

4. Резніченко К.Г. Фінансове оздоровлення сфери освіти: проблеми та шляхи розв'язання / К.Г. Резніченко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2009. – № 2. – С. 301–308.
5. Волкова Н.В. Освітній потенціал у контексті інноваційного розвитку регіону / Н.В. Волкова // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії. Економічні науки. – 2008. – № 1(19). – С. 45–49.

УДК 33

Підчоса Л.В.
аспірант

*Державного науково-дослідного інституту
інформатизації та моделювання
Міністерства економіки України*

БЮДЖЕТУВАННЯ, ОРІЄНТОВАНЕ НА РЕЗУЛЬТАТ, ЯК ІНСТРУМЕНТ РЕФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТНИХ ВІДНОСИН

Дедалі більшими темпами економістами та політичними діячами багатьох країни світу обговорюється проблема підвищення ефективності функціонування державного сектора економіки. Одним із найважливіших ресурсів підвищення результативності державних витрат є: зниження витрат наданих державних коштів, скорочення частки адміністративних витрат (у загальній структурі витрат державного сектору), покращання якості надання послуг. Одним із інструментів покращання якості управління суспільними фінансами є впровадження у практику управління державним сектором та суспільними фінансами концепції бюджетування, орієнтованого на результат (БОР), у систему управління державними фінансами.

Ключові слова: бюджетування, орієнтоване на результат, реформування, бюджет, витатки, доходи, бюджетні реформи.

Подчоса Л.В. БЮДЖЕТИРОВАНИЕ, ОРИЕНТИРОВАННОЕ НА РЕЗУЛЬТАТ, КАК ИНСТРУМЕНТ РЕФОРМИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Все большими темпами экономистами и политическими деятелями многих стран мира обсуждается проблема повышения эффективности функционирования государственного сектора экономики. Одним из важнейших ресурсов для повышения результативности государственных расходов являются: снижение расходов предоставленных государственных средств, сокращение доли административных расходов (в общей структуре расходов государственного сектора), улучшение качества предоставления услуг. Одним из инструментов улучшения качества управления общественными финансами является внедрение в практику управления государственным сектором и общественными финансами концепции бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), в систему управления государственными финансами.

Ключевые слова: бюджетирование ориентированное на результат, реформирование, бюджет, расходы, доходы, бюджетные реформы.

Pidchosa L.V. RESULT - ORIENTED BUDGETING AS A TOOL OF REFORMING BUDGETING RELATIONS

The economists and politics of different countries to pay more attention for the problem of the increasing the efficiency of the economic public sector. One of the most important resources for the increasing the effectiveness of public expenditure are: reducing costs granted to public funds, reducing the share of administrative costs (in the hole structure of the costs of public sector), to improve the quality of service. Reduction to practice of public sector management and public finances the concept of Result – oriented budgeting, in public financial management system – is one of the tools of improvement of quality management and public finances.

Keywords: Result – oriented budgeting, reforming, budget, costs, income and budgetary reforms.

Постановка проблеми. У теперішньому стані світової економіки, макрофінансової нестабільності, воєнних дій (зокрема на сході України), нестабільності валютних коливань та цін на нафтопродукти архіважливим є питання виходу з фінансової кризи.

Бюджетування, орієнтоване на результат, спершу було запроваджено в провідних країнах світу й є одним із провідних інструментів виходу з фінансової кризи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Актуальність обраної теми та визначення основних проблемних питань, що розглядаються в даній статті, було доведено та розглянуто такими відомими науковцями та провідними всесвітньо відомими економістами, як: D.Curry, G. Hammerschmid, S. Jilke, S. Van de Walle, F. Hedro Basuki, G. Grossi, C. Reichard, P. Ruggiero, M. Shevin-Coetzee, D. W. Forsythe, S. Hernández Sánchez S. Storm, Фридман, Дж. Стигліц, І. Лютий, В. Федосов, В. Опарін та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В існуючих дослідженнях наведена занадто оптимістична або песимістична оцінка економічної ситуації.

Мета статті полягає у визначенні найбільш результативної стратегії виходу зі світової кризи завдяки обраній бюджетній стратегії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Починаючи з 1950-х років у багатьох країнах ведеться активна робота з підвищення ефективності державних витрат за рахунок запровадження в практику управління державним сектором та суспільними фінансами концепції бюджетування, орієнтованого на результат, або її окремих елементів.

Країною, де вперше була здійснена спроба впровадження елементів бюджетування, орієнтованого на результат, були США. У 1949 р. була призначена президентом Труменом Комісія Гувера, яка рекомендувала Федеральному уряду США притримуватися принципів бюджетування, орієнтованого на результат (performance budgeting), «формуючи бюджет на базі виконуваних функцій, діяльності та проєктів» [7, с. 8]. На протязі п'ятидесяти років у США на практиці було використано різноманітні модифікації концепції БОР: система «планування – програмування – бюджетування» (Planning – Programming –

Budgeting System (PPBS)) у 1962–1971 рр., управління по цілях (Management by Objectives) у 1972–1975 рр., планування бюджету з нуля (Zero – Based Budgeting) у 1977–1981 рр., так зване «нове бюджетування, орієнтоване на результат» (new performance budgeting) з 1990-х років [5, с. 5].

Уважається, що найбільш завершений варіант бюджетування, орієнтованого на результат, впроваджено в Австралії, Новій Зеландії, Великобританії, Нідерландах. У Швеції експеримент по впровадженню управління по цілях та результатах розпочався у першій половині 1960-х років; у 1988–1990 рр. управління по цілях та результатах було впроваджено у повному обсязі для всього державного сектора, продовжуючи розвиватися і надалі. Програми переходу на систему бюджетування за результатами було прийнято у таких країнах, як Франція та Німеччина. Окремі елементи концепції бюджетування, орієнтованого на результат, також застосовуються в країнах Центральної та Східної Європи, зокрема в Болгарії (перший експеримент по впровадженню БОР було реалізовано в 2002 р. у Міністерстві навіколишнього середовища та водних ресурсів) та Латвії (юджетування, орієнтоване на результат, уперше впроваджено в Міністерстві сільського господарства).

Незважаючи на той факт, що впровадження БОР в практику керівництва державними фінансами різних країн світу, здійснювалося на протязі багатьох років, не можна констатувати, що існує країна, де цей процес можна було б уважати остаточно завершеним. Навіть у США, країні, яка має більш ніж 50-річний досвід практичного використання бюджету, орієнтованого на результат, концепція БОР постійно змінюється. У зв'язку з цим роботи остаточно висновки та давати однозначні рекомендації на основі отриманого в ході реалізації бюджетних реформ досвіду вбачається передчасним. Тим не менш, багаторічний досвід використання різноманітних модифікацій концепції бюджетування, орієнтованого на результат, чи окремих її елементів у різноманітних країнах світу може бути корисним для України.

У теперішній економічній ситуації в Україні активно обговорюються шляхи реформування та підвищення ефективності роботи органів державної влади. І в цьому сенсі саме концепція бюджетування, орієнтованого на результат, пропонує новий підхід до підвищення якості управління суспільними фінансами. Є декілька принципових відмінностей БОР від традиційного постатейного бюджетування, однією з яких є те, що виконання бюджету за БОР оцінюється не тільки по тому, якою мірою були виконані ті або інші бюджетні статті, а по тому, наскільки було виконано початкові цілі та завдання. Спеціально для цього розробляється та запроваджується спеціальна система показників, які допомагають на регулярній основі відслідковувати ступінь досягнення цілей та виконання завдань, проводити моніторинг ефективності державних витрат. При цьому ліквідується детальна регламентація видатків та розпорядникам бюджетних коштів надається повна свобода дій. Зазначений підхід допомагає оцінити результативність державних витрат, підвищити ступінь відповідальності розпорядників та отримувачів бюджетних коштів за їх ефективне використання та на базі отриманих даних визначити оптимальні шляхи використання наявних ресурсів на користь громадян. В основу формування бюджету повинно бути покладено чіткі задані цілі впроваджуваної політики та очікувані результати, а бюджетне планування – отримати довгостроковий характер. При

цьому самостійність бюджетотримувачів у розпорядженні коштів повинна супроводжуватися їх відповідальністю за результати роботи.

Упровадження бюджетування, орієнтованого на результат, є одним із напрямів реформування бюджетного сектору в Україні. Реформування бюджетного процесу у даному напрямі передбачає створення механізму планування бюджетних витрат та підготовки проекту бюджету, за якого заздалегідь визначаються та формалізуються цілі, які повинні бути досягнуті в результаті, а також система показників, на основі яких буде проводитися моніторинг ступеня досягності поставлених цілей; надання розпорядникам та отримувачам бюджетних коштів більше свободи під час прийняття рішень щодо найефективніших способів організації роботи та під час вибору структури витрат для досягнення поставлених цілей, що супроводжується одночасним підвищенням відповідальності розпорядників бюджетних коштів за досягнення поставлених цілей шляхом моніторингу та оцінки ефективності їх діяльності. Передбачається, що результати моніторингу та оцінки будуть слугувати найважливішим джерелом прийняття рішень під час планування бюджету на наступний рік, у тому числі рішень про припинення фінансування окремих видів витрат за недосягнення поставлених цілей. Відповідно до цих принципів, головні розпорядники бюджетних коштів під час підготовки проекту бюджету повинні обґрунтовувати обсяг та структуру своїх витратних потреб, формуючи стратегічні цілі діяльності, основні завдання, внутрішньовідомчі та міжвідомчі програми. Програми, які розроблені відповідно до принципів формування бюджету, орієнтованого на результат, повинні містити очікувані результати реалізації програм, які підлягають кількісній оцінці, та систему показників соціальної та економічної ефективності, а також їх цільові значення.

Отже, дана стаття присвячена дослідженню теоретичних та практичних підходів до впровадження методів бюджетування, орієнтованого на результат, у бюджетний процес у різних країнах світу. Ми ставили за мету детальне вивчення специфічних особливостей БОР у різних країнах. У статті міститься аналіз концепції бюджетування, орієнтованого на результат, характеристика основних елементів БОР, аналіз перспектив та проблем впровадження принципів БОР в українську практику управління суспільними фінансами.

Досліджуючи питання бюджетування, орієнтованого на результат, хочеться навести цитату відомого американського науковця Г. Хатри: «Ми керуємо тим, що здатні оцінити. Якщо ви не в змозі оцінити свою діяльність, то ви не зможете контролювати процес, а також удосконалити його» (Harry P. Hatry. Performance Measurement. Getting results. The Urban Institute Press. 1999). Якщо дивись на цю цитату крізь призму бюджету та бюджетного процесу, то стає зрозумілим, що кожна дія потребує результату та аналізу цього результату, щоб надалі мати можливість вдосконалити свою діяльність.

Отже, слід одразу підкреслити, що в англійській термінології синонімом performance budgeting є термін results – oriented budgeting. До недавнього часу в українській практиці як синонім терміну «бюджетування, орієнтоване на результат» використовувався термін «програмно-цільове бюджетування», нині ж усе більшого поширення отримує термін «бюджетування, орієнтоване на результат» (БОР).

У теорії управління за цілями і результатами бюджетування, орієнтоване на результат, вважається найбільш складним способом використання інформа-

ції щодо цілей та результатів, оскільки містить у собі всю сукупність шляхів використання даної інформації для прийняття управлінських рішень (табл. 1).

Що стосується самої концепції БОР, то вона постійно еволюціонує. Оскільки першою країною, де було започатковано БОР, були США, то доцільно розглянути еволюцію концепції та практики впровадження БОР саме у цій країні.

Програмно-цільовий бюджет (Performance Budget), 1949–1962 рр.

Основні елементи:

- запропонований формат надання федерального бюджету робив акцент не на витратах державних ресурсів, а на виконанні державних функцій та досягненні результатів;

- дані щодо фінансування по кожному міністерству та відомству повинні були надаватися у розрізі програм, підпрограм та видів діяльності.

Система «планування – програмування – бюджетування» (Planning – Programming – Budgeting System), 1962–1971 рр.

Основні елементи:

- можливість вибору довгострокового горизонту планування;

- групування всіх видів діяльності, які виконуються міністерством або відомством, у програми, орієнтовані на досягнення певних соціально значущих цілей; побудова ієрархії завдань та заходів, які ведуть до досягнення цілей;

- оцінка витрат на досягнення кожного елементу програми для оцінки вартісної реалізації програми в цілому;

- подання декількох варіантів досягнення цілей у бюджетній заявці та відповідним їм варіантами фінансування;

Управління по цілям (Management by Objectives), 1972–1975 рр.

Основні елементи:

- підвищення відповідальності працівників міністерств за досягнення цілей, які поставлені перед організацією (голова міністерства/відомства відповідає за досягнення цілей національного значення, працівники – за реалізацію окремих завдань, сформованих разом із керівництвом);

- здійснена спроба оцінити соціальну значимість досягнутих результатів (outcomes);

- бюджетні заявки повинні складатися виходячи із цілей міністерств, які узгоджені із цілями державної політики, на досягнення яких надаються кошти.

Планування бюджету з нуля (Zero – Based Budgeting), 1977–1981 рр.

Основні елементи:

- встановлення цілей, які можуть бути досягнуті за різноманітних рівнів витрат. Для кожної цілі міністерства та відомства повинні запропонувати декілька програм їх досягнення, а витрати, принаймні по одній програмі, повинні бути нижчими за поточний рівень;

- оцінка обсягу ресурсів, які необхідні для досягнення поставлених цілей, повинна була проводитися безвідносно до відповідних бюджетних витрат попереднього періоду;

- міністерствам та відомствам було необхідно поєднати програмну структуру з існуючою організаційною структурою, сформувавши «центри прийняття рішень» (decision units), в яких повинні були прийматися рішення відносно реалізації програм. Подані бюджетні заявки повинні були будуватися у розрізі вказаних центрів прийняття рішень;

- ранжування програм (обґрунтування витрат) за пріоритетністю.

Закон США «Про оцінку результатів діяльності державних установ» (Government Performance and Results Act), 1993 р.

Основні елементи:

- посилення відповідальності державних органів за здійснення програм (керівники мають право самостійно обирати способи досягнення поставлених цілей, можуть перерозподіляти ресурси між статтями витрат у рамках наданого їм кошторису);

- міністерства та відомства повинні розробляти п'ятирічні стратегічні плани, які повинні коригуватися кожні три роки; план роботи на рік, який пов'язує стратегічні цілі міністерства з повсякденною роботою їх працівників;

- підготування міністерствами та відомствами річних звітів, які складають порівняння досягнутих показників соціальної ефективності з запланованими та основними висновками щодо оцінки результатів виконання програм.

Отже, проаналізувавши досвід США, можна зробити висновок, що реструктуризація бюджету та бюджетної системи – це дуже складний та тривалий процес, в основі якого лежить досягнення стабільності економічної системи та досягнення основної мети – результативності.

Звісно, у кожній країні БОР має свої особливості, не існує чітких процедур, інструментів та єдиних методик. Проте, незважаючи на це, можна виокремити низку елементів, які відрізняють бюджетування, орієнтоване на результат, від інших концепцій бюджетування.

Таблиця 1

Використання інформації щодо цілей та результатів задля прийняття управлінських рішень

Спосіб використання інформації	Мета
Performance measurement (Моніторинг результативності)	Оцінка ефективності та продуктивності реалізації програм.
Performance targets (робочі установки)	Результати, які очікуються під час здійснення програми. Слугують також базою для порівняння планових та фактичних результатів виконання програми.
Performance reports (Звіти про результати)	Порівняння планових та фактичних результатів виконання програми. Містять офіційну оцінку результатів реалізації програми.
Performance audits (Аудит результативності програми)	Містить у собі незалежну оцінку вірогідності інформації, яка міститься у звітах про результати реалізації програми.
Performance benchmarks (Бенчмаркінг)	Встановлює критерії, які характеризують найкращі досягнення у тій чи іншій сфері.
Performance contracts (Контракти, які орієнтовані на результат)	Офіційні угоди між державою та постачальниками на постачання / надання певного обсягу продукту / послуг за визначену ціну.
Performance budgeting (Бюджетування, орієнтоване на результат)	Розподіл ресурсів на досягнення визначених цілей.

Джерело: побудовано автором на основі [5, с. 45]

У загальному вигляді бюджетування, орієнтоване на результат, являє собою систему формування (виконання) бюджету, яка відображає взаємозв'язок між бюджетними витратами, які плануються (здійснені), та очікуваними результатами (досягнутими). Основна мета моделі бюджетування – проконтролювати відповідність витрачених ресурсів та отриманих прямих та соціальних результатів, оцінити важливість та економічність і соціальну ефективність тих чи інших видів діяльності, яка фінансується з бюджету.

Управління за результатами являє собою відносно новий підхід до управління суспільними фінансами, проте його не можна назвати принципово новою технологією в теорії та практиці управління фінансами, оскільки різноманітні методи управління за результатами вже довготривалі термін успішно використовуються у сфері приватного бізнесу.

Система збалансованих показників (Balanced Scorecard, BSC) – одна з останніх модифікацій цієї концепції, яка розроблена Norlan Norton Institute на початку 1990-років на базі результатів дослідження професорів Гарвардської школи економіки Д. Нортон та Р. Каплана. Основною причиною проведення дослідження була гіпотеза про те, що управління за допомогою фінансових показників не дає достатньої інформації для прийняття правильних та своєчасних управлінських рішень, оскільки дедалі більшу роль у успішності компанії відіграють нематеріальні активи, а саме: інтелектуальний капітал, репутація та ін.

Що стосується основного принципу системи збалансованих показників, то керувати можливо лише тим, що можна виміряти, тобто поставлених цілей можна досягти лише у тому разі, якщо існують показники, які підлягають кількісному виміру, на основі яких можна оцінити, наскільки та чи інша діяльність компанії сприяє досягненню поставленої мети. Методика системи збалансованих показників допомагає вищому керівництву компанії перевести стратегічні цілі компанії на рівень операційної діяльності: цілі та показники деталізуються до рівня підрозділів та виконавців, переводячи стратегію підприємства на рівень персоналізованих завдань та критеріїв ефективності.

Витрати всіх підрозділів, регіональних та районних, які задіяні для формування бюджету на базі бюджету, орієнтованого на результат, повинні бути розбиті по видах діяльності та направлені на вирішення поставлених перед ними державних завдань. Для кожного виду діяльності розробляється окрема програма. Вона повинна містити опис цілей та завдань, ресурсів, які необхідні для їх досягнення, а також показників результативності стосовно виконання програм та процедур виміру цих показників. Що стосується бюджетних заявок під час бюджетування, орієнтованого на результат, то вони складаються в розрізі цілей та програм.

Формат проекту бюджету, який адміністрація регіону чи орган самоврядування вносить до представницького органу при БОР, має суттєві відмінності від формату бюджету, який складено по статейному способу. До першої частини входять: постановка пріоритетів, цілей та завдань, опис очікуваних результатів, обґрунтування цільових значень показників результатів, які повинні бути досягнуті в різних секторах різними міністерствами та відомствами. У другій частині бюджету проводиться структура витрат, причому в дуже агрегованій формі.

У концепції бюджетування, орієнтованого на результат, змінюється характер відповідальності галузевих підрозділів органів управління. На них покладається відповідальність, передусім, за досягнення запланованих результатів. Підвищення відповідальності

повинно супроводжуватись збільшенням самостійності у витрачанні фінансових коштів. Бюджетотримувачі та розпорядники бюджетних коштів отримують більшу свободу у використанні коштів у рамках виконуваних програм для підвищення ефективності програм, тобто максимізація результатів відносно витрат чи мінімізація витрат відносно результатів. За БОР розпорядники бюджетних коштів мають повноваження щодо часткового перерозподілу ресурсів між програмами, а також мають право у рамках установлених лімітів використати заощаджені кошти у наступному бюджетному році. Все це розширює можливості ефективного використання бюджетних ресурсів.

Якщо розглядати систему контролю, то система контролю виконання бюджетування, орієнтованого на результат, також змінюється. Фактично змінюється контроль цільового використання коштів. На зміну йому повинен прийти контроль відповідності досягнутих результатів установленим цілям. Даний контроль повинен бути кількісним та суворим. Контроль цільового використання бюджетних коштів здійснюється відносно лише високоагрегованих витрат.

Сама концепція бюджетування, орієнтованого на результат, передбачає максимальне забезпечення прозорості, відкритості та доступності всієї бюджетної інформації, яка дає змогу всім зацікавленим особам судити про те, наскільки ефективно витрачаються кошти платників податків, та оцінити ефективність роботи органів влади.

З огляду на вищезазначене, постає необхідність розглянути відмінності традиційного бюджетування, в основу якого покладено постатейний метод, та бюджетування, орієнтованого на результат (табл. 2).

Висновки. Отже, найпоширенішою моделлю управління суспільними фінансами донедавна була модель постатейного бюджетування. Основна мета постатейного бюджетування – забезпечення цільового використання коштів. Проте багаторічний досвід роботи використання даної моделі в різних країнах світу показав низьку ступінь її ефективності: це призводить до низького рівня відповідальності та ініціативності нижчої ланки державного управління, відсутності зацікавленості в економії коштів. Порівнюючи бюджетування, орієнтованого на результат, із моделлю постатейного бюджетування, можна виокремити низку переваг БОР.

Переваги використання БОР для уряду:

- постійне отримання більш повної інформації щодо реалізації державних завдань та використання бюджетних коштів у різноманітних сферах діяльності держави;
- можливість більш ефективного розподілення бюджетних коштів між конкуруючими статтями витрат за допомогою отримання більш точної та повної інформації про результати реалізації програм відповідно до пріоритетів державної політики;
- економія бюджетних коштів за рахунок підвищення ефективності роботи державного сектору;
- можливість порівняння декількох запропонованих варіантів програм із точки зору очікуваних результатів та витрат;
- передумови для підвищення контролю над діяльністю міністерства та відомств шляхом установлення показників результативності та порівняння фактично досягнутих результатів із запланованими;
- виявлення та скасування дублюючих та неефективних програм.

Переваги використання БОР для установ:

- можливість самостійного використання бюджетних коштів для досягнення поставлених цілей (само-

стійність у витрачанні бюджетних коштів, економії коштів, зміни у структурі витрат за умови дотримання лімітів асигнувань та в межах програми);

- можливість хоча б приблизно встановити взаємозв'язок між очікуваними результатами реалізації програми та обсягом необхідних для цього ресурсів, краще планувати свою діяльність;

- можливість підкріплення запитів щодо збільшення бюджетного фінансування економічно збалансованих розрахунків ефективності реалізації програм.

Переваги використання БОР для суспільства:

- бюджетування, орієнтоване на результат, допомагає краще зрозуміти, яку мету ставить перед собою уряд, наскільки поставлені цілі відповідають потребам населення, в якому ступені можливо досягти поставлені цілі та якою ціною.

Що стосується України, то підвищення ефективності у плануванні та витрачанні бюджетних коштів є основним питанням на порядку денному. Це пов'язано з тим, що перерозподіл бюджетних ресурсів призводить до підвищення якості суспільних благ, які надає держава, та до збільшення кількості громадян, які їх отримують. Своєю чергою, це підвищує рівень довіри громадян до діючого уряду і дає змогу утримувати політичну владу. Бюджетні видатки являють собою потужне джерело економічного зростання, але водночас за неправильної бюджетно-податкової політики можуть стати основою економічної кризи.

Для України це питання дуже актуальне. Сьогодні реалії диспропорції в умовах праці бюджетного та реального сектору становлять загрозу потенційному зростанню економіки України. Орієнтація бюджетних

Таблиця 2

Порівняльна характеристика моделі постатейного бюджетування та бюджетування, орієнтованого на результат

Модель постатейного бюджетування	Модель бюджетування, орієнтованого на результат
<i>Розподілення фінансових коштів</i>	
За видами витрат відповідно до функціональної, відомчої, економічної класифікації бюджетних витрат (оплата праці, придбання матеріалу та ін.)	По програмах та стратегічних цілях, які передбачають досягнення певних кінцевих результатів
<i>Принципи планування бюджету</i>	
Не передбачається очікувані результати діяльності, а під час планування головним є обґрунтування потреби в ресурсах. Витратні потреби визначаються, як правило, шляхом індексації величиною витрат попереднього періоду	Першочерговим завданням під час планування діяльності є обґрунтування пріоритетів та очікуваних результатів. Бюджетні витрати співвідносяться з показниками результатів через показники ресурсів та заходів, які необхідні для досягнення результатів
<i>Горизонт планування</i>	
Зазвичай 1 рік	Зазвичай 3 роки
<i>Свобода використання лімітів асигнувань</i>	
Фінансування, яке отримується, розділено на цільові ліміти, кожний з яких має чітко визначену мету. Перерозподілення коштів між статтями та розділами заборонено. Залишки коштів на бюджетному рахунку ліквідуються наприкінці року	Встановлюються довготривалі ліміти асигнувань. Дозволяється перерозподіл коштів між статтями витрат. Можливе перенесення невикористаних коштів на наступний рік та часткове використання асигнувань майбутнього року у поточному році
<i>Контроль використання бюджету</i>	
Переважає зовнішній контроль, який здійснюється вищестоящими або спеціалізованими відомствами. Основна увага приділяється контролю виконання видаткових статей бюджету	Нижчі рівні управління мають більшу відповідальність за прийняття рішень. Ведеться постійний моніторинг діяльності та подальший зовнішній фінансовий аудит. Найголовнішою метою є контроль досягнення поставлених цілей та завдань, а не контроль витрачання бюджетних коштів
<i>Організаційна структура</i>	
Організаційна структура державної установи, як правило, формується по функціональному принципу. Організаційне розподілення установ на відділи та підрозділи базується на тому, які функції вони виконують, а не на кінцевих результатах та продуктах їх діяльності	Організаційна структура установ за БОР здебільшого орієнтується на результати діяльності установи. Оперативні підрозділи та відділи повинні відповідати за конкретні результати своєї роботи, тобто за товари та послуги, які надаються даною установою. Витрати на допоміжні функції, тобто робота керівництва, бухгалтерія, юридична підтримка та ін., як правило, розподіляються між оперативними відділами та підрозділами
<i>Відповідальність працівників за ефективне використання бюджетних коштів</i>	
Низький рівень делегування повноважень. Окремі працівники, на різноманітних рівнях мають невелику кількість повноважень для самостійного прийняття рішень, тобто того, що, на їхню думку, може підвищити ефективність витрачання бюджетних коштів	Високий рівень децентралізації та делегування повноважень. Після того як організація визначила найважливіші пріоритети, сформувала відповідні цілі та надала на їх реалізацію фінансові ресурси, окремим підрозділам усередині організації слід дати змогу самостійно визначати, яким чином поставлені цілі можуть бути досягнуті найкращим чином. Окремі працівники повинні мати більше можливостей впливати на вибір коштів та методів роботи у рамках своєї професійної компетенції. Посилення відповідальності за результативність діяльності. Основна увага приділяється досягненню кінцевих (соціальних) результатів (outcomes). Укладання контрактів та договорів (зокрема індивідуальних) – один із засобів підвищення відповідальності керівників установ за ефективність використання отриманих коштів. У цих контрактах можуть зазначитися цільові показники діяльності певної установи, які повинні бути досягнуті керівниками на певному рівні фінансування. Ступінь виконання бюджету оцінюється на основі даних моніторингу показників результативності, висновків зовнішніх незалежних аудиторських компаній та ін.

Джерело: складено автором на основі [5, с. 46–53]

видатків на реальний сектор економіки оказує негативний вплив на промислові та сільськогосподарські підприємства, знижуючи їх інтерес та мотивацію до зростання в ринкових умовах, що тягне за собою не виправний збиток бюджетним організаціям.

Таким чином, досліджуючи міжнародний досвід та засоби впровадження бюджетування, орієнтованого на результат, в Україні, необхідні такі умови:

- встановлення цілей, завдань та результатів діяльності, які будуть забезпечувати реалізацію пріоритетів державних програм соціально-економічного розвитку України на середньострокову перспективу;
- наявність та застосування формалізованих методів оцінки повної вартості витратних зобов'язань;
- забезпечення мотивації бюджетних установ в ефективному використанні бюджетних коштів;
- застосування конкурентних принципів розподілення бюджетних коштів;
- наявність та застосування бюджетними закладами методів оцінки результатів використання бюджетних коштів.

Отже, резюмуючи, можна зробити висновок, що бюджетування, орієнтоване на результат, – це метод планування, виконання та контролю над виконанням бюджетів усіх рівнів, який базується на застосуванні цільових програм на умовах середньострокового фінансового планування з контролем результатів, які отримані від використання бюджетних коштів. Сам метод бюджетування, орієнтованого на результат, уперше став застосовуватися у фінансовому менеджменті підприємств із метою порівняння витрат і результатів підрозділів підприємства. Основною метою БОР є підвищення ефективності використання бюджетних коштів. При цьому планування та розподілення бюджетних коштів ставиться в залежність від досягнення бюджетними установами конкретних результатів відповідно із середньостроковими пріоритетами соціально-економічної політики.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Dion Curry The State and Perceptions of Public Sector Reform in Europe / D. Curry, G. Hammerschmid, S. Jilke, S. Van de Walle // Social Science Research Network. International Handbook of Public Administration and Governance. Cheltenham: Edward Elgar. Pp. 369-398. - March 26, 2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2755045.
2. Ferry Hendro Basuki Participatory budgeting and managerial performance in conditions of information asymmetry / F. Hendro Basuki // Ljaber, Vol.13. – № 6 (2015): 4529-4555 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.serialsjournals.com/serialjournalmanager/pdf/1457764128.pdf>.
3. Giuseppe Grossi Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities / G. Grossi, c. Reichard, P. Ruggiero // Public Performance & Management Review. Volume 39, Issue 3, 2016 pages 581-606 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/15309576.2015.1137770>.
4. Michelle Shevin-Coetzee Reforming the Pentagon's budgeting process / M. Shevin-Coetzee // Center for a New American Security, Washington, DC 20005. – February 2016. – 18 p.
5. Quicker, Better, Cheaper?: Managing Performance in American Government (Rockefeller Institute Press) / D. W. Forsythe. - Rockefeller Institute Press, October 18, 2001. – 648 p.
6. Silvia Hernández Sánchez, Sabrina Storm Political Use of Evaluation Results in Central America / S. Hernández Sánchez S. Storm // The Future of Evaluation [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://link.springer.com/chapter/10.1057/9781137376374_15.
7. The current view of the performance budgeting U.S. Commission on Organization of the Executive Branch of the Government, Budgeting and Accounting / P. Fitz – Patrick, U.S. Navy // Washington, DC, 1949 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://calhoun.nps.edu/bitstream/handle/10945/31030/currentviewofper19552fitz_1.pdf?sequence=1.