

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ, ОРИЕНТИРОВАННОЕ НА РЕЗУЛЬТАТ

МАКАШИНА О.В., канд. экон. наук

Рассматривается система организации бюджетного процесса, при котором планирование расходов осуществляется в непосредственной связи с достигаемыми результатами. Представлена сравнительная характеристика модели постатейного бюджетирования и модели бюджетирования, ориентированного на результат.

Ключевые слова: модель бюджетирования, бюджетные средства, административная реформа.

RESULT-ORIENTED BUDGETING

O.V. MAKASHINA, Candidate of Economics

The system of budgeting organization is considered. According to this system cost planning is conducted in close connection with the results achieved. Comparative characteristics of line-item budgeting model and result-oriented budgeting model are presented.

Keywords: budgeting model, budgetary funds, administrative reform.

Бюджетирование, ориентированное на результат (сокращенно БОР), – система организации бюджетного процесса и государственного (муниципального) управления, при которой планирование расходов осуществляется в непосредственной связи с достигаемыми результатами.

Следует сразу оговориться, что, несмотря на длительную историю внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, в практику управления общественными финансами, общепринятого понятия как самого БОР, так и отдельных его элементов ни в России, ни в мире не сформировалось. В английской терминологии синонимом «performance budgeting» является термин «results-oriented budgeting» [1]. В российской практике до недавнего времени в качестве синонима термина «бюджетирование, ориентированное на результат» использовался термин «программно-целевое бюджетирование». В последнее время все большее распространение получает термин «бюджетирование, ориентированное на результат».

В теории управления по целям и результатам БОР считается самым сложным способом использования информации о целях и результатах, поскольку включает в себя всю совокупность способов использования данной информации для принятия управленческих решений (табл. 1) [2].

Концепция БОР постоянно эволюционирует. В каждой стране БОР имеет свои особенности, нет единых методик, процедур и инструментов. Несмотря на это, можно выделить ряд элементов, которые отличают БОР от других концепций бюджетирования.

В самом общем виде бюджетирование, ориентированное на результат, представляет собой систему

формирования (исполнения) бюджета, отражающую взаимосвязь между планируемыми (осуществленными) бюджетными расходами и ожидаемыми (достигнутыми) результатами. Цель данной модели бюджетирования – проконтролировать соответствие затраченных ресурсов и полученных прямых и социальных результатов, оценить значимость и экономическую и социальную эффективность тех или иных видов деятельности, финансирующихся из бюджета.

Для формирования бюджета на основе БОР расходы всех подразделений региональных и муниципальных администраций должны быть разбиты по видам деятельности, направленным на решение стоящих перед ними государственных задач. Для каждого вида деятельности разрабатывается программа. Программа должна содержать описание целей и задач, ресурсов, необходимых для их достижения, а также показателей результативности выполнения программы и процедур измерения этих показателей. Бюджетные заявки при бюджетировании, ориентированном на результат, составляются в разрезе целей и программ.

Формат проекта бюджета, который администрация региона или муниципалитета вносит в представительный орган при БОР, существенно отличается от формата бюджета, составленного по постатейному методу. Его первая часть содержит постановку приоритетов, целей и задач, описание ожидаемых результатов, обоснование целевых значений показателей результатов, которые должны быть достигнуты в разных секторах разными министерствами и ведомствами. Во второй части бюджета приводится структура затрат, причем, в очень агрегированной форме.

Таблица 1. Использование информации о целях и результатах для принятия управленческих решений

Способ использования информации	Цель
Мониторинг результативности (performance measurement)	Оценка эффективности и продуктивности реализации программ
Рабочие установки (performance targets)	Результаты, которых планируется достичь в ходе осуществления проекта. Являются также базой для сравнения плановых и фактических результатов выполнения программы
Отчеты о результатах (performance reports)	Сравнение плановых и фактических результатов выполнения программы. Содержат официальную оценку результатов реализации программы
Аудит результативности программы (performance audits)	Содержит независимую оценку достоверности информации, содержащейся в отчетах о результатах реализации программы
Бенчмаркинг (performance benchmarks)	Устанавливает критерии, характеризующие лучшие достижения в той или иной области
Контракты, ориентированные на результат (Performance contracts)	Официальные договоры между государством и поставщиками на поставку / предоставление определенного объема продукта / услуг по определенной цене
Бюджетирование, ориентированное на результат (performance budgeting)	Выделение ресурсов на достижение определенных целей

В концепции БОР изменяется характер ответственности отраслевых подразделений органов управления. На них возлагается ответственность, в первую очередь, за достижение запланированных результатов. Повышение ответственности должно сопровождаться увеличением самостоятельности в расходовании финансовых средств. Распорядители бюджетных средств и бюджетополучатели получают большую свободу в использовании средств в рамках выполняемых программ для повышения эффективности программ, т.е. для максимизации результатов относительно затрат, или минимизации затрат относительно результатов. При БОР распорядители бюджетных средств имеют полномочия по частичному перераспределению ресурсов между программами, а также право в рамках установленных лимитов использовать сэкономленные средства в следующем бюджетном году. Все это расширяет возможности эффективно использования бюджетных ресурсов.

Система контроля за исполнением бюджета при БОР также меняется. Фактически отменяется контроль за целевым использованием средств. На смену ему должен прийти контроль за соответствием достигнутых результатов установленным целям. Контроль этот должен стать количественным и строгим. Контроль за целевым использованием бюджетных средств осуществляется в отношении лишь высоко агрегированных расходов.

Концепция БОР подразумевает максимальное обеспечение открытости и доступности всей бюджетной информации, позволяющей всем заинтересованным лицам судить о том, насколько эффективно тратятся деньги налогоплательщиков, насколько эффективно работают органы власти.

Основные отличия традиционного бюджетирования, в основу которого положен постатейный метод, от БОР представлены в табл. 2.

До недавнего времени самой распространенной моделью управления общественными финансами являлась модель постатейного бюджетирования. Главная цель постатейного бюджетирования состоит в обеспечении целевого использования средств. Однако многолетний опыт использования данной модели в разных странах мира продемонстрировал низкую степень ее эффективности, что приводит к низкому уровню ответственности и инициативности нижнего звена государственного управления, отсутствию заинтересованности в экономии средств.

По сравнению с моделью постатейного бюджетирования, БОР обладает целым рядом преимуществ.

Преимущества использования БОР для правительства:

- регулярное получение более полной информации о реализации государственных задач и использовании бюджетных средств в различных сферах деятельности государства;
- возможность более эффективного распределения бюджетных средств между конкурирующими статьями расходов благодаря получению более точной и полной информации о результатах реализации программ в соответствии с приоритетами государственной политики;

- экономия бюджетных средств за счет повышения эффективности работы государственного сектора;

- возможность сравнить несколько предлагаемых вариантов программ с точки зрения ожидаемых результатов и затрат;

- предпосылки для повышения контроля за деятельностью министерств и ведомств путем установления показателей результативности и сравнения фактически достигнутых результатов с запланированными;

- выявление и упразднение дублирующих друг друга программ, неэффективных программ.

Преимущества использования БОР для учреждений:

- возможность самостоятельного расходования бюджетных средств для достижения поставленных результатов (самостоятельность в оперативном управлении расходами, экономии средств, изменении структуры затрат при соблюдении лимитов ассигнований и в рамках программ);

- возможность хотя бы приблизительно установить взаимосвязь между ожидаемыми результатами реализации программы и объемом требуемых для этого ресурсов, лучше планировать свою деятельность;

- возможность подкрепления запросов об увеличении бюджетного финансирования экономически обоснованным расчетом эффективности реализации программы.

Преимущества использования БОР для общества:

- бюджетирование, ориентированное на результат, позволяет лучше понять, какие цели ставит перед собой правительство, насколько поставленные цели отвечают потребностям населения, в какой степени этих целей удается достичь и какой ценой.

Модели БОР, обладая общими фундаментальными признаками, могут существенно различаться друг от друга. В первую очередь, принято различать проблемно-ориентированную и сервисную модели БОР. Кроме того, различное значение в моделях БОР могут иметь: среднесрочное планирование, связь с мотивацией служащих, место и роль стандартизации деятельности бюджетных учреждений и органов власти, нормативное финансирование.

В Российской Федерации актуальность БОР обозначилась в связи с принятием *Концепции* реформирования бюджетного процесса (Постановление Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. №249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»).

В целях содействия реформированию региональных и муниципальных финансов Правительство Российской Федерации Постановлением № 2 от 5 января 2005 г. утвердило *Положение* о предоставлении субсидий из Фонда реформирования региональных и муниципальных финансов.

В Приложении к Положению о предоставлении субсидий из Фонда реформирования региональных и муниципальных финансов сформулированы основные направления реформирования региональных и муниципальных финансов.

Таблица 2. Сравнительная характеристика модели постатейного бюджетирования и модели БОР

Модель постатейного бюджетирования	Модель БОР
<i>Распределение финансовых средств</i>	
По видам затрат в соответствии с функциональной, ведомственной, экономической классификациями бюджетных расходов («оплата труда», «покупка материалов» и т.п.)	По программам или стратегическим целям, предусматривающим достижение определенных конечных результатов
<i>Принципы планирования бюджета</i>	
При планировании главным является обоснование потребности в ресурсах, ожидаемые результаты деятельности не обосновываются. Расходные потребности устанавливаются, как правило, путем индексации величины расходов предыдущего периода	Исходным при планировании деятельности является обоснование приоритетов и ожидаемых результатов. Бюджетные расходы соотносятся с показателями результатов через показатели ресурсов и мероприятий, необходимых для достижения результатов
<i>Горизонт планирования</i>	
Обычно 1 год	Обычно 3 года
<i>Свобода использования лимитов ассигнований</i>	
Получаемое финансирование разделено на целевые лимиты, каждый из которых имеет четко определенную цель. Перераспределение средств между статьями и разделами не допускается или крайне затруднено. Остатки средств на бюджетном счете ликвидируются в конце года	Устанавливаются долгосрочные лимиты ассигнований. Разрешается перераспределение средств между статьями расходов. Возможен перенос неиспользованных средств на следующий год и частичное использование ассигнований будущего года в текущем году
<i>Контроль за исполнением бюджета</i>	
Преобладает внешний контроль, осуществляемый вышестоящими или специализированными ведомствами	Нижние уровни управления наделяются большей ответственностью за принятие решений. Ведется мониторинг деятельности и последующий внешний финансовый аудит
Основное внимание уделяется контролю за исполнением расходных статей бюджета	Контролируется не столько само расходование бюджетных средств, сколько достижение поставленных целей и задач
<i>Организационная структура</i>	
Организационная структура государственного учреждения, как правило, формируется по функциональному принципу. Организационное деление учреждения на отделы и подразделения основано, скорее, на том, какие функции они исполняют, чем на конечных результатах и продуктах их деятельности	При БОР организационная структура учреждений должна в большей степени ориентироваться на результаты деятельности учреждения. Оперативные подразделения и отделы внутри учреждений должны отвечать за конкретные результаты своей работы, т.е. за товары и услуги, предоставляемые данным учреждением. Затраты на вспомогательные функции (работа руководства, бухгалтерии, юридической поддержки и т.п.), как правило, распределяются между оперативными отделами и подразделениями
<i>Ответственность сотрудников за эффективное использование бюджетных средств</i>	
Низкий уровень делегирования ответственности. Отдельные сотрудники на различных уровнях имеют мало возможностей самостоятельно делать то, что, по их мнению, может повысить эффективность расходования бюджетных средств	Высокий уровень децентрализации и делегирования полномочий. После того как организация определила важнейшие приоритеты, сформулировала соответствующие цели и выделила на них финансовые ресурсы, отдельным подразделениям внутри организации следует позволить во многом самим определять, каким образом эти цели могут быть достигнуты наилучшим образом. Отдельные сотрудники должны иметь больше возможностей влиять на выбор средств и методов работы в рамках своей профессиональной компетенции Усиление ответственности за результативность деятельности. Основное внимание уделяется достижению конечных (социальных) результатов (outcomes). Один из способов повышения ответственности руководителей учреждений за эффективность использования полученных средств – заключение договоров, контрактов (в том числе, индивидуальных) с руководством учреждений. В этих контрактах могут указываться целевые значения показателей деятельности того или иного учреждения, которые обязаны достичь их руководители при определенном уровне финансирования. Степень исполнения бюджета оценивается на основе данных мониторинга показателей результативности, заключений внешних независимых аудиторских компаний и т.д.

Согласно этим направлениям, в ходе бюджетирования, ориентированного на результат (бюджет и бюджетный процесс, ориентированные на результат), необходимо:

- осуществлять совершенствование методов планирования бюджетных расходов на основе требований, установленных к конечному результату;
- вести регулярный учет эффективности бюджетных расходов, в том числе, на основе опросов потребителей бюджетных услуг;
- составлять бюджетные заявки на основании альтернативных методов достижения целей в рамках бюджетирования, ориентированного на результат;

– закрепить требования количественной оценки качественных результатов;

- осуществлять переход от сметного финансирования бюджетных учреждений к программно-целевому финансированию и расширению их самостоятельности в части распоряжения полученными средствами в соответствии с поставленными задачами.

В целях создания условий для обеспечения динамичного и устойчивого развития российской экономики, повышения уровня жизни населения и обеспечения взаимодействия и координации деятельности федеральных органов исполнительной власти по решению задач в области социально-

экономического развития Российской Федерации Распоряжением Правительства РФ от 19 января 2006 г. № 38-р утверждена *Программа* социально-экономического развития Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2006–2008 гг.).

В указанной Программе определены основные задачи регионального развития. Одна из них, на которой необходимо сосредоточиться в среднесрочной перспективе для достижения общенациональных целей на региональном и местном уровнях независимо от уровня социально-экономического развития регионов, – это создание стимулов для внедрения инструментов стратегического планирования, программно-целевого бюджетирования и бюджетирования, ориентированного на результат, новых механизмов административного регулирования и управления, взаимоотношений с органами местного самоуправления, развития механизмов частно-государственного партнерства на региональном и местном уровнях, в том числе, при создании и развитии особых экономических зон и технико-внедренческих парков.

В *Концепции* повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в Российской Федерации в 2006–2008 гг. (Распоряжение Правительства РФ от 3 апреля 2006 г. № 467-р) отмечено, что функционирование Фонда реформирования региональных и муниципальных финансов особенно актуально в период реализации в Российской Федерации бюджетной реформы, реформы местного самоуправления, а также разграничения предметов ведения и полномочий. В этой связи целесообразно увеличить количество субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, отбираемых для предоставления субсидий по результатам оценки программ реформирования региональных и муниципальных финансов. Предстоит усовершенствовать механизмы отбора, установленные в настоящее время, путем усиления роли показателей, определяющих качество управления региональными и муниципальными финансами.

В целях создания стимулов для улучшения качества управления региональными финансами необходимо внедрить систему ежегодной рейтинговой оценки результатов работы органов государственной власти субъектов Российской Федерации по управлению финансами, в первую очередь, по использованию новых принципов бюджетирования, ориентированного на результат, среднесрочного бюджетного планирования. Следует создать систему финансового поощрения субъектов Российской Федерации, получивших более высокую оценку.

В связи с проводимой бюджетной реформой и смещением акцентов в бюджетном процессе с «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами» возникла потребность в осуществлении независимой экспертизы деятельности органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

В Российской Федерации функции по независимой экспертизе частично исполняют контрольно-счетные палаты, имеющие статус органов государственного и муниципального контроля. Их главной функцией является контроль за исполнением бюджета, анализ отклонений бюджета от установленных показателей, обнаружение и предотвращение нецелевого использования бюджетных средств,

определение эффективности и целесообразности их расходования. В то же время контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальные контрольно-счетные органы не осуществляют оценку результативности и эффективности управления государственными и муниципальными финансами.

Между тем переход к бюджетированию, ориентированному на результат, требует не только контроля за правильностью расходования бюджетных средств, но и оценки результативности их использования в бюджетном году и при завершении каждой бюджетной программы.

По решению законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации или представительного органа муниципального образования эту функцию могли бы выполнять также независимые аудиторские фирмы.

Тема БОР неоднократно озвучивалась как приоритетная в посланиях Президента Российской Федерации.

В *Бюджетном послании* президента РФ Федеральному собранию РФ о бюджетной политике в 2008–2009 гг. отмечено, что началось практическое внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, и современных методов финансового менеджмента.

Новые процедуры закупок товаров (работ, услуг) для государственных и муниципальных нужд способствовали повышению эффективности и прозрачности расходования бюджетных средств.

Тем не менее в повестке дня остается решение ряда существенных проблем управления общественными финансами.

Сформировались затянутые и громоздкие процедуры составления и рассмотрения проектов бюджетов, не позволяющие четко разделить политические и «технологические» аспекты бюджетного процесса. Главные распорядители бюджетных средств имеют недостаточную самостоятельность, а значит, и ответственность при формировании и исполнении бюджетов, что снижает эффективность и результативность бюджетных расходов.

Финансовый контроль в малой степени затрагивает вопросы эффективности использования бюджетных средств и качества финансового менеджмента, а его результаты практически не используются при формировании бюджетов и принятии управленческих решений.

Так и не удалось обеспечить ритмичность исполнения федерального бюджета. Значительная часть расходов концентрируется во второй половине года, что создает стимулы израсходовать средства любой ценой, в том числе, за счет попыток обхода конкурсного порядка осуществления закупок товаров (работ, услуг) для государственных и муниципальных нужд.

Одним из принципов *Бюджетной стратегии* на 2008–2010 гг. и дальнейшую перспективу сформулирован принцип повышения качества финансового менеджмента в бюджетном секторе.

Усиление ответственности органов исполнительной власти и бюджетных учреждений за результативность бюджетных расходов и повышение качества государственных и муниципальных услуг должно сопровождаться расширением их полномочий, созданием стимулов к повышению прозрачности и эффективности использования бюджетных

средств, прекращением практики мелочной регламентации их деятельности.

Это не означает отказа от контроля за целевым использованием бюджетных средств, соблюдением требований законодательства, состоянием и использованием государственного и муниципального имущества. Напротив, такой контроль должен стать более действенным, ориентированным не только на выявление, но и главным образом на предотвращение финансовых нарушений, должен создавать основу для принятия конкретных управленческих решений. Только на этой основе в государственном секторе может быть создана эффективная система аудита результативности бюджетных расходов.

Финансовым органам следует, учитывая позитивный опыт проведенного в 2004–2006 гг. эксперимента по реализации методов бюджетного планирования, ориентированных на результат, внедрить систему мониторинга качества финансового менеджмента главных распорядителей бюджетных средств.

На практике, необходимость и целесообразность внедрения БОР, как правило, объясняется наличием ряда вполне определенных ситуаций:

1) ситуация, когда традиционные методы повышения эффективности расходов бюджета (в первую очередь, открытые конкурсы, усиление финансовой дисциплины и казначейские технологии) практически исчерпали себя и не могут решить проблем несбалансированности бюджета или недостаточно высокого качества бюджетных услуг;

2) ситуация бюджетного кризиса, в которой необходимы радикальные меры по сокращению расходов при одновременном удержании прежних позиций в части достигнутого уровня оказания бюджетных услуг;

3) положение, при котором бюджет перестает быть полноценным инструментом управления, когда его расходные статьи начинают жить собственной жизнью, но имеется политическая воля и желание изменить ситуацию, навести порядок в бюджетной сфере, внести ясность в цели и причины осуществления расходов бюджета;

4) наличие политических амбиций быть в «мэйн-стриме» происходящих в Российской Федерации реформ, либо стремление получить средства из федерального фонда реформирования региональных и муниципальных финансов или средства международных спонсорских организаций, выделяемые на цели внедрения реформирования бюджетного процесса;

5) БОР как следующий шаг внедрения результативного управления в органах исполнительной власти региона (муниципального образования).

Внедрение практики бюджетирования, ориентированного на результат, должно способствовать созданию системы эффективного государственного управления.

Однако сегодня бюджетная система страны не готова в адекватной мере к введению принципов бюджетирования, ориентированного на результат. Федеральными министерствами и ведомствами были представлены доклады, которые показали, что министерства и ведомства не всегда до конца понимают суть принципа бюджетирования, ориентированного на результат, когда необходимо привя-

зать результаты финансирования к результатам деятельности того или иного ведомства. С другой стороны, доклады выявили и много проблем – дублирование функций или отсутствие результатов деятельности тех или иных структур. Таким образом, эта неготовность проявилась в двух аспектах – в неготовности самих структур к введению этого принципа и неготовности системы быстро адаптироваться под существующие схемы.

К тому же, бюджетирование, ориентированное на результат, непременно связано с внедрением системы среднесрочного финансового планирования, когда бюджет будет утверждаться параллельно с утверждением некоего среднесрочного плана. В последние годы у нас в стране была фактически антикризисная система управления, нежели система управления текущим процессом, и потому говорить о каком-то внедрении среднесрочного планирования было очень затруднительно. Предугадать, что у нас в стране будет через три года, с учетом различного рода политических и экономических рисков и сейчас достаточно сложно. А без системы среднесрочного планирования бюджетирование, ориентированное на результат, не действует.

Кроме того, в стране не завершена реформа межбюджетных отношений, точнее, реформа, связанная с разграничением предметов ведения и полномочий между органами власти различного уровня. В связи с этим определение результатов деятельности тех или иных структур пока затруднительно, потому что их функциональные обязанности до конца еще не прописаны на нормативном уровне.

Параллельно внедрению принципов бюджетирования, ориентированного на результат, идут административная реформа, которая является другой стороной этого принципа, изменение системы бюджетного учета, бюджетной классификации, реструктуризация сети бюджетных учреждений и т. д. Эти процессы еще не завершены, и они должны быть взаимосвязаны. Поэтому говорить о полной готовности страны и всей бюджетной системы к переходу к этим новым принципам нельзя.

Кроме того, существует опасность перехлеста в проведении данной реформы, потому что некоторые ведомства очень сложно поддаются перестройке на систему бюджетирования, ориентированного на результат. Например, сложно представить значимые результаты в деятельности министерства иностранных дел. Для него во многом должно сохраняться текущее финансирование. Есть задачи, решаемые федеральными ведомствами, которые конкретного результата могут не иметь. Соответственно, их финансирование должно поддерживаться в текущем режиме.

Список литературы

1. **Бюджетирование**, ориентированное на результаты: анализ мирового опыта и возможностей его распространения в России. Фонд «Институт экономики города». – М., 2004.
2. **Quicker, better, cheaper?: managing performance in American government** / edited by Dall Forsythe. 2001. Rockefeller Institute Press, p.45.

Макашина Ольга Владиленовна,
ГОУВПО «Ивановский государственный энергетический университет имени В.И. Ленина»,
кандидат экономических наук, доцент кафедры менеджмента и маркетинга,
e-mail: makashina@mim.ispu.ru