. Стратегия и тактика управления финансами. – Киев: МП «Итем ЛТД», СП «Адеф – Украина», 1996. – 534 с.
129. Бюджетная сфера: Нормативная база/ Л. Маргорская, О. Пироженко – Х.: Изд. Дом «Фактор», 2003. – 208 с.
130. Бюджетное регулирование в зарубежных странах (опыт, проблемы): Монография. – Барнаул: изд. АлтГТУ, 2001. – 76 с.

131. Бюджетные системы Беларуси, Казахстана, России и Украины: сравнительный анализ/ Ред. В.В. Климанов – М.: УРСС, 2004. – 144 с.
132. Бюджетный процесс в Российской федерации: Учеб. пособие/ Л.Г.Баранова, О.В. Врублевская и др. – М.: Перспектива, Инфра–М, 1998. – 222 с.
133. Висновок за результатами аналізу виконання Державного бюджету України за дев'ять місяців 2004 року. – К.: Рахункова палата України, 2004 р. – Вип. 20.
134. Про результати аналізу практики формування і використання коштів спеціального фонду Державного бюджету України у 2003-2004 роках: Вип. 7 – К.: Рахункова палата України, 2005. – 37 с.
135. Закон України „Про державні цільові програми” № 1621-IV від 18.03.2004 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
136. Иванова Н.Г., Маковник Т.Д. Казначейская система исполнения бюджетов. – СПб: Питер, 2001. – 208 с.
137. Лук'яненко І.Г. Системне моделювання показників бюджетної системи України: принципи та інструменти. Монографія/ І.Г. Лук'яненко – К.: КМ Академія, 2004. – 542 с.
138. Наказ Міністерства фінансів України „Про затвердження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету” № 57 від 28.01.2002. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
139. Постанова Кабінету Міністрів України “Про схвалення Прогнозу показників зведеного бюджету за основними видами доходів, видатків і фінансування на 2006-2008 роки та довгострокову перспективу” № 1202 від 14 вересня 2004 р. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>
140. Сайт Державного казначейства України – www.treasury.org.ua
141. Сайт Державного комітету статистики – <http://www.ukrstat.gov.ua>
142. Сайт Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України – <http://me.kmu.gov.ua/>
143. Сайт Групи фіскального аналізу та учасників Програми сприяння розвитку місцевих бюджетів – www.sefr.kiev.ua
144. Сайт Верховної Ради України – www.rada.kiev.ua

145. Сайт Міністерства фінансів України – www.minfin.gov.ua
146. Сайт Комітету з питань бюджету Верховної Ради України – www.budget.rada.kiev.ua
147. Сайт Кабінету Міністрів України – www.kmu.kiev.ua
148. Бюджетний менеджмент. Практикум: Навч. посіб. / В. Федосов, С. Кондратюк, Л. Сафонова та ін.; За заг. ред. проф. В. Федосова. – К.: КНЕУ, 2005. – 420 с.
149. Жибер Т.В. Державне казначейство України: становлення, проблеми, перспективи // Фінанси України – 2001. – № 1. – С. 40-46.
150. Жибер Т.В. Значення складання та виконання бюджету за програмно-цільовим методом в Україні // Тези доповідей Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів та молодих вчених „Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть” 12 березня 2004 р., м. Тернопіль. – Тернопіль, 2004. – 171 с. – С. 131-133.
151. Статистичний щорічник України за 2004 рік. – К.: „Консультант”, 2005. – 586с.
152. Статистичний щорічник України за 2002 рік. – К.: „Консультант”, 2003. – 663с.
153. Статистичний щорічник України за 2003 рік. – К.: „Консультант”, 2004. – 631с.

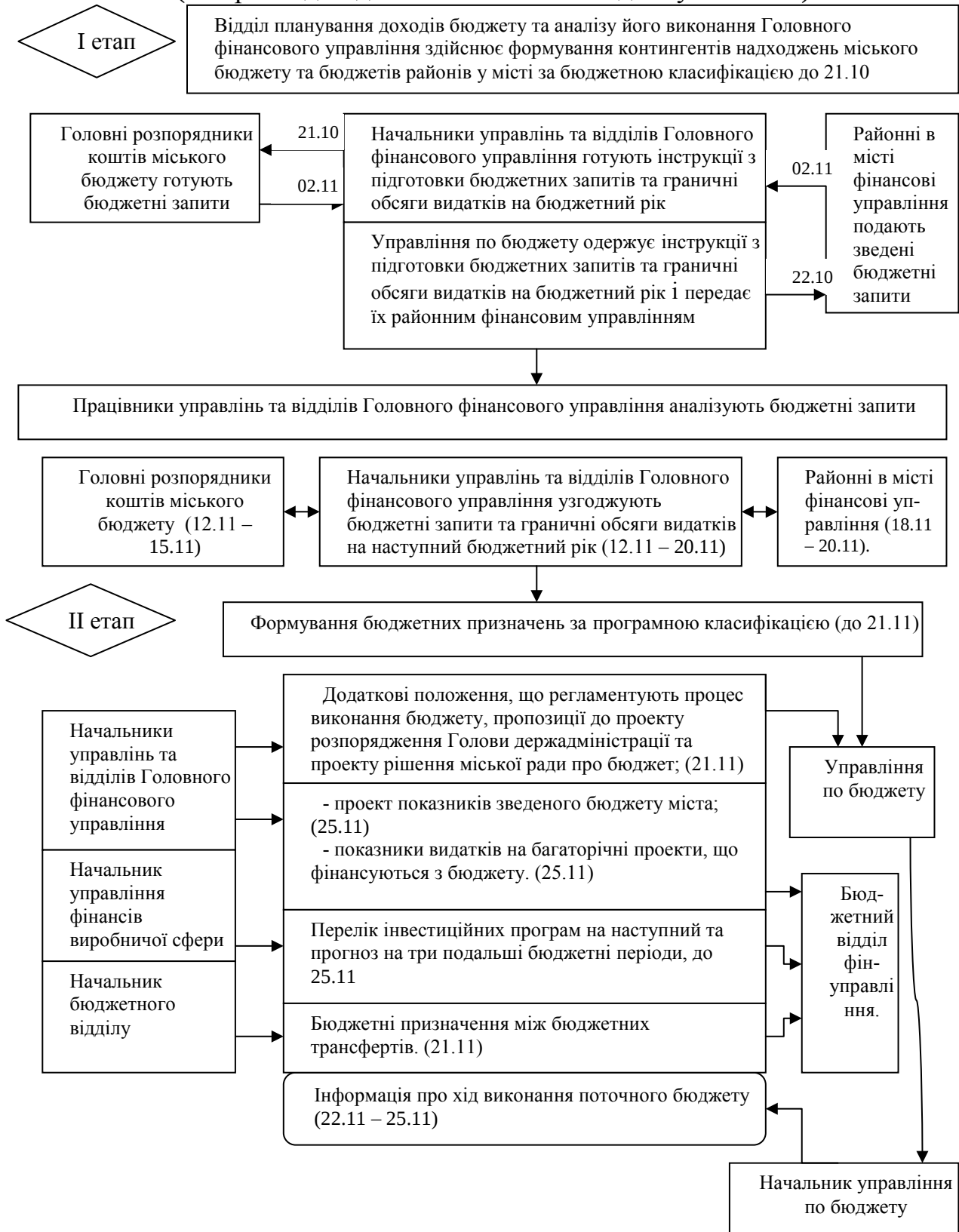
Додаток А

Державне планування та прогнозування національної економіки

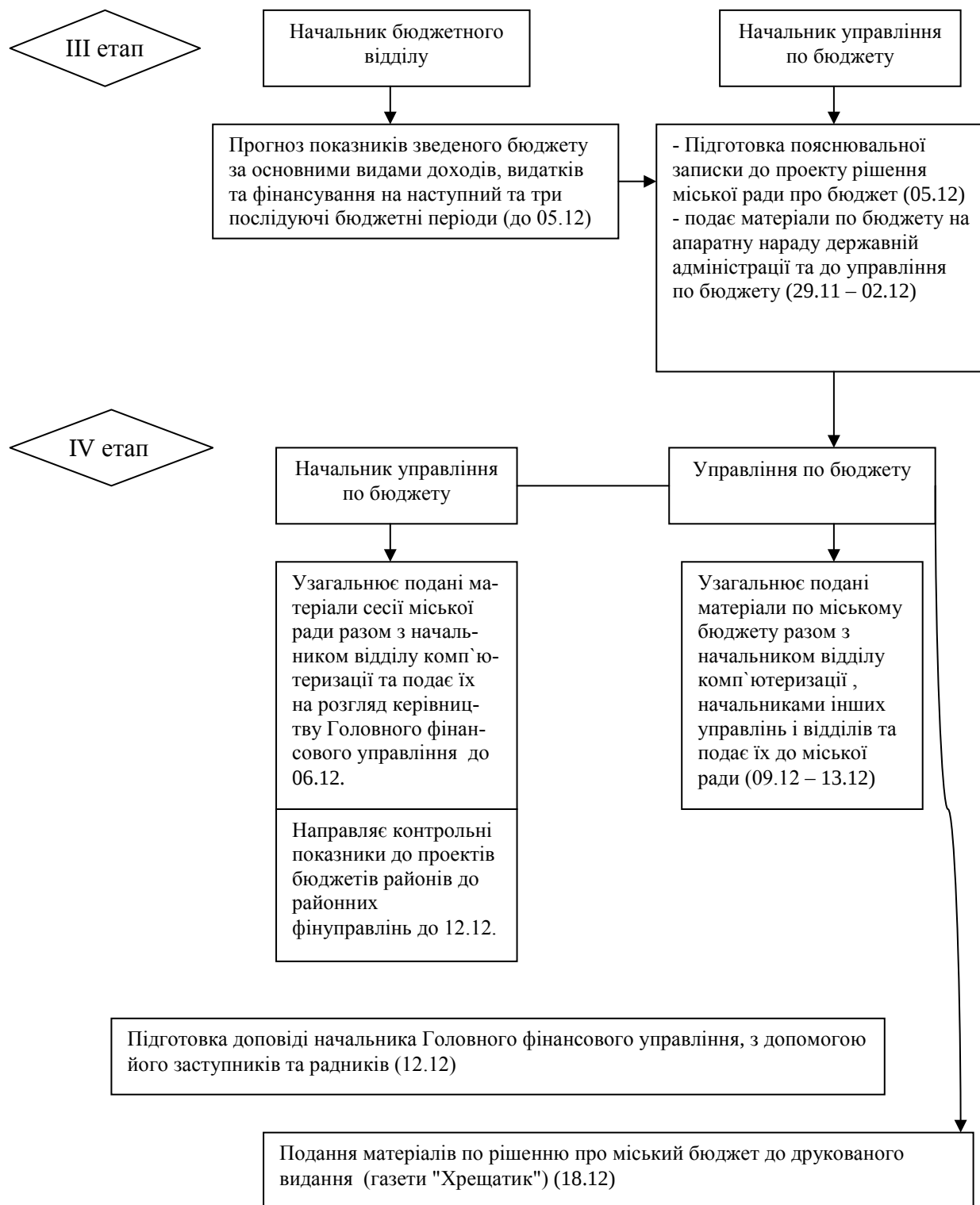


Додаток Б.1

Заходи з підготовки міського бюджету міста з районним поділом (на прикладі підготовки міського бюджету м. Києва)

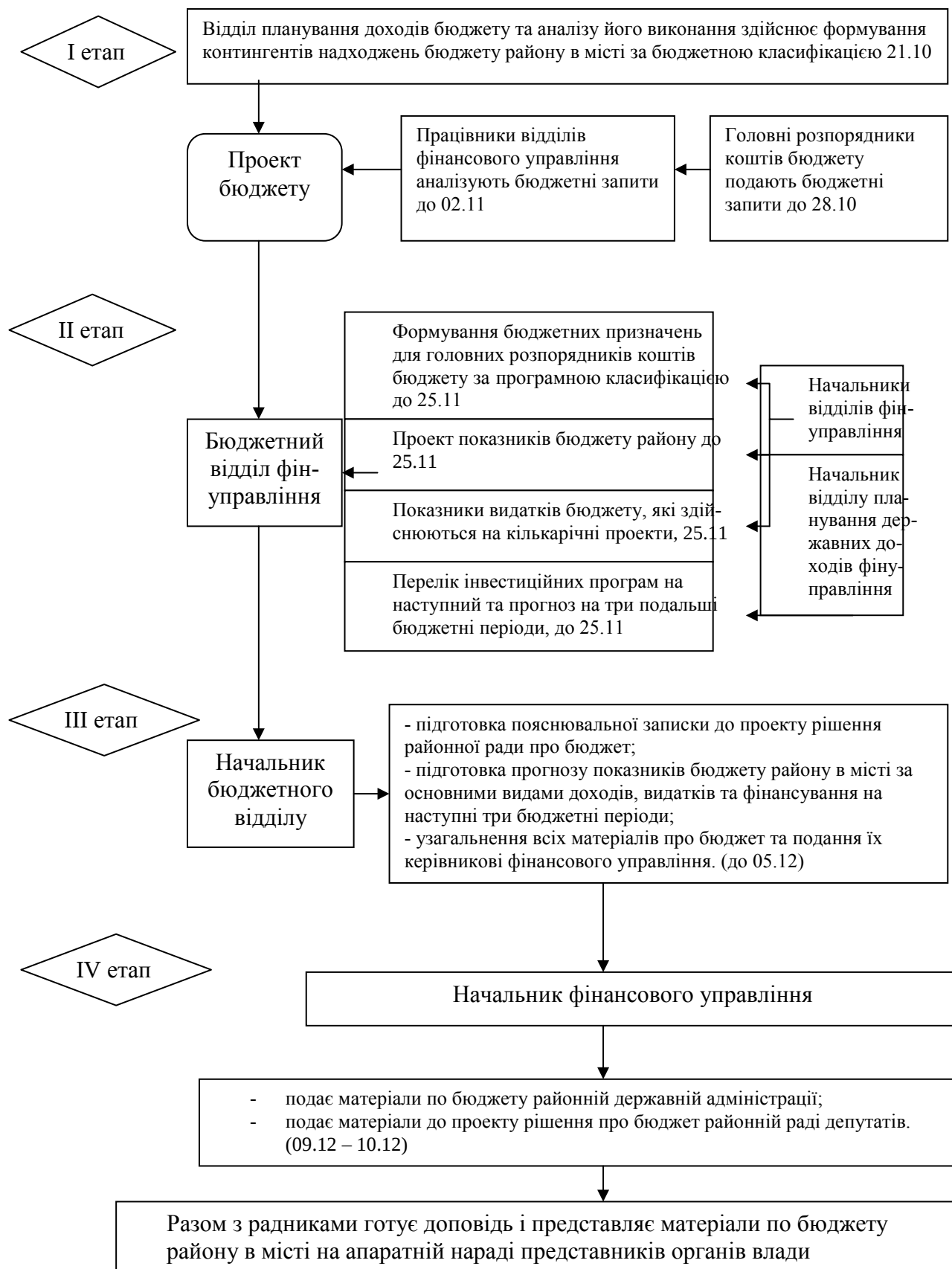


Продовження Додатку Б.1



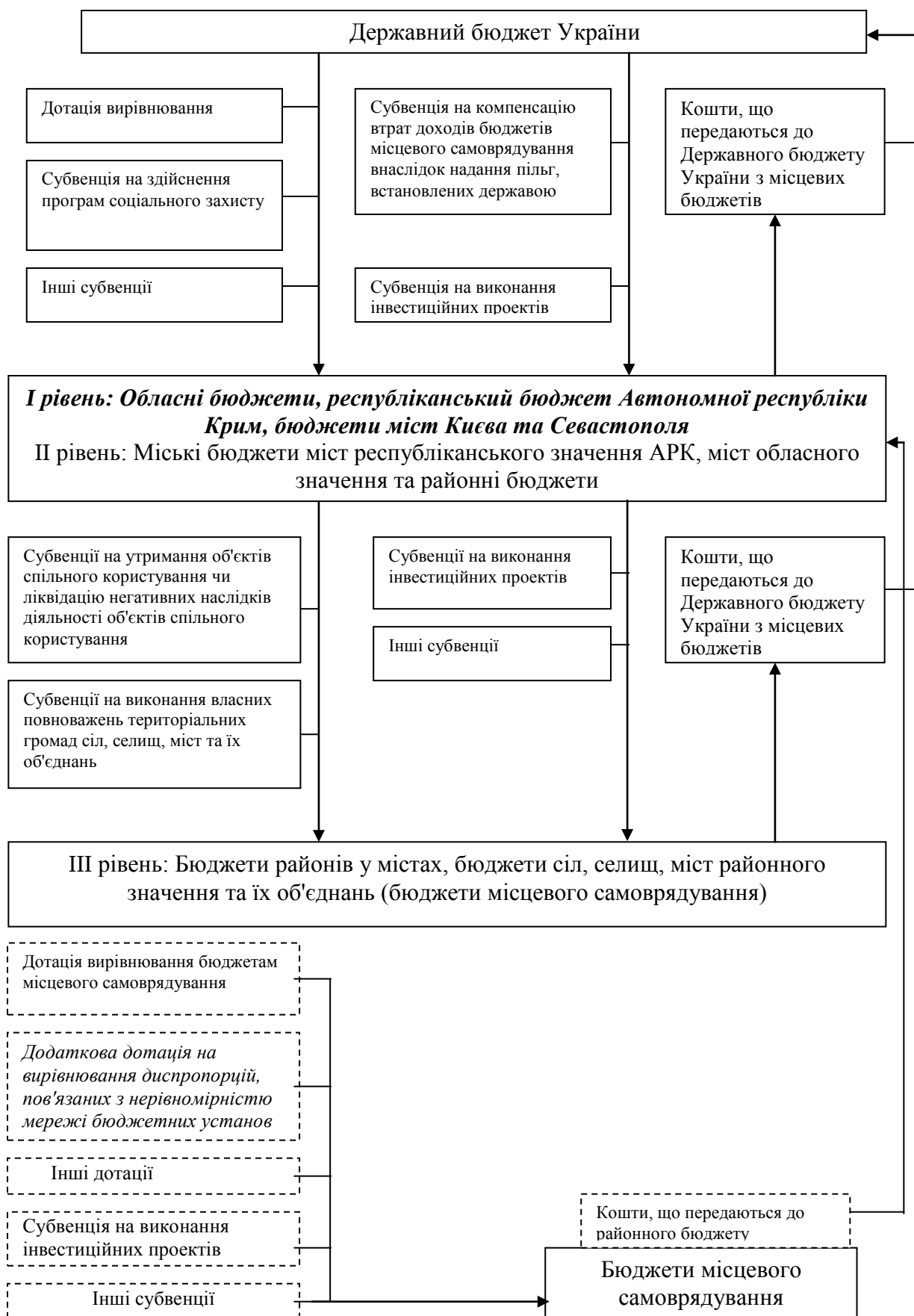
Додаток Б.2

Заходи з підготовки бюджету району в місті (на прикладі підготовки бюджету Солом'янського району м. Києва)



Додаток В

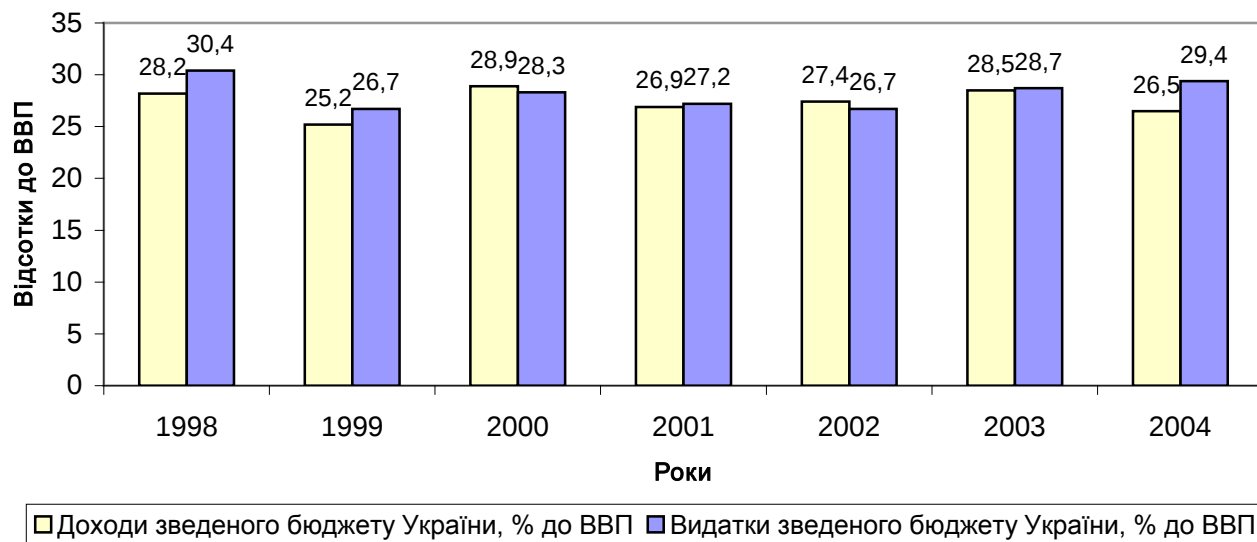
Система міжбюджетних трансфертів у бюджетній системі України



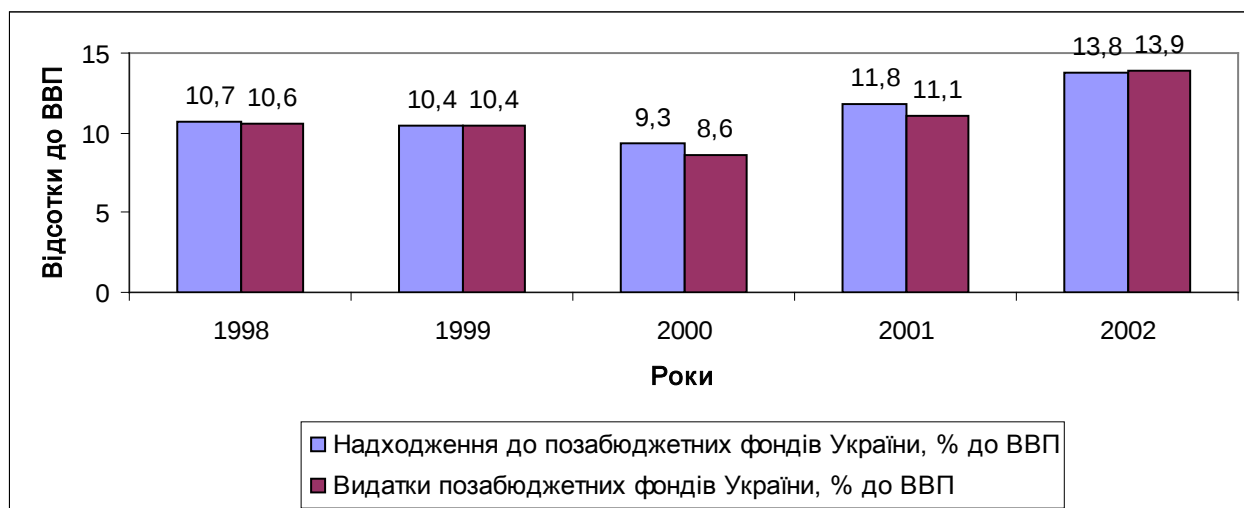
Додаток Д

Централізація ВВП в Україні

Питома вага доходів та видатків зведеного бюджету України у ВВП [151—153]

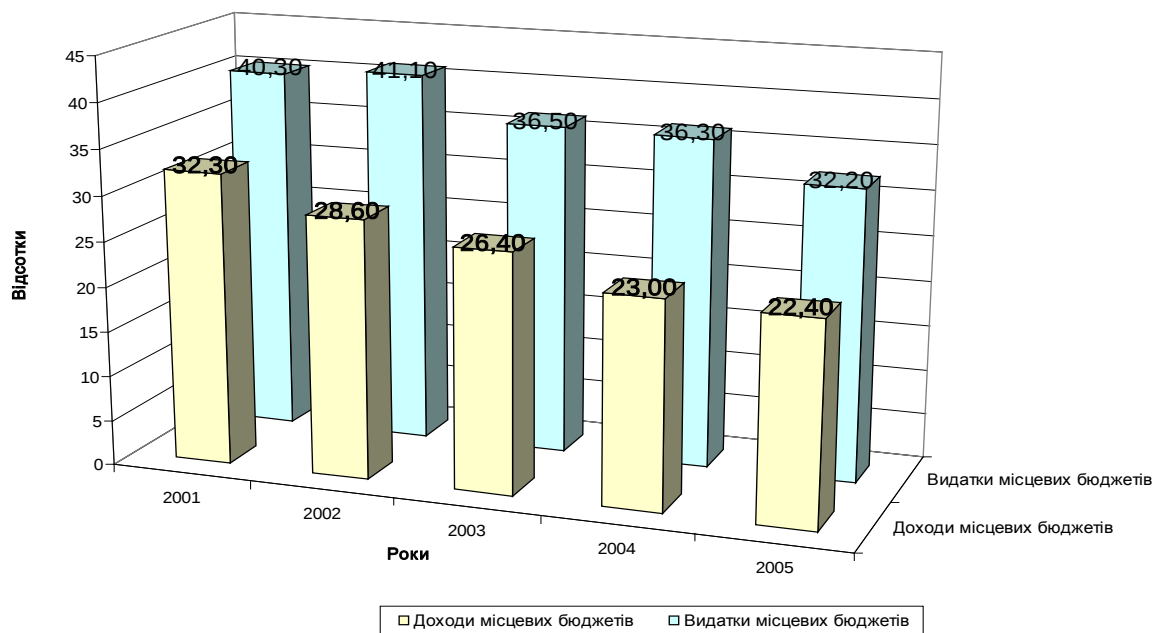


Питома вага доходів та видатків позабюджетних фондів України у ВВП [153]

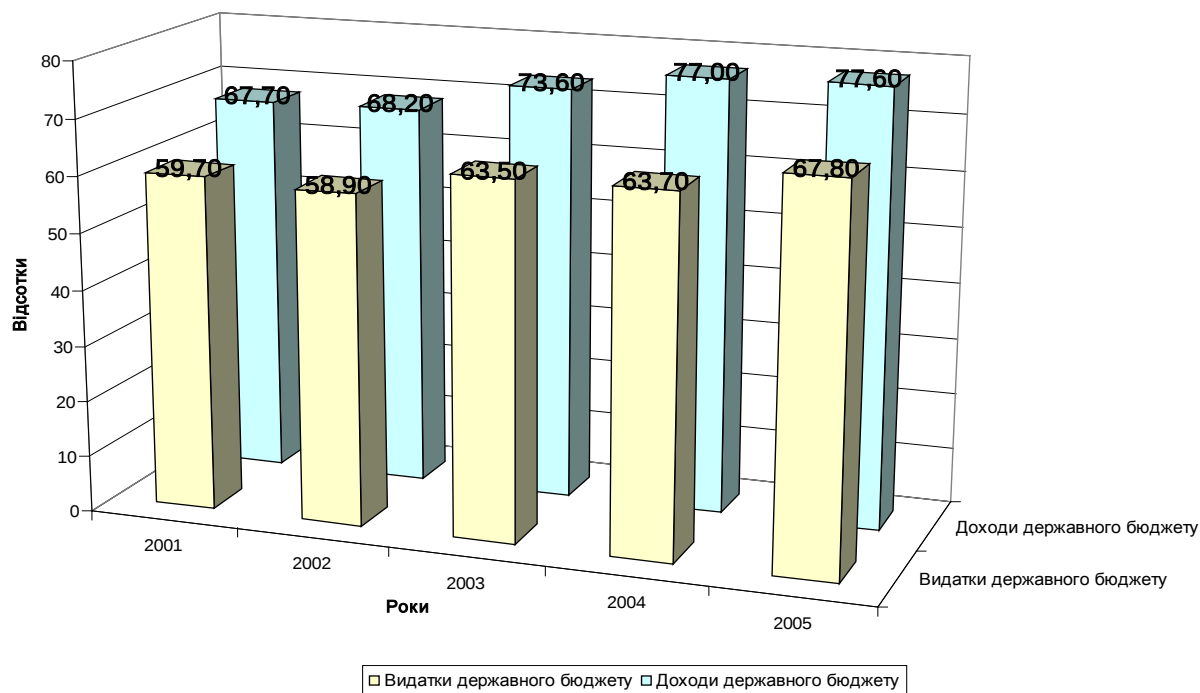


Додаток Ж

Питома вага доходів* та видатків місцевих бюджетів
у зведеному бюджеті України за 2001-2005** роки.



Питома вага доходів та видатків* Державного бюджету України у 2001-2005** роках

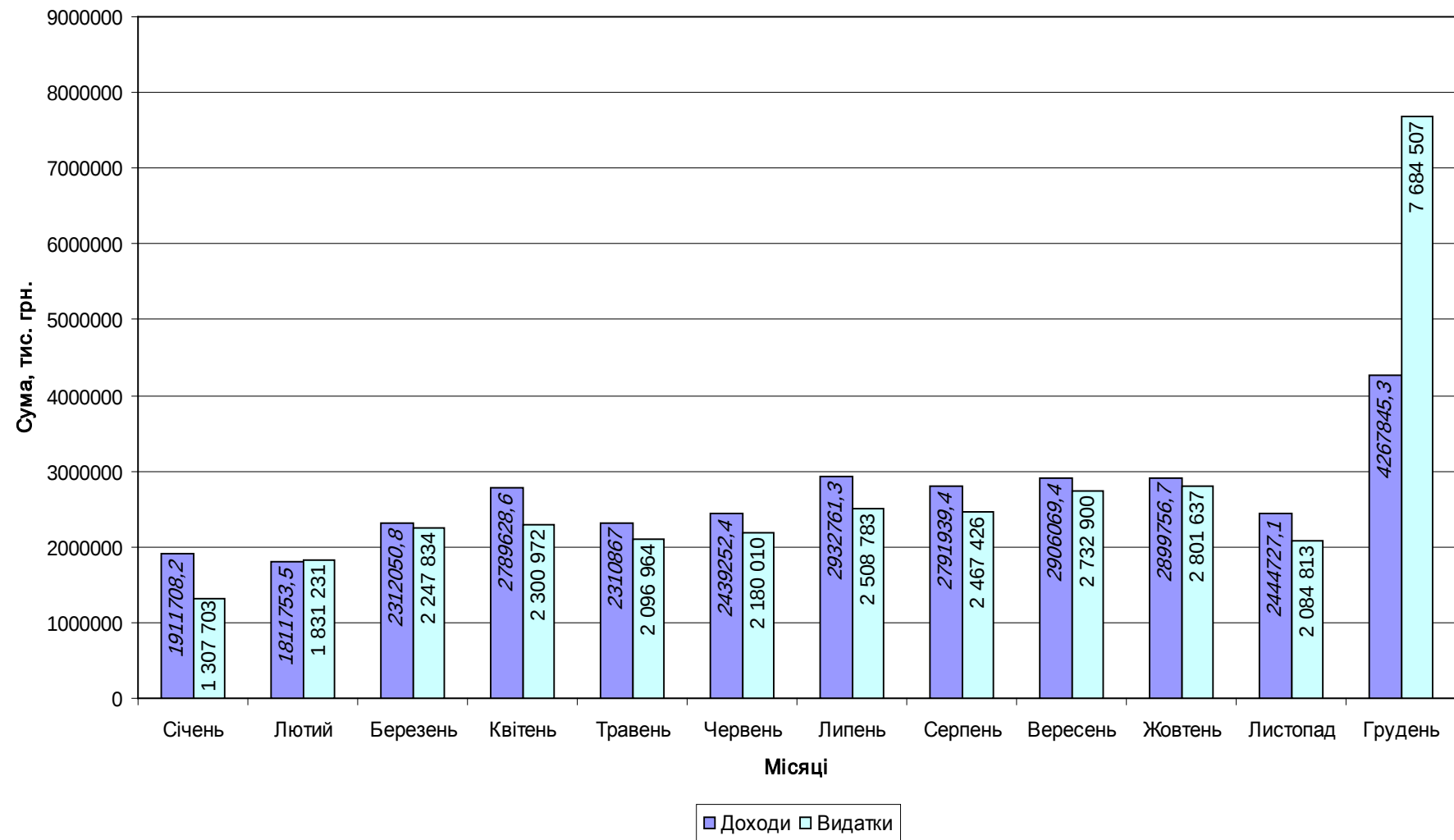


* - без міжбюджетних трансфертів

** - за 2005 рік показники планові

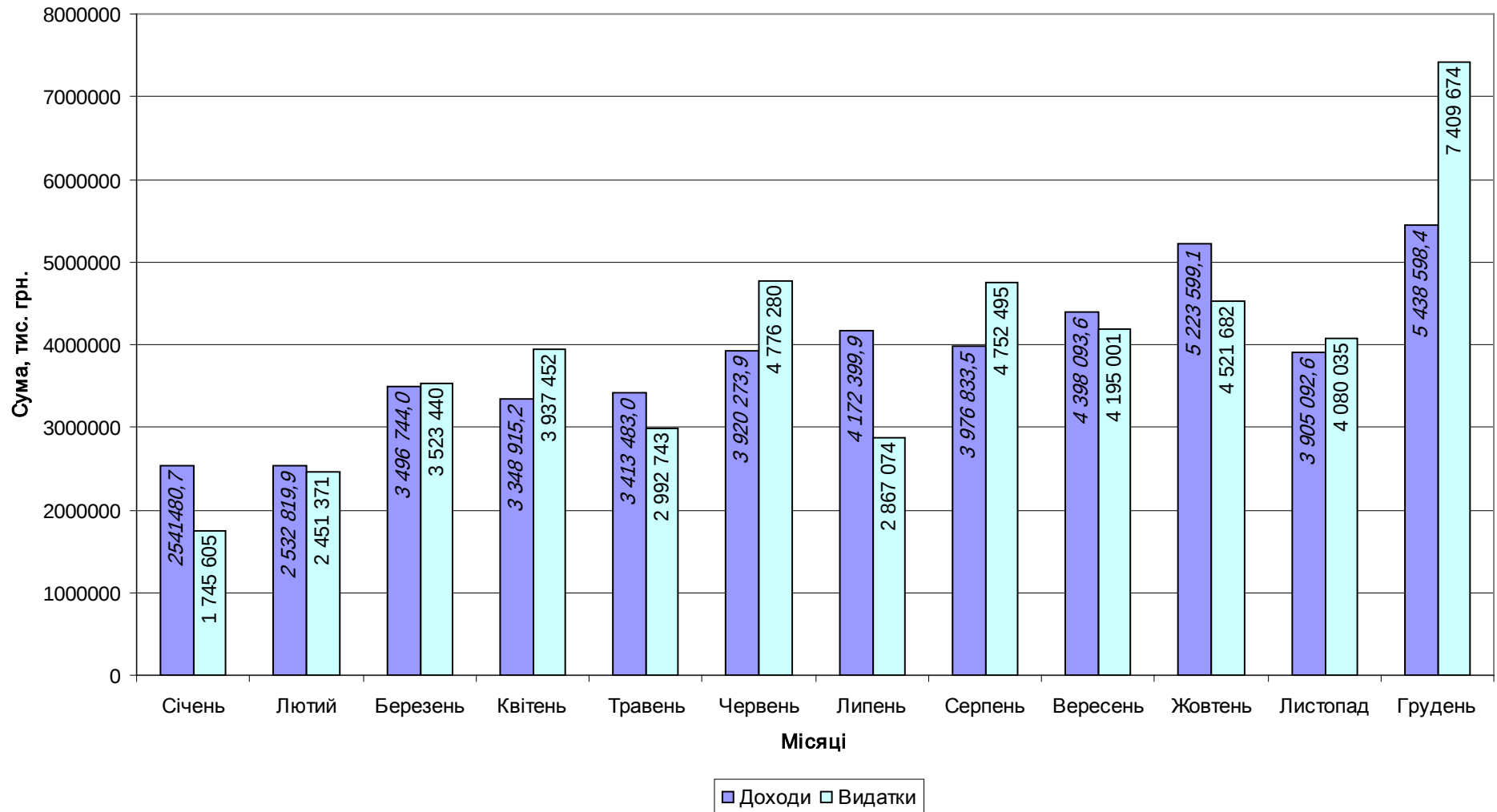
Додаток 3.1

Помісячне виконання зведеного бюджету України у 1999 році

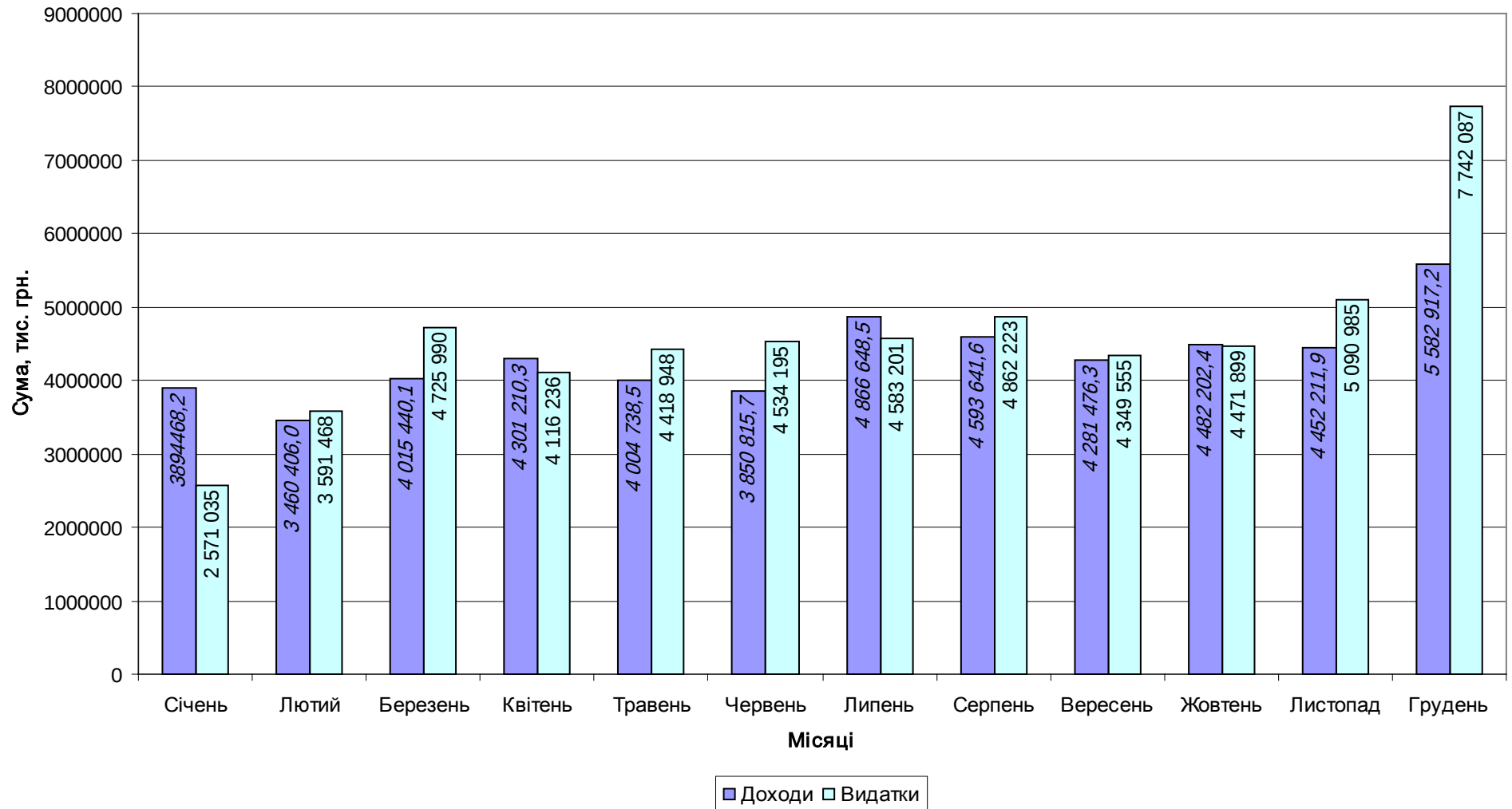


Додаток 3.2

Помісячне виконання зведеного бюджету України у 2000 році

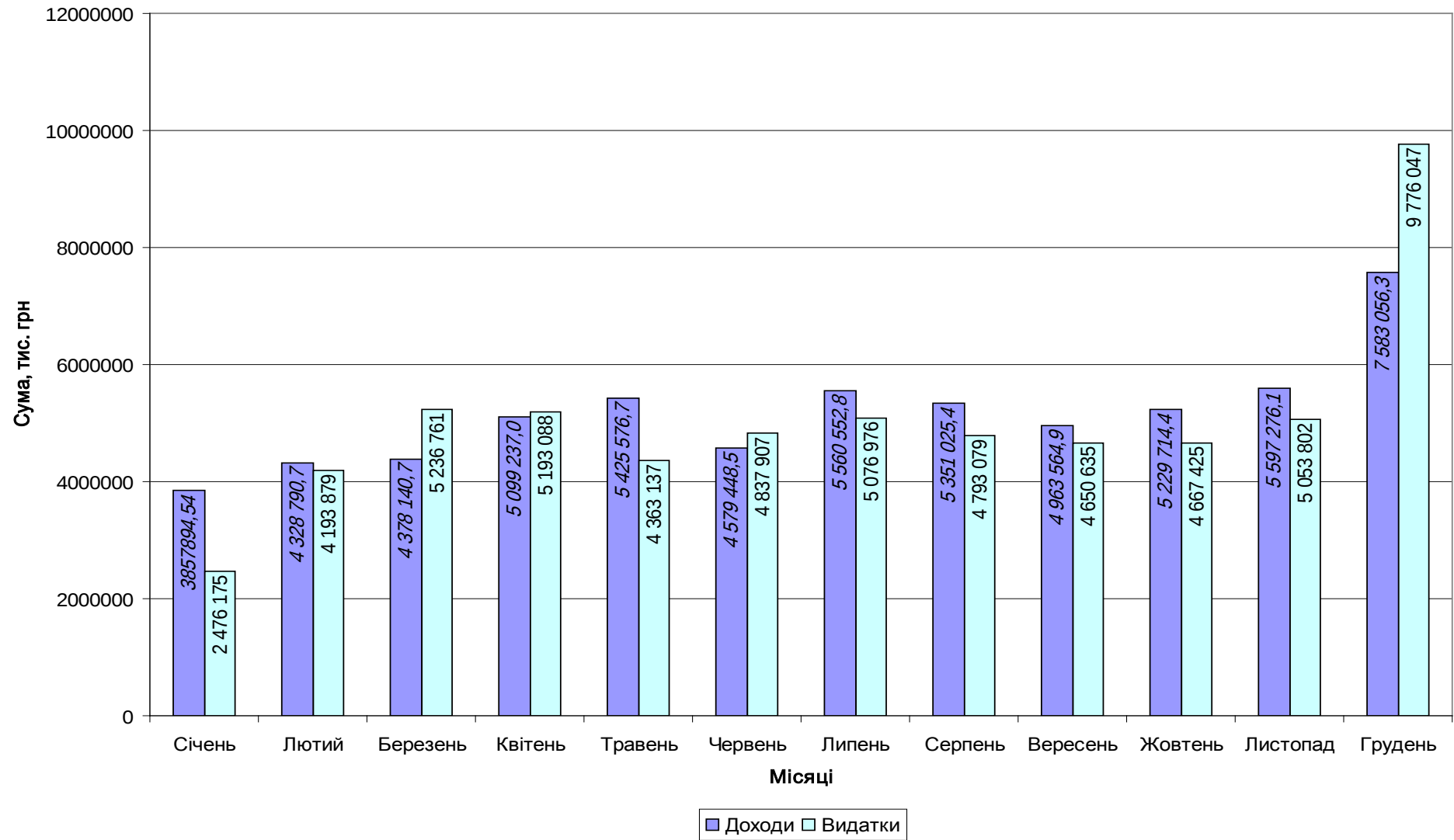


Додаток 3.3
Помісячне виконання зведеного бюджету України у 2001 році



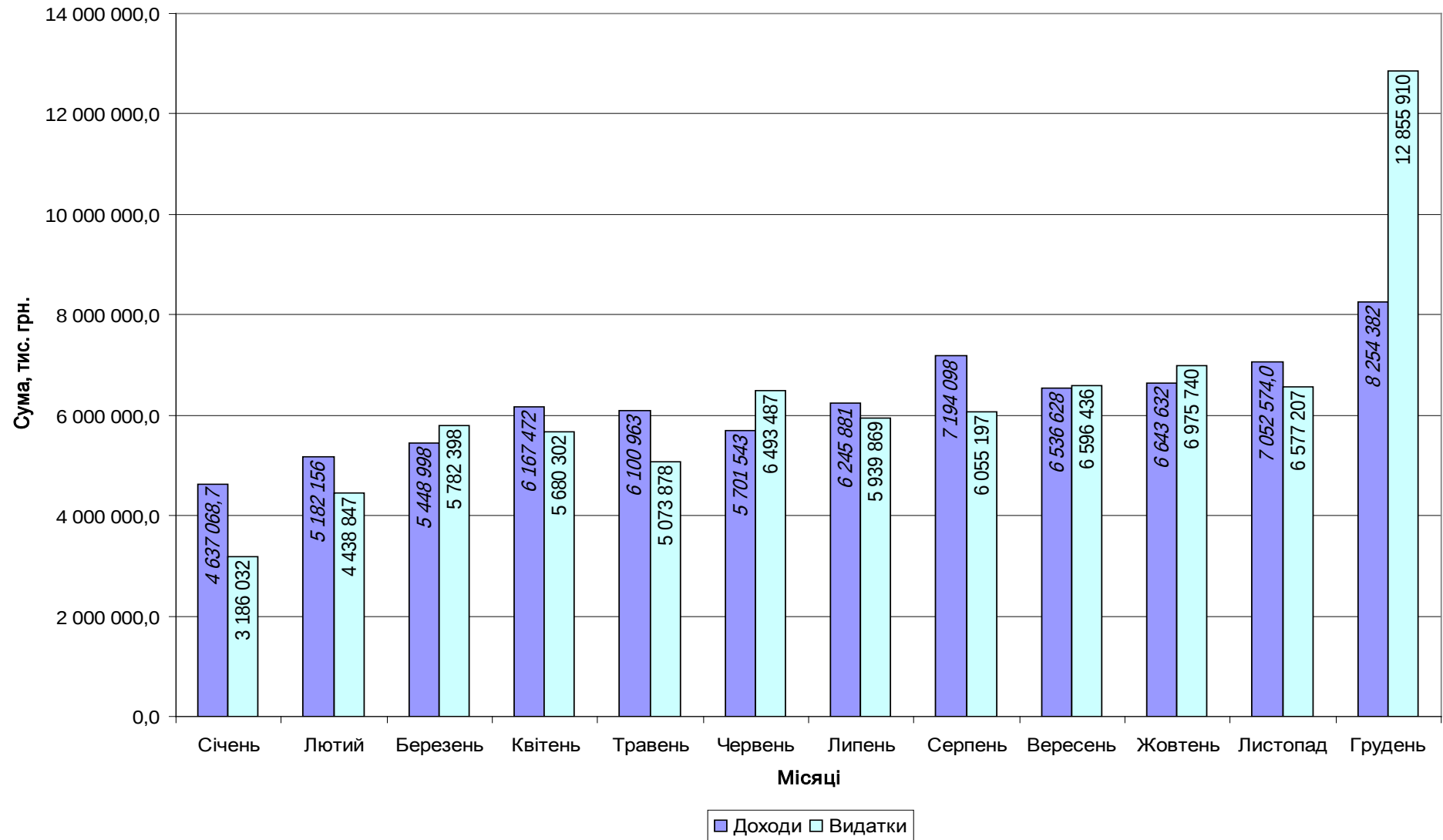
Додаток 3.4

Помісячне виконання зведеного бюджету України у 2002 році



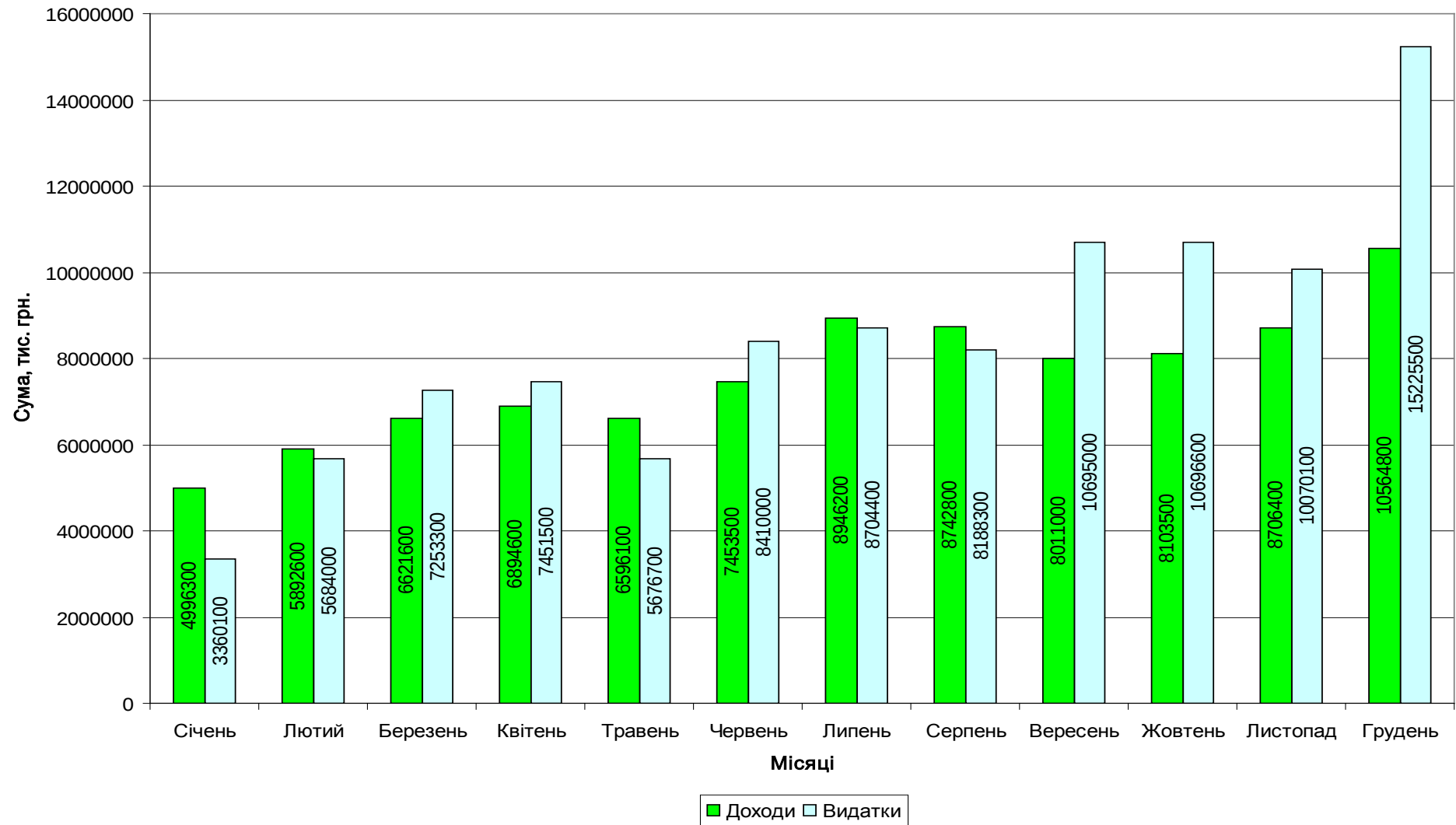
Додаток 3.5

Помісячне виконання зведеного бюджету України у 2003 році



Додаток 3.6

Помісячне виконання зведеного бюджету України у 2004 році



Додаток 3.7

Помісячне виконання зведеного бюджету України за 2005 рік

