

Ключевые слова:

бюджетирование, ориентированное на результат; бюджетный процесс; система сбалансированных показателей; программное бюджетирование

М. Б. Траченко, к. э. н.,

доц. кафедры финансов, денежного обращения и кредита
Государственного университета управления
(e-mail: m.trachenko@gmail.com)

Развитие методологии бюджетирования в системе общественных финансов

В России начиная с 2003 г. прослеживается тенденция к совершенствованию бюджетной политики на основе среднесрочного бюджетного планирования, внедрения программно-целевых методов и бюджетирования, ориентированного на результат (БОР). В Бюджетном послании Президента России поставлена задача «начать полномасштабное внедрение с 2012 года программно-целевого принципа организации деятельности органов исполнительной власти и, соответственно, программных бюджетов на всех уровнях управления»¹, ориентировать бюджетные расходы не на содержание сети учреждений, а на обеспечение результативности их деятельности.

По данным международных исследований, уже в начале XXI в. более 70 % стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) регулярно использовали в бюджетной документации информацию, характеризующую результативность деятельности органов власти². Для характеристики итогов реализации программ целесообразно сочетать финансовые и нефинансовые показатели. Последние нередко более информативны, а в ряде случаев их применение — единственный способ оценить результат, связанный с расходами бюджета. Анализ данных ОЭСР и Всемирного банка показал широкое распространение нефинансовых показателей для оценки результатов расходования бюджетных средств в развитых странах (рис. 1). В большинстве проанализированных стран — Австралии, Великобритании, Нидерландах, Норвегии, Новой Зеландии, США и Швеции — все финансируемые из бюджета программы оценивались с применением нефинансовых показателей, в Дании и Финляндии — более 75 %, во Франции — около 50 %, и только в Канаде и Германии с их помощью оценивалось менее 25 % бюджетных программ.

¹ Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2011–2013 годах // Российская газета. — 2011. — 30 июня.

² См.: Kristensen J. K. *Overview of Results Focused Management and Budgeting in OECD Member Countries.* — Paris: OECD, 2002.

Использование нефинансовых показателей для оценки результативности бюджетных расходов будет способствовать повышению их прозрачности и росту открытости бюджета России в целом³.

Рисунок 1



Источник: составлено автором по данным Всемирного банка (<http://siteresources.worldbank.org/PSGLP/Resources/ShahandShenpaper.pdf>)

Распространение в странах ОЭСР идей результативного бюджетирования сопряжено с развитием новых подходов к структурированию бюджетных расходов. Наряду с функциональной и экономической классификациями, которые применяются в 10 из 12 стран, участвовавших в исследовании, программная и административная классификации используются в 60 % всех стран. Основа современной классификации расходов была заложена в 1950 г., когда в США был принят закон «О бюджете и процедурах бюджетной отчетности», которым устанавливалось требование представлять в бюджете не структуру расходов по видам затрат, а ожидаемый результат от осуществления программ или исполнения государственных функций⁴. Вместе с тем использование рыночных подходов для измерения результатов бюджетных расходов на всех уровнях — министерствами, кабинетом министров, главой правительства, бюджетным комитетом и контролирующими органами — выявлено только в Норвегии, а треть стран (Австралия, Канада, Финляндия и США) их не применяет.

ИНТЕГРАЦИЯ БОР И ИНСТРУМЕНТОВ СТРАТЕГИЧЕСКОГО МЕНЕДЖМЕНТА

Важным направлением развития методологии бюджетирования является интеграция БОР и стратегического планирования. До 2012 г. связующими элементами между документами стратегического и среднесрочного планирования, инструментами координации действий ведомств и субъектов Федерации служили проекты основных направлений деятельности правительства (далее — проекты ОНДП). Однако их использование было сопряжено с рядом проблем:

- в картах некоторых проектов ОНДП было представлено очень большое количество задач (до 30), которые при этом несоразмерны, а мероприятия по разным проектам несопоставимы по масштабам и финансированию;

³ См.: Афанасьев М. П., Беленчук А. А., Лавров А. М. Программный бюджет как инструмент повышения открытости бюджетного процесса // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. — 2011. — № 3.

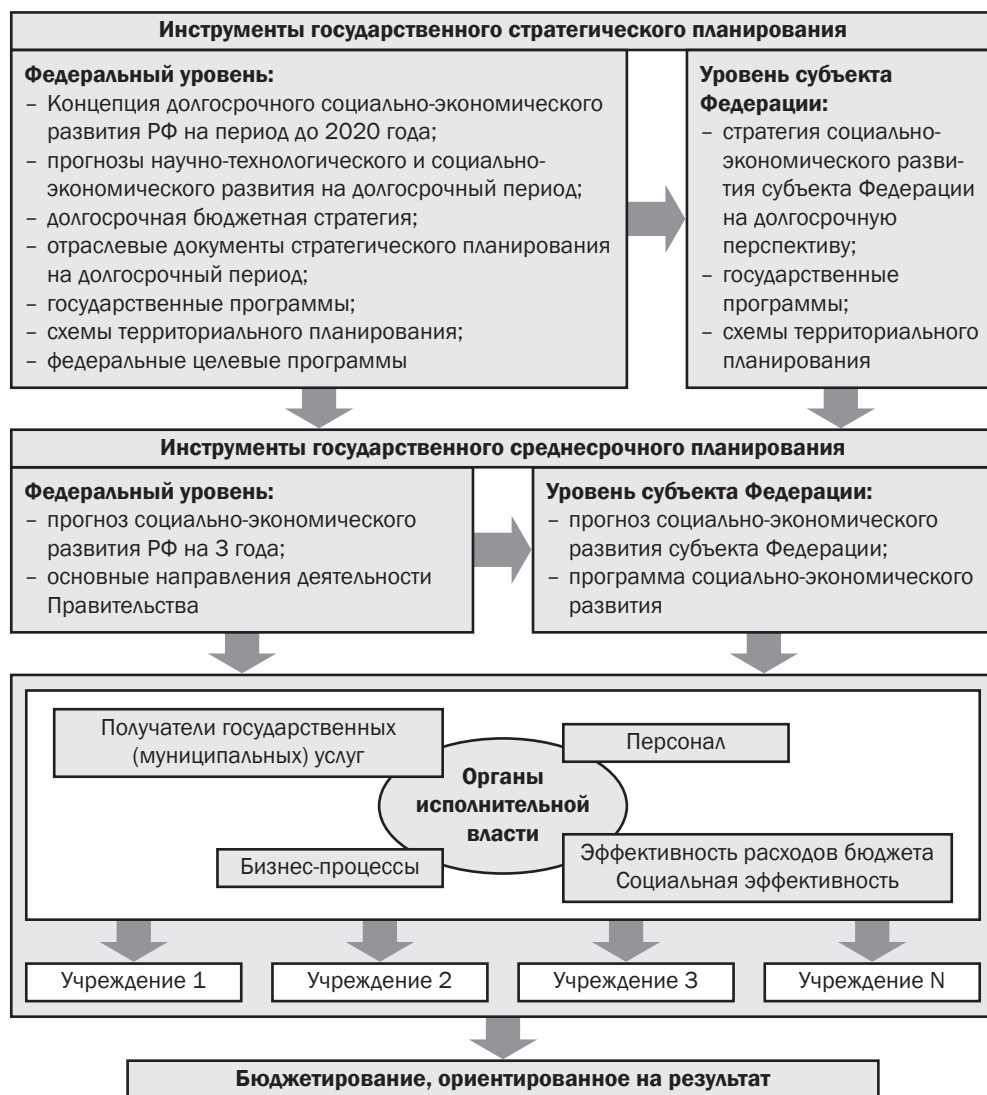
⁴ См.: Лавров А. М. Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты: международный опыт и российские перспективы // Финансы. — 2004. — № 3 — С. 9–14.

- для формирования наборов целевых индикаторов проектов ОНДП не было достоверных статистических данных по показателям конечного эффекта;
- процессы планирования и отчетности в части бюджетных расходов на реализацию проектов ОНДП были совершенно не встроены в бюджетный процесс;
- в условиях существующей структуры расходов оказалось невозможным выполнить законодательное требование о том, что для каждого мероприятия должен быть приведен хотя бы один код бюджетной классификации, который полностью соответствует данному мероприятию.

Перечисленные методологические проблемы предопределили отказ от использования проектов ОНДП и дальнейшее развитие инструментария стратегического планирования (рис. 2).

Рисунок 2

Инструменты стратегического и среднесрочного планирования



Источник: составлено автором на основании проекта Федерального закона «О государственном стратегическом планировании» (http://www.economy.gov.ru/minec/about/structure/depstrategy/doc20111121_005).

Предлагается шире использовать положительный опыт реализации стратегии на основе интеграции БОР и системы сбалансированных показателей (*англ. — Balanced Scorecard, BSC*) и ключевых показателей эффективности, накопленный в управлении финансами коммерческих структур; адаптировать этот опыт к формированию системы показателей результативности, учитывая отличительные особенности реализации BSC в субъектах Федерации (муниципалитетах).

Таблица 1

Особенности реализации сбалансированной системы показателей на региональном (муниципальном) уровне

Подсистемы в BSC	Особенности реализации BSC в органах государственной (муниципальной) власти
Клиенты (потребительский аспект) — подсистема, отражающая оценку предприятия покупателями	Оценка получателями государственных (муниципальных) услуг степени достижения установленных показателей непосредственных и конечных результатов
Бизнес-процессы (внутрифирменный аспект) — подсистема, описывающая процессы, которые могут обеспечить исключительное положение на рынке, конкурентоспособность предприятия	Оптимизация и стандартизация операций и процессов, выполняемых органами исполнительной власти и подведомственными учреждениями, разработка паспортов государственных (муниципальных) услуг с целью достижения лучших результатов при запланированных или снижаемых затратах
Персонал — подсистема, отражающая навыки, умения работников, организацию взаимодействия между ними	Обучение государственных (муниципальных) служащих лучшей российской и зарубежной практике БОР, информатизация их деятельности
Финансы — подсистема, дающая информацию собственникам о финансовых показателях предприятия (EVA, ROE и т. д.)	Дополнение системы финансовых показателей, характеризующих эффективность расходов на достижение поставленных целей, показателями социальной эффективности

Источник: составлено автором.

Таким образом, чтобы достичь стратегических целей развития региона (муниципалитета), необходимо подчинить этому деятельность субъекта (муниципалитета) по формированию и исполнению бюджета текущего года и на среднесрочную перспективу, для чего целесообразно определить для чиновников ключевые показатели эффективности (*англ. — Key Performance Indicators, KPI*) и мотивировать их на выполнение контрольных значений KPI в системе сбалансированных показателей.

Заинтересованность чиновников в выполнении контрольных значений KPI — важнейшее условие достижения поставленных целей, реализации в долгосрочном периоде стратегии субъекта (муниципалитета). Например, если стратегические цели — повышение уровня жизни населения, улучшение инвестиционного климата и повышение степени привлекательности региона для иностранных инвесторов, то эффективность деятельности непосредственно министерства экономического развития целесообразно оценивать по следующим ключевым показателям эффективности: объем валового регионального продукта (ВРП), объем ВРП на душу населения, денежные доходы в расчете на душу населения, объем инвестиций в основной капитал на душу населения, объем иностранных инвестиций на душу населения.

Как показывает опыт интеграции бюджетирования и системы KPI в децентрализованных финансах, при разработке ключевых показателей в субъектах (муниципалитетах) предпочтение нужно отдавать опережающим (ведущим) индикаторам. Например, показатель эффективности «Доля объема отпуска коммунальных ресурсов, счета за которые выставлены по показаниям приборов учета» используется практически всеми субъектами. При этом он относится к отстающим индикаторам и в большей степени характеризует состояние дел в сложившейся системе предоставления населению коммунальных услуг. Даже при выставлении 100 % счетов по показаниям приборов учета

нет уверенности в значительном приближении к цели — бесперебойному обеспечению населения ресурсами в соответствии с мировыми стандартами их качества при минимальных затратах.

Для каждого подразделения органов власти региона (муниципалитета), которые целесообразно позиционировать как центры ответственности (по аналогии с центрами финансовой ответственности в системе бюджетирования коммерческих структур), нужно определить зону ответственности, стратегические цели, в достижении которых участвует этот центр ответственности; разработать ключевые показатели эффективности и утвердить на планируемый период контрольные значения KPI. Мониторинг контрольных значений KPI, их контроль на основе план/факт анализа позволяет оценить личный вклад госслужащих в экономику и социальную сферу субъекта (муниципалитета), эффективность работы центров ответственности и органов власти субъекта (муниципалитета) в целом.

ИНСТРУМЕНТАРИЙ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ КОММЕРЧЕСКИХ СТРУКТУР ДЛЯ РАЗВИТИЯ БОР В СУБЪЕКТАХ ФЕДЕРАЦИИ

Понимание бюджетирования как универсальной технологии позволило выявить аналогичные черты применяемых инструментов корпоративных систем бюджетного управления (далее — КСБУ) и инструментов БОР. Методические основы применения Бюджета продаж в КСБУ, в котором определяется объем реализуемых товаров (работ, услуг), актуальны и для БОР в субъектах (муниципалитетах).

Таблица 2

Сравнительная характеристика инструментов корпоративных систем бюджетного управления и бюджетирования, ориентированного на результат

Инструменты КСБУ	Инструменты БОР	Сравнительная характеристика
Бюджет продаж	— Государственное (муниципальное) задание; — Реестр государственных (муниципальных) услуг; — Стандарт (паспорт) государственных (муниципальных) услуг	Бюджет продаж — основной инструмент согласования потребностей рынка с возможностями предприятия, а государственное (муниципальное) задание должно использоваться не только для планирования бюджетных ассигнований и субсидий, но и как инструмент обеспечения и уточнения государственных гарантий
— Бюджет закупок; — Бюджет расходов; — Бюджет кредиторской задолженности	— Распределение предельных объемов на оказание государственных (муниципальных) услуг; — Обоснование бюджетных ассигнований (ОБАС); — Реестр расходных обязательств (РРО)	Бюджеты закупок, расходов и кредиторской задолженности формируются с учетом данных Бюджета продаж. Реестр расходных обязательств должен быть увязан с государственным (муниципальным) заданием, но на практике для согласования с бюджетными услугами необходимо совершенствование бюджетной классификации
Бюджет проекта	— Ведомственные целевые программы (ВЦП); — Долгосрочные целевые программы (ДЦП)	Инструменты планирования, мониторинга и контроля за расходованием средств на достижение конкретных целей предприятия, непосредственных и конечных результатов субъекта (муниципалитета)
Бюджет центра финансовой ответственности (ЦФО)	Доклад о результатах и основных направлениях деятельности главных распорядителей бюджетных средств (распорядителей бюджетных средств) (ДРОНД ГРБС [РБС])	Бюджет центра финансовой ответственности содержит информацию о движении денежных средств и финансовом результате организации, на которой основываются управленческие решения и оценка эффективности. ДРОНД ГРБС (РБС) может стать аналогичным инструментом и использоваться в БОР для принятия управленческих решений в разрезе ГРБС (РБС), но для этого необходимо развивать методологию и вносить изменения в нормативную базу

Инструменты КСБУ	Инструменты БОР	Сравнительная характеристика
— Бюджет движения денежных средств (БДДС); — Бюджет доходов и расходов (БДР)	ДРОНД субъекта (муниципалитета)	Важнейший инструмент бюджетирования ДРОНД по аналогии с БДР и БДДС должен применяться для планирования, мониторинга использования и оценки эффективности расходования бюджетных средств, для достижения непосредственных и конечных результатов; быть внедренным в бюджетный процесс каждого субъекта (муниципалитета), для чего необходимо совершенствование методологии и нормативной базы
Аналитический блок системы бюджетирования	Оценка эффективности деятельности органов исполнительной власти субъекта (муниципалитета)	В аналитическом блоке КСБУ и для оценки эффективности деятельности органов исполнительной власти субъекта (муниципалитета) используются аналогичные методы и показатели финансового менеджмента. Следует шире применять эти инструменты в управлении

Источник: составлено автором.

Задачи планирования и контроля за расходами, закупки товарно-материальных ценностей (работ, услуг) и расчетов с поставщиками и подрядчиками, которые решаются в КСБУ с помощью группы операционных бюджетов, в БОР реализуются путем распределения предельных объемов средств на оказание государственных (муниципальных) услуг, ведения РРО и ОБАС. В настоящее время выписка из РРО, в котором деньги расписаны по целевым статьям бюджетной классификации, — чисто формальное требование Бюджетного кодекса РФ (БК РФ), инструмент, не используемый учреждениями. Актуальная цель совершенствования РРО — его увязка с услугами учреждений, что предполагает развитие бюджетной классификации в соответствии с зарубежным опытом.

В деятельности многих предприятий используется Бюджет проекта, причем этот инструмент применяют не только проектно-ориентированные компании. Главное, что характерно для Бюджета проекта, — представление в одном документе результатов и затрат, связанных с реализацией (достижением определенной цели), а также движения денежных средств и финансового результата (в т. ч. маржинального дохода). Основная цель Бюджета проекта — обеспечение информацией для принятия управленческих решений, начиная с планирования и заканчивая подведением итогов реализации проекта. В БОР аналогичные задачи решают ВЦП. Как показал анализ, применение ВЦП и ДЦП в субъектах и муниципалитетах связано с целым рядом проблем. Развитие этого инструментария БОР целесообразно в соответствии с методологией программно-ориентированного бюджетирования.

ДРОНД ГРБС (РБС, ПБС) является аналогом Бюджета ЦФО коммерческой организации, предназначение которого — информировать руководство и собственников предприятия о финансовых результатах деятельности ЦФО на всех стадиях бюджетного цикла, начиная с этапа планирования и завершая контролем за исполнением плана и принятием соответствующих управленческих решений в отношении руководителя ЦФО и всего коллектива. На современном этапе ДРОНД является статическим инструментом, а для управления нужны более оперативные данные, поэтому предлагается разрабатывать ДРОНД ГРБС (РБС, ПБС) с разбивкой первого года на кварталы, а по наиболее важным показателям — на месяцы. Решение о формировании перечня показателей для ежемесячного мониторинга нужно предоставить органам исполнительной власти субъекта (муниципалитета), которые могут решить эту задачу с учетом наиболее актуальных целей развития конкретного региона (муниципалитета).

Бюджеты доходов и расходов и движения денежных средств — основные бюджеты для информирования собственников и принятия решений в отношении всего

предприятия в целом. ДРОНды субъектов (муниципалитетов) также содержат консолидированную информацию о деятельности соответствующих органов управления и должны быть основным инструментом БОР, но в настоящее время не отвечают этому требованию, т. к. не интегрированы с бюджетным процессом и недостаточно оперативны (формируются только ежегодно). Как показал анализ, на практике не реализована (или реализована чисто формально, для отчетности) ежегодная оценка эффективности исполнения ДРОНдов, и результаты не используются при распределении бюджетных ассигнований. Предлагается синхронизировать формирование ДРОНдов с формированием инструментов стратегического планирования (о чем уже сказано выше), закрепить в БК РФ процедуры их увязки с другими инструментами БОР (ПРО, ОБАС, ВЦП, ДЦП и т. д.), а также встроить ДРОНД в бюджетный процесс субъектов (муниципалитетов), приняв соответствующие нормативные акты.

Распространение методов финансового менеджмента и применение инструментария бюджетирования коммерческих структур могут быть полезны для совершенствования БОР в части обоснования нормативов затрат на государственные (муниципальные) услуги и объема бюджетных ассигнований в целом на задание. Для этого нужно сформировать стандарт государственной (муниципальной) услуги. Эта задача аналогична задаче стандартизации бизнес-процессов в реальном секторе экономики и определяется двумя основными целями — повышением удовлетворенности получателей бюджетных услуг и снижением расходов на их финансирование (в децентрализованных финансах эта цель подчиненная по отношению к более общей — повышению маржинальной рентабельности услуги).

Очевидно, что цели разнонаправленные и в общественных финансах предполагают поиск компромисса — лучшего результата для получателей услуг при ограниченных финансовых возможностях бюджета. Для достижения двуединой цели должны быть решены следующие задачи:

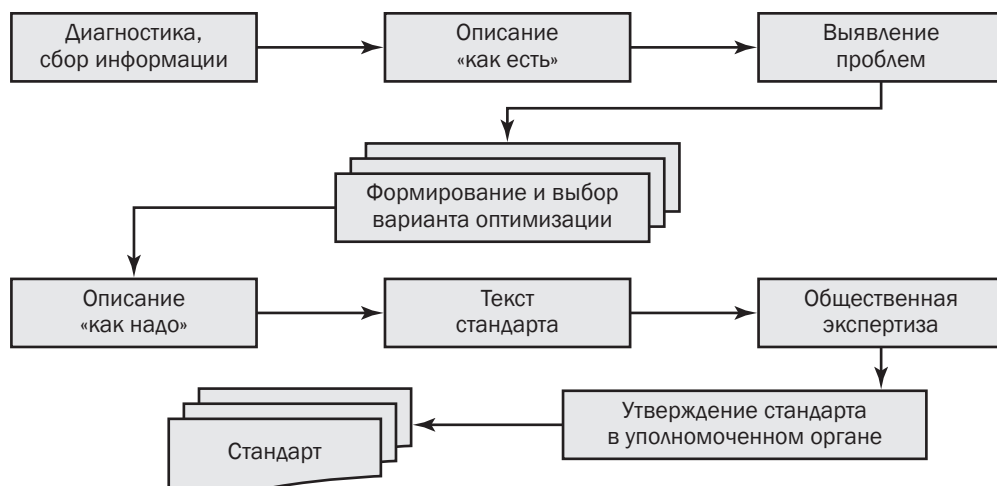
- минимизация издержек (времени, транспортных расходов и иных ресурсов) получателя государственной услуги;
- минимизация затрат бюджетных средств за счет оптимизации действий исполнителей, повышения производительности труда и других факторов;
- оптимизация документооборота, связанного с оказанием государственной (муниципальной) услуги, в т. ч. минимизация количества документов, требуемых от получателя услуги;
- обеспечение возможности дистанционного оказания услуги с использованием интернет-технологий;
- закрепление в нормативной базе субъекта (муниципалитета) измеряемых требований к качеству и доступности государственной (муниципальной) услуги, а также ответственности должностных лиц за их обеспечение;
- мониторинг обратной связи с получателями государственной (муниципальной) услуги, обеспечение их прав на качественную и доступную услугу.

На этапе, предшествующем внедрению системы бюджетирования на предприятии, в ходе диагностики проводится описание бизнес-процессов «как есть», выявляются проблемы, разрабатываются варианты их решения, устраняются лишние звенья, дублируемые операции, исключается нецелесообразное визирование документов, оптимизируется документооборот в целом. На основе проведенного анализа формируется версия «как надо». Анализ предприятия путем построения модели в стандарте IDEF позволяет понять, как именно достигается результат деятельности предприятия: какие промежуточные работы необходимо выполнить; какие ресурсы (информационные, материальные, производственные, человеческие) нужны для выполнения каждого вида работ и всей деятельности в целом; как можно усовершенствовать деятельность организации.

На рис. 3 изображен универсальный алгоритм разработки стандарта государственной (муниципальной) услуги, отражающий опыт КСБУ, который можно рекомендовать публично-правовым образованиям. Структура и содержание стандарта определяются на региональном (местном) уровне, имеют существенные различия между собой и не отражают специфику субъекта (муниципалитета). Целесообразно утвердить единую структуру стандарта услуг для всех субъектов и муниципалитетов, что упростит решение этой проблемы и позволит сэкономить в масштабах страны немалые бюджетные средства. Стандарт услуг служит основой определения норматива затрат на услугу, ее полной стоимости и объема бюджетных ассигнований на государственное (муниципальное) задание для учреждения. Переход от финансирования сети учреждений по смете, при котором учитывался в основном фактор инфляции, к финансированию в зависимости от количества и качества оказанных услуг предполагает использование новых методических подходов к формированию стоимости услуги, в т. ч. адаптацию инструментов финансового менеджмента коммерческих структур.

Рисунок 3

Алгоритм разработки стандарта государственной (муниципальной) услуги



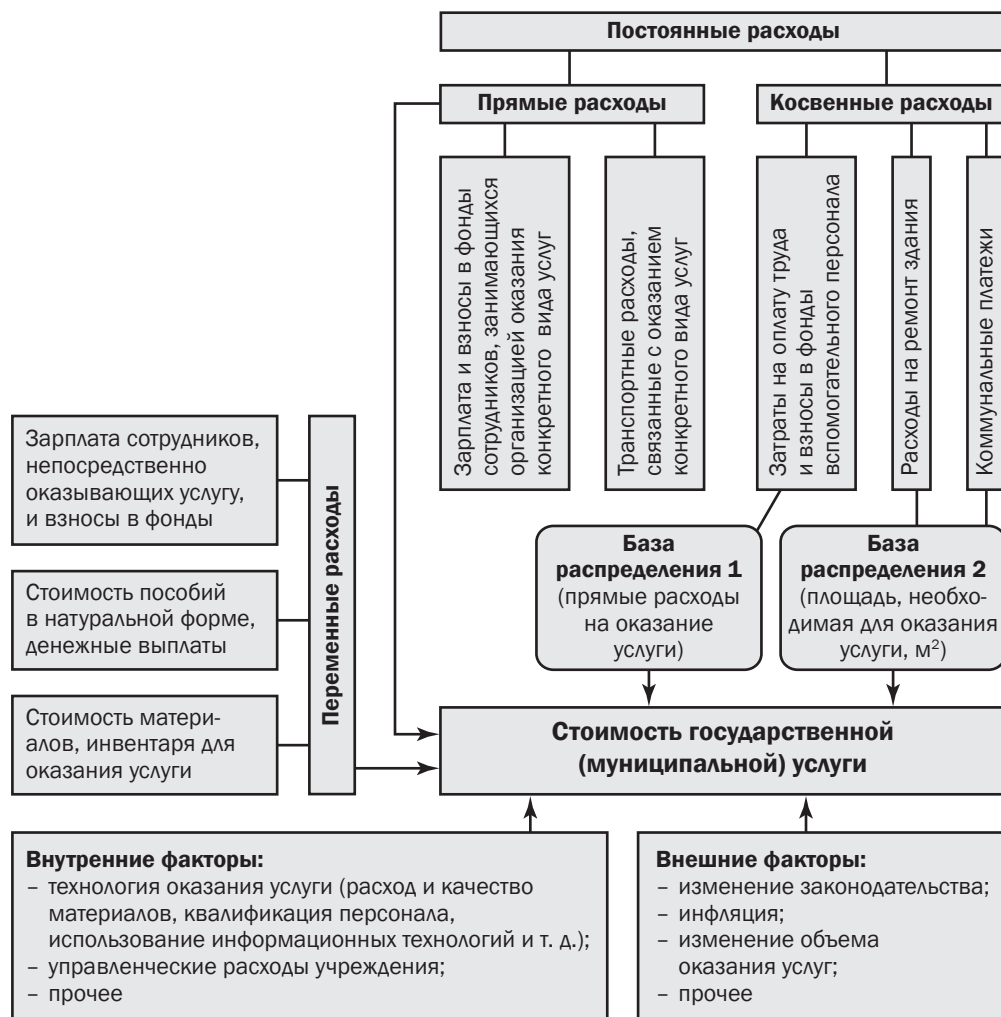
Источник: составлено автором.

На рис. 4 представлен разработанный автором алгоритм расчета стоимости государственной (муниципальной) услуги, в котором адаптирован маржинальный подход, широко используемый в коммерческом секторе. Все расходы, включаемые в стоимость государственной (муниципальной) услуги, сгруппированы в зависимости от их поведения при изменении объема оказания услуг (выделены переменные и постоянные), а также разделены на прямые (все переменные и часть постоянных) и косвенные (постоянные расходы, которые связаны с деятельностью учреждения в целом или с оказанием нескольких видов услуг). Схема алгоритма отражает частный случай, когда в составе косвенных расходов выделены две группы, каждая из которых имеет свою базу (базис, или драйвер) отнесения на услуги конкретного вида. Возможны ситуации, требующие применения большего числа драйверов, а также отнесения некоторых постоянных косвенных расходов не на все услуги. Адаптация алгоритма для расчета стоимости конкретной услуги предполагает использование описания процесса «как надо», сформированного при разработке стандарта. Стоимость государственной (муниципальной) услуги может изменяться под воздействием внешних и внутренних

факторов, в частности изменения законодательства, инфляционных процессов в экономике, в связи с развитием научно-технического процесса и совершенствованием технологии оказания услуги и др.

Рисунок 4

Алгоритм расчета стоимости государственной (муниципальной) услуги



Источник: составлено автором.

Преимущества предлагаемого алгоритма состоят в возможности более точно планировать расходы в соответствии с объемом государственной (муниципальной) услуги, контролировать удельные переменные расходы и работать над их сокращением на основе совершенствования технологии оказания услуги. При этом минимизация удельных переменных затрат не всегда целесообразна, должны соблюдаться и регулярно обновляться стандарты качества.

Еще одно важное преимущество — возможность контроля на уровне органов исполнительной власти региона (муниципалитета) за управленческими расходами (как за их суммой, структурой, долей в полной стоимости, так и за расходами по отдельным

статьям) учреждений, оказывающих бюджетные услуги, на основании данных о динамике по годам, сравнения расходов аналогичных учреждений, в т. ч. на одну услугу или другой показатель. По аналогии с гибким бюджетом в КСБУ предлагаемое структурирование затрат при формировании стоимости услуг позволит контролировать эффективность затрат с учетом реального объема.

Таким образом, развитие методологии бюджетирования в публично-правовых образованиях связано с использованием положительного опыта зарубежных стран по использованию нефинансовых показателей для оценки результатов программ, программной классификации расходов бюджетов, а также с адаптацией инструментария бюджетирования и финансового менеджмента сферы децентрализованных финансов.

Библиография

1. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2011–2013 годах // Российская газета. — 2011. — 30 июня.
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 17 октября 2009 г. № 815 «О порядке организации исполнения проектов по реализации Основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года» [Электронный ресурс] / Информационно-правовой портал «Гарант». — Режим доступа: <http://base.garant.ru/196471/>.
3. Указ Президента Российской Федерации от 28.04.2008 № 607 «Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов» [Электронный ресурс] / Правовая система «Референт». — Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/155686>.
4. Указ Президента Российской Федерации от 28.06.2007 № 825 (ред. от 13.05.2010) «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации» [Электронный ресурс] / Правовая система «Референт». — Режим доступа: <http://www.referent.ru/1/120081>.
5. Афанасьев, М. П., Беленчук, А. А., Лавров, А. М. Программный бюджет как инструмент повышения открытости бюджетного процесса // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. — 2011. — № 3.
6. Ефремов, А. А. Стратегическое планирование в субъектах Российской Федерации: проблемы регионального законодательства (на примере Воронежской области) [Электронный ресурс] / МОО «Информация для всех». — Режим доступа: <http://www.ifap.ru/pr/2010/n100303a.rtf>.
7. Лавров, А. М. Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты: международный опыт и российские перспективы // Финансы. — 2004. — № 3 — С. 9–14.
8. Kristensen, J. K. Overview of Results Focused Management and Budgeting in OECD Member Countries. — Paris: OECD, 2002. — 176 с.