



Учебные материалы CLEAR

Бюджетирование ориентированное на результаты

Пособие

clear 
Regional Centers for
Learning on Evaluation and Results

Переведено с английского оригинала с разрешения Секретариата CLEAR.

CLEAR (Центры обучения в области оценки и результатов) это глобальная инициатива, направленная на укрепление потенциала развивающихся стран в области мониторинга и оценки (М&Е) и управления ориентированного на результаты (РМ), чтобы сделать упор на принятии решений на основе результатов и фактов. Работая с региональными организациями, CLEAR реагирует на возрастающие потребности правительства и гражданского общества в наращивании потенциала практического и прикладного мониторинга и оценки и управления ориентированного на результаты и на ограниченное наличие в настоящее время соответствующих программ во многих развивающихся странах нескольких регионов.

CLEAR поддерживают [Африканский банк развития](#), Агентство международного развития Австралии, [Азиатский банк развития](#), [Бельгийское сотрудничество для развития](#), [Межамериканский банк развития](#), [Фонд Рокфеллера](#), [Международное агентство развития Швеции](#), [Агентство развития и сотрудничества Швейцарии](#), [Министерство международного развития Великобритании](#) и группа Всемирного банка. Секретариат находится в [Группе независимой оценки](#) (IEG) группы Всемирного банка.

Более подробная информация о CLEAR доступна на www.theclearinitiative.org.

Бюджетирование, ориентированное на результат

Марк Робинсон

Содержание

Список сокращений	8
Введение	9
1. Бюджетирование и бюджетный процесс	10
2. Общий обзор БОР.....	16
Определение приоритетных областей госрасходов.....	17
Управление, ориентированное на результаты.....	18
Модели БОР.....	19
3. Ключевые параметры информации о результатах деятельности	29
Ключевые параметры деятельности: цепь результатов.....	29
Итоговые результаты и внешние факторы	35
Конечные продукты, итоговые результаты и деятельность.....	36
Показатели результативности.....	37
4. Показатели результативности и бюджет	42
Обеспечение полезности показателей	45
Увязка финансирования и итоговых результатов	47
Увязка финансирования и конечных продуктов	48
5. Системы измерения результативности деятельности	53
Затраты на получение информации о результатах деятельности.....	60
6. Оценка и бюджетирование, ориентированное на результат	63
Оценка эффективности программ	64
Анализ эффективности.....	67
Соотнесение оценки с бюджетным процессом	68

Оценка и бюджет: пример Чили.....	70
Внутренние и внешние оценки.....	72
7. Аудит результатов деятельности.....	74
8. Основы программно-целевого бюджетирования.....	77
Определение программ.....	78
Стимулы к повышению результативности и программно-целевое бюджетирование.....	82
Информация о результативности программ.....	82
Названия и цели программ.....	84
Программное заявление.....	87
Иерархия программ.....	88
Число и размер программ.....	90
Разработка программ.....	91
Интегрирование стратегических планов в бюджеты программ.....	92
9. Ассигнования на программы и контроль над расходами.....	96
10. Бухучет по программам и подсчет затрат.....	102
Бюджетные классификации и планы счетов.....	103
Системы информационного обеспечения финансового управления.....	104
Распределение затрат по программам.....	109
Программы администрирования.....	114
Затраты на заработную плату и программы.....	118
Распределение затрат и иерархия программ.....	119
Оценка стоимости программ при подготовке бюджета.....	120
11. Специальные темы в системах БОР.....	125
Программы и организационная структура.....	125
Границы министерств и услуги внутренней поддержки.....	130
Более широкие конфликты между программами и организационными структурами.....	133

Структуры программ в развивающихся странах	135
Функции и программы.....	136
Программы и функции: практический пример	140
Программы и уровни правительства.....	143
12. Финансирование по формуле и системы покупатель-поставщик	145
Ограничения финансирования по формуле и системы покупатель-поставщик	147
13. Плановые цели и бюджетирование, ориентированное на результат	150
Манипуляции и негативные последствия.....	153
14. Основы реформ в области государственного финансового управления.....	157
15. Приоритезация расходов и бюджетирование, ориентированное на результат.....	162
Пересмотр расходов	162
Процессы приоритезации расходов на более общем уровне	168
Планирование и приоритезация	172
Приоритезация расходов на уровне секторов и министерств.....	173
16. Учет по методу начисления и бюджетирование, ориентированное на результат	177
Обзор учета по методу начисления и бюджетирования по методу начисления.....	177
Сложность учета и бюджетирования по методу начисления	185
Учет по методу начисления и программно-целевое бюджетирование	186
Бухучет по методу начисления, покупатель-поставщик и финансирование по формуле.....	189
17. Парламент и бюджетирование, ориентированное на результат	193
Парламент и подотчетность правительства за результаты деятельности.....	194
Парламент и приоритеты расходов.....	196
18. Среднесрочное бюджетирование и бюджетирование, ориентированное на результат.....	198
Природа и преимущества среднесрочного бюджетирования	198
Предварительная оценка	200
Среднесрочные потолки расходов: фиксированные либо ориентировочные?.....	202

Среднесрочное бюджетирование и бюджетирование, ориентированное на результат	205
Система среднесрочного прогноза расходов.....	206
Развивающиеся страны и ССПР.....	209
19. Внедрение БОР на обще-правительственном уровне	214
20. Контекст управления, ориентированного на результат	221
21. Заключительные комментарии.....	224
Словарь терминов.....	225
Список литературы.....	233

Список сокращений

БК	Бюджетная классификация
БНБ	Бюджетирование с нулевой базой
БОР	Бюджетирование, ориентированное на результат
ВУА	Высшее аудиторское учреждение
ГКП	Государственное коммерческое предприятие
ДПГУ	Договор о предоставлении государственных услуг
ИСИОФУ	Интегрированная система информационного обеспечения финансового управления
ИТ	Информационные технологии
МГД	Система финансирования по методу группы диагностирования
ОСД	Оценка стоимости, основанная на деятельности
ОЭСР	Организация экономического сотрудничества и развития
ПС	План счетов
СИОФУ	Система информационного обеспечения финансового управления
СНБП	Система среднесрочной налогово-бюджетной политики
ССПР	Система среднесрочного прогноза расходов
УГФ	Управление государственными финансами
УМН	Учет по методу начисления
УОР	Управление, ориентированное на результаты
ФФ	Финансирование по формуле

Введение

Данное руководство выпущено в качестве сопроводительных материалов к курсу обучения по бюджетированию, ориентированному на результат (БОР). Данный курс был разработан региональными центрами обучения в области оценок и результатов. В руководстве представлены резюме каждой из ключевых тем, подробно рассмотренных в курсе обучения. Данное руководство можно использовать и самостоятельно. Тем не менее, следует отметить, что наиболее эффективным является его использование в сочетании с основной тематической литературой, список которой приведен в конце каждого раздела.

1. Бюджетирование и бюджетный процесс

Государственный бюджетный процесс включает в себя распределение и освоение ресурсов на цели той части государственного сектора, финансирование которой осуществляется преимущественно за счет обязательных платежей, таких как налоги.¹ Бюджетный процесс также включает в себя сопутствующие решения в отношении того, из каких источников будут поступать подлежащие освоению ресурсы. Схожим образом можно утверждать, что государственный бюджетный процесс (в дальнейшем для простоты использования мы будем употреблять термин "бюджетирование" для обозначения этого процесса) сводится к распределению ресурсов и их последующего освоения в целях оказания услуг и осуществления трансфертов на "нерыночной основе". "Нерыночная основа" означает "бесплатно" либо по "значительно сниженной стоимости".

Таким образом, государственный бюджет – это финансовый план, который охватывает те учреждения государственного сектора, включая министерства и систему социального обеспечения, которые в основном финансируются за счет налогов. Как правило, правительственный бюджет не включает в себя государственные корпорации, которые более самостоятельны в управлении своими финансовыми потоками.²

Бюджетирование – это процесс, который состоит из четырех этапов:

¹ В данном руководстве термин "налоги" используется в широкой трактовке и включает в себя и другие обязательные источники доходов, такие как обязательные взносы либо сборы, а также штрафы. Бюджетное финансирование за счет займов может рассматриваться как финансирование за счет отсроченных налогов.

² Государственные корпорации финансируются в основном за счет оплаты их услуг потребителями. Эти цены добровольны, поскольку потребители не несут юридического обязательства приобретать данные услуги. Госбюджет охватывает государственные корпорации только в той мере, в которой они получают государственные субсидии, либо их доходы являются дополнительными источниками обеспечения доходов бюджета.

Разработка общей налогово-бюджетной политики. На этом этапе определяются основополагающие задачи и цели правительства по бюджетному дефициту, долговым обязательствам и другим сопутствующим налоговым величинам. На основании этого в дальнейшем принимаются решения о желаемом уровне совокупных доходов и расходов.³

Подготовка и принятие бюджета: на этом этапе бюджетного процесса правительство определяет объемы и цели финансирования по государственным учреждениям. Юридически закрепляется законом о бюджете и параметрами бюджетного регулирования, которые принимаются парламентом и исполнительной ветвью власти (Президентом либо Кабинетом министров).

Исполнение бюджета: означает исполнение плана по расходной части бюджета, включая заключение контактов и целевое расходование средств.

Бухучет, аудит и отчетность: включает в себя подготовку бухгалтерской документации по государственным расходам и доходам, аудит этой документации внутренними и внешними аудиторами, и предоставление отчетности по исполнению бюджета правительственным учреждениям, министрам, парламенту и общественности.

Бюджет выполняет три основные задачи:

- *Использование выверенных макро-бюджетных показателей.* Как правило, обеспечивается за счет качественной совокупной налогово-бюджетной политики. Эта политика, в свою очередь, призвана обеспечить "устойчивость налогово-бюджетной сферы" (или контроль над уровнем дефицита и долговых обязательств), что необходимо для экономической стабильности. Если при составлении бюджета

³ В зависимости от приоритетов политики конкретной страны, другими показателями, которые ложатся на основу налогово-бюджетной политики, могут быть "чистая стоимость" (т.е. государственные активы за вычетом обязательств), либо процентное соотношение доходов к ВВП.

уровень долга выходит за пределы допустимых лимитов, финансовые рынки могут утратить уверенность в надежности правительственных займов. Это может вызвать резкий рост процентных ставок, которые правительство будет вынуждено выплачивать через свои займы, а в крайних случаях, такой скачок может привести к нежеланию предоставлять займы правительству. Помимо устойчивости налогово-бюджетной сферы, совокупная налогово-бюджетная политика может сыграть важную роль "стабилизационной политики", в частности, путем поддержки экономики за счет дополнительных расходов либо более низкого уровня налогов во время экономического спада.

- *Определение верных приоритетов по расходной части:* это означает распределение фондов по секторам и программам, которые представляются наиболее эффективными с точки зрения удовлетворения социальных потребностей. Это означает, например, что если страна столкнулась со значительной проблемой в секторе здравоохранения, в бюджете должны быть предусмотрены дополнительные средства в целях финансирования программ, призванных решить эту проблему. Как следствие этого процесса, фонды будут перераспределены на эти цели из тех секторов и программ, расходы по которым не являются приоритетными.
- *Результативность и эффективность услуг:* это означает, во-первых, обеспечение результатов предоставляемых правительством услуг, а, во-вторых, создание такого процесса разработки и управления этими услугами, который максимизирует их результативность.

Как мы увидим далее, целью бюджетирования, ориентированного на результат (БОР), является выполнение третьей и четвертой из вышеперечисленных задач.⁴ Таким образом, основной акцент ставится на "результативность" и "эффективность". *Результативность*

⁴ При этом, БОР также косвенно улучшает макро-бюджетные показатели.

измеряет, в какой мере предоставленная правительством услуга действительно приносит общественности ту пользу, которую она должна принести. Например, программа по предупреждению ВИЧ/СПИДа может считаться результативной в случае, если итогом ее проведения станет снижение уровня заболеваемости ВИЧ/СПИДом. Как будет показано ниже, результативность измеряет, в какой степени программа добивается запланированных *результатов*. *Эффективность* означает предоставление услуг по наименьшей возможной цене, без ущерба их качеству. Иными словами, эффективность означает максимально возможное сокращение потерь при производстве и предоставлении государственных услуг.

Составление бюджета должно начинаться и проводиться с разработки выверенной совокупной бюджетно-налоговой политики. Иными словами, решения о том, какой объем финансирования следует предоставлять правительственным учреждениям и департаментам, должны приниматься в рамках выверенной политики о совокупном уровне финансирования, которая, в свою очередь, должна отталкиваться от общего уровня доходов, а также запланированных показателей бюджетного дефицита и государственного долга. Ключевые этапы составления и принятия бюджета включают в себя:

- Определение приоритетов по госрасходам;
- Оценка потребностей в расходах, в особенности касающихся текущих обязательств, таких как зарплаты бюджетникам, текущие капитальные проекты, и обязательства по расходам по "обязательным" статьям, таким как пенсии и другие выплаты соцобеспечения;

- Подготовка текущего бюджета и бюджета капиталовложений. Для этих целей используются различные методы составления бюджета, которые, тем не менее, должны быть увязаны друг с другом.⁵
- Юридическое сопровождение решений по бюджетному финансированию в целях их юридического принятия ("установление контрольных, или лимитных, сумм"), которые затем могут быть "ассигнованы" парламентом либо исполнительной ветвью власти.

В различных странах существуют значительные различия в организации процесса подготовки бюджета. Некоторые ключевые этапы подготовки бюджета, которые оказывают особое влияние на системы БОР, такие как определение приоритетов по госрасходам и методы среднесрочного бюджетирования, детально рассмотрены в данном руководстве. С другой стороны, *исполнение бюджета* можно рассматривать как четко определенную последовательность этапов, например:

- *Этап утверждения финансирования*: отталкиваясь от утвержденных парламентом ассигнований, министерство финансов сообщает министерствам о выделенных им объемах финансирования. В разных странах применяются различные технологии на этапе утверждения финансирования. В некоторых странах, утверждение финансирования происходит ежемесячно, т.е. каждый месяц министерствам сообщают об объемах расходов, которые им необходимо осуществить в текущем месяце.
- *Этап обязательств по выплатам*: обязательства по выплатам – это контракт либо иное обязательство осуществить выплату в будущем.
- *Этап контроля*: обеспечение поставки услуг или товаров, а также их соответствие требованиям, по заключенным ранее контрактам.

⁵ Строительство крупных новых активов, таких как школы, больницы и дороги, серьезно отражается на текущих расходах в будущем, либо за счет затрат на персонал и расходные материалы для обеспечения функционирования данных учреждений, либо за счет затрат на содержание данных активов.

- *Этап утверждения платежей:* по итогам этапа контроля, должностное лицо, независимое от лиц, которые заключали обязательства, дает разрешение на осуществление платежа.
- *Этап осуществления платежа:* осуществляется платеж.
- *Этап учета:* каждый платеж и его основные характеристики заносятся в систему бухучета. При слаженно функционирующем механизме, система бухучета также регистрирует обязательства по выплатам.
- *Этап аудита:* счета проходят аудит, сначала со стороны "внутренних аудиторов" (в соответствующем министерстве), а затем и "внешних аудиторов" (счетной палаты либо генерального ревизора).

Задача БОР – коренным образом изменить процесс подготовки бюджета путем его систематической увязки с результативностью и эффективностью расходов. При этом, БОР также влечет за собой не менее глубокие изменения в процессе исполнения бюджета.

Основная литература:

Б. Поттер и Д. Даймонд (1999), *"Руководство по управлению государственными расходами"*, (Вашингтон, МВФ), <http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/index.htm>

С. Щяво-Кампо и Д. Томмаси (1999), *"Управление государственными расходами"* (Манила: Банк развития Азии), http://www.adb.org/documents/manuals/govt_expenditure/

2. Общий обзор БОР

Задачей БОР является повышение результативности и эффективности государственных расходов путем привязки финансирования учреждений государственного сектора к результатам их работы. В рамках БОР используется систематизированный ряд информации о результатах деятельности для создания этой привязки (показатели, оценки, расчет стоимости программ и пр.). Положительное влияние БОР может выражаться в более тщательном определении приоритетов по государственным расходам и повышенном уровне результативности и/или эффективности услуг.

БОР также дает правительственным учреждениям и их менеджерам большую степень гибкости в использовании ресурсов, по сравнению с традиционными, тщательно контролируруемыми системами управления государственными финансами. Ключевой элемент – большая степень гибкости в выборе того или иного сочетания исходных ресурсов, которые будут использоваться в целях предоставления услуги (например, за счет выбора между объемом трудозатрат министерства и привлечением внешних ресурсов, или выбора сочетания внешних поставок и услуг, которые будут использоваться). Важным следствием такого подхода является более гибкая кадровая политика, описание которой приведено в последующих разделах.

Повышенный международный интерес к БОР отчасти объясняется пониманием того факта, что правительство может легко упустить из виду основную задачу, а именно, предоставление обществу результативных правительственных услуг. Организациям правительственного сектора, финансируемым за счет налогов и других обязательных сборов, недостает рыночной дисциплины, которая заставляет коммерческие предприятия, в особенно те, которые живут в условиях высокой

конкуренции, концентрировать свои усилия на потребностях клиента. Политическая ответственность, которая осуществляется через избирательный процесс, представляется крайне важной, но самой по себе ее может оказаться недостаточно для того, чтобы обеспечить акцент на результатах работы со стороны организаций государственного сектора.

Определение приоритетных областей госрасходов

В правительстве зачастую уделяется недостаточно внимания определению приоритетов, на которые направлены государственные расходы. Особенную тревогу вызывает растущая тенденция, при которой большая часть текущих затрат на программы не подвергается тщательному анализу, а бюджетные решения принимаются в основном с целью определения новых статей и инициатив по расходной части. Для обозначения этой тенденции получил широкое распространение термин "инкрементализм" (малые шаги)⁶.

Если система определения приоритетов недостаточно развита, то в случаях, если правительству необходимо прибегнуть к сокращению расходов, как правило, расходы сокращаются по всем направлениям, т.е. финансирование всех без исключения министерств урезается на определенный процент. Такие сокращения по определению делаются без разбора, а потому менее целесообразны, чем выборочный подход, при котором сокращения осуществляются по менее приоритетным областям либо программам.

Более эффективная система определения приоритетов по расходной части повышает устойчивость государственного финансирования. Если, к примеру, сокращения расходов необходимы из соображений "консолидации налогово-бюджетной сферы" (или

⁶ Более подробно термин "инкрементализм" раскрывается в работе Робинсона и Брамби (2005 г).

обеспечения контроля над бюджетным дефицитом и долговыми обязательствами), то возможность избирательного урезания расходов на программы, не являющиеся приоритетными, обеспечит устойчивость такой экономии средств (или, иными словами, устраним соблазн впоследствии отменить эти сокращения), что, в свою очередь, повысит вероятность того, что достигнутая таким образом стабильность государственных финансов будет устойчивой.

Управление, ориентированное на результаты

БОР следует рассматривать в более широком контексте реформ, а именно системы "управления, ориентированного на результат" (УОР). УОР можно определить как использование формальных показателей деятельности в целях повышения результативности и эффективности государственного сектора. Ключевой отправной точкой УОР является максимально возможная точность в определении результатов, которых стремится добиться правительство, а также в обеспечении взаимосвязи между конечными продуктами, проведенными мероприятиями и исходными ресурсами, которые были задействованы в целях обеспечения данных результатов. Тщательное стратегическое планирование и бизнес-планирование являются основополагающими элементами УОР. Используя плановые цели и стандарты деятельности, УОР делает акцент на ожидаемых результатах деятельности ведомств, агентств, отделов и сотрудников.

Стандартным элементом "стратегического управления кадровыми ресурсами" в рамках УОР является усиление для государственных служащих внешних стимулов (поощрений и санкций), привязанных к результатам деятельности. Как правило, это приводит к значительной гибкости кадровой политики, что включает в себя возможность налагать санкции либо увольнять сотрудников, не добивающихся запланированных результатов, и более легко переводить либо увольнять сотрудников тех программ, которые правительство сокращает либо уменьшает в объемах.

Примеры других элементов реформ УОР, которые были внедрены во многих странах, включают в себя:

- Меры, призванные обеспечить приоритетность клиента. Примером таких мер могут послужить "хартии прав клиента", которые определяют права клиента, пользующегося той или иной услугой (например, своевременность предоставления услуги, тип услуг и пр.)
- Реформы по рыночному образцу: включают в себя ряд мер, которые побуждают поставщиков государственных услуг внедрять более рыночный, деловой, стиль работы, под влиянием некоторых видов рыночных сил либо механизмов, которые стимулируют рынок. Одним из примеров может послужить конкурентное проведение тендеров, при котором услуга, ранее предоставлявшаяся исключительно государственным учреждением, выставляется на открытый тендер и становится доступной частной конкуренции. Системы покупателя-поставщика также являются моделью БОР, которая подпадает под категорию реформ по рыночному образцу.

Модели БОР

Не существует единой модели бюджетирования, ориентированного на результат. Существует ряд различных моделей. Все они привязывают финансирование к результатам, но по-разному.

Некоторые системы БОР, например, программно-целевое бюджетирование и бюджетирование с нулевой базой, могут использоваться по всему государственному

сектору. С другой стороны, некоторые системы предназначены для использования только по определенным категориям расходов либо видам организаций (например, система финансирования по формуле, применяемая к школам).

Системы БОР также различаются с точки зрения целей. Некоторые делают акцент на расстановке приоритетов по расходам, в то время как другие в основном нацелены на повышение результативности и эффективности государственных услуг. Системы БОР также отличаются по типу показателей эффективности деятельности, которые лежат в их основе, что отражает различные варианты увязки результатов деятельности и финансирования, которым эти системы отдают приоритет. Это касается как показателей деятельности, которые в этих системах используются, так и в целом использования различных типов оценок и индикаторов. Как было указано ранее, в основе всех систем БОР лежит базовый постулат, гласящий, что менеджерам необходимо предоставить больше свободы, в особенности в плане выбора того или иного сочетания исходных ресурсов в целях достижения запланированных результатов. Самым простым видом БОР является бюджетирование, в рамках которого при подготовке обще-правительственного бюджета систематически используется информация о результатах деятельности. Общий инструмент, используемый в этих целях, известен как *программно-целевое бюджетирование*, в рамках которого бюджетные расходы классифицируются по задачам (конечным продуктам и итоговым результатам), а не просто по экономическим категориям (таким как зарплаты, расходные материалы и затраты на связь) и организационным категориям (например, по министерствам и департаментам министерств). Основной задачей программно-целевого бюджетирования является тщательная приоритезации расходов. При этом за счет привлечения повышенного внимания во время подготовки бюджета к показателям деятельности бюджетного

министерства, этот вид БОР также усиливает степень давления на министерства в целях повышения результативности и эффективности их работы.⁷

Необходимо отметить, что в используемой в данной работе терминологии, БОР - это общая концепция, одной из разновидностей которых является программно-целевое бюджетирование. Этот аспект необходимо отметить, поскольку некоторые авторы разграничивают программно-целевое бюджетирование и бюджетирование, ориентированное на результат.

Бюджетирование с нулевой базой (БНЗ) в целом представляет собой одну из разновидностей БОР. В его первоначальном виде, задачей этого вида бюджетирования был постоянный всеобъемлющий пересмотр и приоритезация всех расходов. Для этого в целях подготовки бюджета все программы должны были быть разложены на "пакеты решений" (также известные как "прирост услуг"), которые давали бы возможность выбора по каждой программе в определенных ключевых точках в сторону сокращения финансирования на необходимую величину, либо, наоборот, в сторону увеличения. В идеале, эти пакеты решений должны были включать в себя все основные варианты действий и точки отсчета, даже 100% сокращение финансирования по той или иной программе (отсюда и "нулевая база"). Этим пакетам решения на основании показателей деятельности присваивается рейтинг приоритетности, и этот рейтинг впоследствии используется для того, чтобы имеющиеся объемы доходов шли на финансирование тех

⁷ Программно-целевое бюджетирование обладает значительным потенциалом повышения общей дисциплины расходов, а тем самым и бюджетной дисциплины. Нарастивая способность правительства выявлять низкоприоритетные либо неэффективные программы, которые можно урезать, такой вид бюджетирования помогает в создании налогово-бюджетного пространства, необходимого для финансирования новых приоритетов без неоправданного увеличения общего объема расходов. Более того, при необходимости консолидации, более тщательная расстановка приоритетов позволяет осуществлять точечное сокращение расходов с тем, чтобы минимизировать их социальные последствия и повысить степень их устойчивости.

пакетов решений, которым присвоен наибольший приоритет. Таким образом, БНЗ стремился пойти дальше, чем программно-целевое бюджетирование, в плане приоритизации расходов.

Основной пробел БНЗ заключался в практической невозможности осуществления всеобъемлющего пересмотра *всех* расходов в течение года. Другими словами, пересмотр каждой программы до "нулевой базы" представлялся неосуществимым на практике. На практике возможно осуществить лишь выборочную оценку расходов. Признав этот факт, БНЗ пошел по пути, который иногда называют *альтернативным бюджетированием*. Не ставя более перед собой задачу рассмотреть все варианты действий по каждой программе, включая даже стопроцентное сокращение финансирования по ней, альтернативное бюджетирование делает задачу решаемой, сузив процесс ежегодного рассмотрения вариантов действий до узкого ряда опций в сторону увеличения либо сокращения финансирования по каждой программе, например, рассматривая варианты 15-и, 10-и или 5% сокращения финансирования по программе, и возможно, варианты 5-и и 10-и процентного увеличения финансирования по ней.

Как в рамках программно-целевого бюджетирования, так и бюджетирования с нулевой базой, связь между результатами деятельности и финансированием довольно опосредованная, а не автоматическая. Результаты по итогам программ (либо пакетам решений) тщательно анализируются в течение процесса подготовки бюджета, но при использовании этих систем плохие результаты не влекут автоматически сокращения финансирования, в то время как положительные результаты не влекут автоматически его увеличения.

С начала 1980-х годов, был разработан ряд новых форм БОР, задачей которых было построить более тесную связь между финансированием и результатами. Эти новые формы БОР были также призваны увеличить стимулы и давление на государственные

учреждения в целях повышения результативности и эффективности предоставляемых ими услуг. В этих целях, они задействовали три механизма, которые используются по отдельности либо в связке.

Первый из этих механизмов – это *создание связи между бюджетом и выполнением плановых целей*.

Как было сказано ранее, постановка плановых целей деятельности, будь то для министерств, отделов либо отдельных сотрудников – это общее направление УОР. Только в том случае, если бюджетное финансирование увязано тем или иным способом с выполнением плановых целей деятельности, можно утверждать, что мы действительно используем модель БОР. Самыми лучшими примерами БОР, связанной с плановыми целями, является система *Договоров о государственных услугах Великобритании* в том виде, в котором она применялась с 1998 по 2004 год⁸. При ней, раз в три года устанавливались плановые цели в рамках многолетней системы бюджетирования. Иными словами, основные плановые цели по конечным продуктам и итоговым результатам (см. следующий раздел, где приводится объяснение этих ключевых понятий) устанавливались как неотъемлемая часть процесса, в рамках которого каждые три года определялись основные объемы финансирования по каждому министерству на предстоящий трехлетний период. Плановые цели отталкивались от финансирования, а финансирование зависело от выполнения плановых целей. Основной вопрос, который требует ответа, и он будет подробно рассмотрен в разделе 13 – это конкретные механизмы привязки финансирования к плановым целям деятельности.

Постановка плановых целей вызывает ряд вопросов, которые также будут детально рассмотрены в разделе 13. Один из этих вопросов – это проблема выбора правильной

⁸ См. Р. Смит, "Английская система бюджетирования, ориентированного на результат" в работе Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат".

количественной величины для плановых целей. Разумеется, что в принципе плановая цель не должна быть ни слишком сложной, ни слишком легкой. Тем не менее, Министерству финансов либо иным центральным ведомствам, принимающим решения, зачастую сложно установить плановые цели на должном уровне, поскольку они не обладают детальным знанием той сферы, в которой предоставляется конкретная правительственная услуга. Другой вопрос, который возникает в этой связи – это вопрос поведенческих перекосов, примером чего может послужить опасность того, что стремясь выполнить плановую цель, установленную по одному направлению деятельности, госучреждение может резко снизить результативность и прикладывать значительно меньше усилий по другому направлению деятельности, которое не отражено в плановой цели.⁹

Второй механизм, который используется для создания более тесной связи между финансированием и результатами – это *финансирование по формуле*, детально рассмотренное в разделе 12. Финансирование по формуле означает, что уровень финансирования правительственного учреждения определяется (целиком либо частично) как математическая функция тех или иных переменных. Простой пример – это формула, которая используется для оценки среднесрочных потребностей школы в финансировании. Она зависит от числа студентов и от затрат на каждого студента (исходя из демографических прогнозов). Это раскрывает суть формулы, исходящей из затрат, в простейшей версии которой объем финансирования зависит от объема конечных продуктов, умноженных на стоимость одной единицы (среднюю стоимость) конечного продукта. Такая формула применяется, например, в системе финансирования школ, где финансирование школы определяется в первую очередь по количеству студентов, умноженному на сумму, которая должна покрыть стоимость обучения одного студента в течение года на определенном этапе образовательного процесса (например, \$4,000 в год

⁹ Например, если целевой показатель установлен в единицах стоимости поставки услуг, госучреждение может пожертвовать качеством услуг с тем, чтобы сократить свои расходы.

на девятом году обучения на одного студента). В данном случае, формула используется лишь как инструмент оценки бюджета, т.е. для оценки того, какой объем финансирования необходимо предоставить на определенную область услуг либо конкретным поставщикам услуг (конкретным школам).

Не все системы финансирования по формуле являются системами БОР. Только в том случае, если формула связывает финансирование с результатами (конечными продуктами и итоговыми результатами), и задачей этого является повышение результативности и/или эффективности, эта система финансирования по формуле может считаться инструментом БОР. Так происходит, например, если формула используется для того, чтобы установить плановую цель деятельности по тому или иному учреждению. В качестве конкретного примера такого подхода, предположим, что министерство получило финансирование по формуле для того, чтобы, например, провести в текущем году прививку одному миллиону человек по цене \$20 долларов за прививку, а затем были потрачены все деньги, а прививки получили только 600 000 человек, за что министерство было призвано к ответственности.

Третий механизм, который используется в современных моделях бюджетирования – это *стимулы финансирования, привязанного к результатам деятельности министерств*. Примером этого может послужить финансирование как бонус по результатам деятельности. В этом случае, госучреждение получает дополнительные средства за хорошие результаты деятельности (либо на него налагается ограничение в финансировании за неудовлетворительные результаты деятельности). Пример – это система финансирования университетов, применяемая во многих странах, при которой госуниверситеты получают дополнительное финансирование, сверх своего основного финансирования, исходя из своих результатов по таким показателям, как, например, процент выпускников, которые нашли место работы по специальности в течение шести месяцев после окончания университета. Как видно из этого примера, большинство

стимулов финансирования, привязанных к результатам деятельности, являются разновидностью финансирования по формуле, поскольку объем дополнительного финансирования рассчитывается по математической формуле, привязанной к показателю деятельности.¹⁰

Стимулы финансирования, привязанные к результатам деятельности – как и финансирование по формуле – почти всегда используются как инструмент *секторальных* систем бюджетирования, ориентированного на результат (т.е. распространяющихся на какой-либо правительственный сектор, такой как школы, больницы).

Выше были раскрыты три основных механизма, используемых современными системами БОР для увязывания финансирования и результатов деятельности. Как было показано выше, эти механизмы могут использоваться по отдельности либо в связке. Важным примером использования всех трех механизмов в связке является *модель покупателя-поставщика (ПП)*. Модель ПП сочетает в себе принципы стимулирующего финансирования и финансирования по формуле (второй и третий из вышеприведенных механизмов). В системе покупатель-поставщик, госучреждение получает финансирование таким образом, как если бы оно было сторонним поставщиком услуг или товаров. Правительство финансирует госучреждение, оплачивая "цену" за единицу конечного продукта (а иногда, в более редких случаях, за итоговые результаты). Если стоимость производства единицы конечного продукта превышает цену, которую госучреждение получает от правительства, то госучреждение несет убытки. И наоборот, госучреждение оставляет в своем распоряжении все доходы, полученные в случае производства единицы конечного продукта по цене ниже полученной. В системе ПП, финансирование

¹⁰ Отметим, что в данном случае, формула не привязана к затратам на осуществленную деятельность (например, никто не может предсказать дополнительные затраты на повышение уровня трудоустройства выпускников на, скажем, 5%).

предоставляется только за предоставленные результаты. Наконец, выплачиваемая правительством цена в идеале привязана, целиком либо частично, к какой-либо оценке того, сколько затратил бы эффективный производитель на предоставление указанного конечного продукта. Задача этой системы – поощрять эффективную деятельность за счет предоставления значительных финансовых стимулов.

Наиболее успешным примером системы покупатель-поставщик является система "финансирования, основанного на методе группы диагностирования (МГД)", которая применяется при финансировании больниц. В целом, при использовании этой системы больницы получают финансирование в первую очередь за лечение пациентов. Услуги разбиты по некоторым категориям конечных продуктов (МГД), и каждой категории МГД присваивается конкретная цена. Такая система дает мощный стимул к повышению эффективности. В то же время, она может вызвать опасения, что больницы будут снижать затраты в ущерб качеству лечения, либо что появятся иные поведенческие перекосы. Тем не менее, опыт работы системы МГД в этом отношении пока был положителен.

Система бюджетирования по методу начисления, ориентированная на конечные продукты, представляла собой (неудачную) попытку правительств Новой Зеландии и Австралии применить принцип покупателя-поставщика к правительству в целом, а не только к отдельному его сектору, такому как больницы. Идея этой системы заключалась в том, что министерства будут получать финансирование не путем ассигнования им бюджетов, а в виде оплаты конечных продуктов, которые они предоставляют, как если бы они были внешними поставщиками с точки зрения правительства. Предполагалось, что правительство будет жестко устанавливать цены, с тем, чтобы создать конкуренцию цен, которая существует на рынке. Поскольку эта модель предполагала, что министерства будут работать как частные предприятия, было необходимо, чтобы они использовали систему бухучета, которой пользуются предприятия частного сектора (бухучет по методу начисления). Отсюда и фраза "на основе начислений" в названии этой системы (ее связь с

бухучетом по методу начислений более детально рассмотрена в разделе 16). Стало также необходимо отделить роль правительства как "покупателя" по отношению к своим учреждениям от его роли "владельца" этих учреждений. Опыт использования этой системы детально рассматривается в разделе 12.

Основная литература:

М. Робинсон (2007): "Модели и механизмы бюджетирования, ориентированного на результат", в книге М. Робинсона: *"Бюджетирование, ориентированное на результат: привязка финансирования и результатов"*.

3. Ключевые параметры информации о результатах деятельности

"Итоговые результаты " и "конечные продукты" играют ключевую роль во всех моделях БОР, и представляется крайне важным четко усвоить эти и некоторые другие понятия перед тем, как перейти к обсуждению конкретных моделей бюджетирования, ориентированного на результат.

Ключевые параметры деятельности: цепь результатов

В системе, известной как *цепь результатов*, "конечные продукты" производятся по итогам использования исходных ресурсов посредством производственной деятельности и процессов, и эти конечные продукты, в свою очередь, создают более широкие "итоговые результаты " для общественности.

Цепь результатов



Конечные продукты - это товары или услуги – "продукты" – которые министерство либо иное государственное учреждение поставляет внешним клиентам. Как правило, это подразумевает услуги, которые дают непосредственную выгоду общественности, хотя некоторые конечные продукты представляют собой услуги, которые министерства предоставляют другим министерствам. Примерами конечных продуктов может быть объем медицинских услуг; консультации, предоставленные фермерам специалистами по оказанию таких услуг; число студентов, получивших образование, либо число уголовных дел, расследованных полицией. Большинство конечных продуктов в государственном

секторе – это услуги, и по этой причине термины "конечные продукты" и "услуги" для целей настоящего руководства – равнозначные понятия.

"Итоговые результаты" – это планируемое влияние услуг, или, более точно, те изменения, которые государственные программы приносят для отдельных лиц, социальных структур, либо физической окружающей среды. Количество санитарных проверок, проведенных в секторе общепита – это конечный продукт, а планируемый результат (итог) этих проверок – это снижение числа заболеваний и отравлений среди людей, пользующихся данными услугами. Число расследованных полицией дел – это конечный продукт, а снижение уровня преступности – это итог (итоговый результат).

Многие правительственные услуги нацелены на достижение более чем одного итогового результата. Например, планируемый итоговый результат школьного образования – это общее повышение уровня образованности населения. Но помимо этого, школьное образование призвано стимулировать экономическую деятельность. Итогами школьного образования, таким образом, являются как более высокий уровень образования, так и рост экономической деятельности. Поскольку второй итоговый результат (рост экономической деятельности) достигается за счет первого (более высокого уровня образования), принято считать, что более высокий уровень образования является *промежуточным итогом*, а рост экономической деятельности – *итоговым результатом более высокого уровня*. Промежуточные итоги связаны с итогами более высокого уровня логической причинно-следственной связью (т.е. промежуточные итоги ведут к итоговым результатам более высокого уровня).

В цепи результатов, элемент итоговых результатов обладает особыми характеристиками, присущими только государственному сектору. В отличие от него, способ производства конечных продуктов в цепи результатов государственного сектора ничем не отличается от частного сектора, поскольку конечные продукты производятся за счет *вклада исходных*

ресурсов в производственную деятельность и процессы. К примеру, лечение, которое получают в больнице лица с серьезными травмами, означает использование ряда исходных ресурсов (опытного медперсонала, рабочего оборудования и помещений, медикаментов, электричества и пр.), а также проведение ряда действий, таких как анестезия, хирургическое вмешательство и последующий медицинский уход, и таких дополнительных действий, как обслуживание оборудования и помещений.

Исходные ресурсы, как показано в этом примере, означают все исходные материалы, активы и возможности, которые задействуются либо могут задействоваться в процессе производства в целях поставки необходимых конечных продуктов и достижения итоговых результатов. Несмотря на то, что "исходные ресурсы" – это общепринятый термин, используемый в системе цепи результатов, и используется в этом смысле в данном руководстве, термин "ресурсы" лучше отражает охват и масштаб этого понятия. Таким образом, исходные ресурсы, которые повышают потенциал последующего предоставления услуг, включают в себя не только оборудование и здания, но также, например, организационную культуру и уровень мотивации персонала.¹¹

Физические активы – это "исходные ресурсы", которые зачастую путают с конечными продуктами, как, например, в случае с количеством дорог либо мостов, которые правительство предоставляет в общественное пользование. Но дороги и мосты не являются конечными продуктами, ими являются услуги, которые граждане получают от этих дорог и мостов. Это означает, например, что конечный продукт будет измеряться в фактических пассажиро-километрах, а исходный ресурс – в километрах дороги.¹²

¹¹ Иными словами, мы подразумеваем здесь нечто намного большее, что понятие "факторы производства" (рабочая сила, земля и капитал), которое используется в экономической теории. Кроме того, следует обратить внимание на то, что "исходные ресурсы", которые может задействовать организация, не только приобретаются извне, но также могут создаваться внутри самой организации.

¹² К этому необходимо сделать оговорку. Если строительство дорог и мостов и их последующая передача на баланс министерства транспорта, распоряжающегося ими, входит в обязанности отдельного министерства по общественным проектам и сооружениям, в этом случае дороги и мосты действительно будут конечными

Термин деятельность может казаться самоочевидным, но очень часто допускается путаница между производственной деятельностью и конечными продуктами. Несколько примеров помогут избежать этой путаницы:

- В больнице, анестезия и стерилизация – это производственная деятельность, а не конечный продукт, поскольку они сами по себе не являются полной услугой, а являются составной частью общей услуги, предоставляемой пациенту. Пациент не может выздороветь за счет одной только анестезии либо стерилизации; полная услуга (конечный продукт) может быть предоставлена только посредством комбинации всех необходимых производственных процессов и деятельности. Более отвлеченно, *конечный продукт должен приводить к запланированному итоговому результату.*
- Вождение автобуса – это производственная деятельность, в то время как число поездок пассажиров – это конечный продукт. Преподавание – это деятельность, а не конечный продукт, который измеряется количеством студентов, прошедших обучение. В этих случаях, производственная деятельность ведет к нескольким конечным продуктам.¹³

Как было упомянуто выше, конечные продукты – это услуги, предоставляемые министерствами либо другими правительственными учреждениями *внешним* клиентам. Таким образом, если одно министерство предоставляет услуги другому министерству – например, обучение, либо офисные помещения – то тогда это следует рассматривать как конечные продукты министерства, поскольку принимающее министерство является

продуктами с точки зрения этого министерства, поскольку оно предоставляет их внешнему пользователю. Но если министерство транспорта само ведает строительством, тогда дороги и мосты не являются конечным продуктом. И в одном, и в другом случае, конечный продукт, который предоставляет министерство транспорта – это использование дороги ее пользователем.

¹³ Либо, потенциально, как было показано на примере вождения автобуса, не ведет ни к каким конечным продуктам. Это произошло бы, если бы автобус ездил, но пассажиров в нем не было бы.

*внешним учреждением по отношению к министерству, предоставляющему услугу. При этом, услуга, которую один отдел министерства предоставляет другому отдела того же министерства, например, когда отдел кадров министерства образования нанимает на работу учителей для группы начального образования, является не конечным продуктом, а вспомогательной услугой.*¹⁴

Цепь результатов – это признанная концептуальная схема для государственного сектора, которая известна под различными названиями, включая "модель программной логики" и "логическая модель". Хотя в рамках данной схемы используются стандартные, четко определенные, концепции, существует одно значительное различие, о котором следует упомянуть. Некоторые авторы разделяют "итоговые результаты", в том виде, в котором они приведены выше, и "влияние". Это различие сводится либо к временным рамкам (влияние – это более долгосрочная категория), либо к разграничению промежуточных итогов и итоговых результатов более высокого уровня. В данном руководстве эта терминология не используется, поскольку в практической жизни зачастую сложно провести разграничение между итоговыми результатами и влиянием.

Другое небольшое отступление по поводу терминологии сводится к тому, что для обозначения "промежуточных итогов" и "итоговых результатов более высокого уровня" также используется большое количество названий (промежуточные итоги, предварительные итоги, конечные итоги, окончательные итоговые результаты). При этом суть понятия не меняется.

¹⁴ Некоторые авторы утверждают, что грань между конечным продуктом и вспомогательной услугой зависит от организационной системы, и что с точки зрения отдела кадров, наем на работу является конечным продуктом, который они обеспечивают. Это справедливое замечание. Тем не менее, в контексте БОР более распространенным является подход, при котором организационной единицей считается министерство либо другое отдельное государственное учреждение. Задача заключается в том, чтобы сфокусировать усилия целых министерств на тех услугах, которые они предоставляют внешним клиентам, а не на внутренней деятельности

Итоговые результаты и внешние факторы

Итоговые результаты – это те изменения, к которым привело вмешательство правительства. Если уровень заболеваемости малярией падает по причинам, которые не имеют отношения к действиям правительства, например, потому, что наступила засуха, которая значительно сократила популяцию moskitov, то это снижение нельзя приписать правительственному вмешательству. Также нельзя будет считать итоговым результатом экономический рост, который достигается лишь за счет растущей деловой активности в мире. Снижение заболеваемости малярией, либо увеличение темпов экономического роста, можно считать "итоговыми результатами" лишь в том случае, если они являются результатами деятельности правительства.

Таким образом, следует разграничивать итоговые результаты и воздействие *внешних факторов*. Внешние факторы – это такие факторы, которые лежат вне сферы правительственного контроля и которые изменяют те или иные характеристики физических лиц, социальных структур либо физической среды, на которые правительство стремится оказать влияние. Уровень дождевых осадков – это внешний фактор, который оказывает влияние на уровень заболеваемости малярией. Положение дел в мировой экономике – это внешний фактор, который оказывает влияние на уровень экономического роста внутри страны. При оценке итоговых результатов, проблема заключается в том, как разграничить влияние, которое оказывают внешние факторы, от влияния, которое оказывает правительственное вмешательство.

Внешние факторы иногда также известны как *контекстуальные факторы* либо *факторы смешивания*. Внешние факторы могут быть частью внешней среды, в которой работает программа, либо они могут быть характерны для клиента. Например, в случае внешней среды это может быть влияние мировой экономики на показатели успешности программы, задачей которой является реабилитация получивших травмы рабочих и их последующее трудоустройство. Примером второго случая может послужить образование,

где уровень образования, который получают дети, определяется не только качеством образования, которое они получают в школе, но также и уровнем их интеллекта, качеством питания и поддержкой со стороны родителей. Иными словами, эти виды внешних факторов оказывают влияние на "переменные итоговых результатов", такие как уровень грамотности и умения считать (см. следующий раздел, где разъясняется понятие переменной итоговых результатов). По этой причине, представляется сложным сравнить результативность деятельности двух различных школ путем простого сравнения уровня образовательных достижений студентов, поскольку различия в социально-экономических характеристиках студентов могут сделать такие сравнения ложными.

Конечные продукты, итоговые результаты и деятельность

Представляется полезным более четко прояснить взаимосвязь между конечными продуктами и итоговыми результатами. Конечный продукт может считаться конечным продуктом в случае, если он приводит к планируемому итоговому результату, но это не означает, что каждая единица конечного продукта обязательно будет способствовать достижению запланированного итогового результата. Возьмем пример медицинской помощи, оказанной пострадавшему в результате несчастного случая, который умирает, несмотря на то, что ему была своевременно оказана качественная медицинская помощь. Будет неразумно утверждать, что в этих обстоятельствах пациент не получил услуги (конечного продукта). Та же логика применима к образовательному процессу, где, несмотря на великолепное качество обучения, некоторые студенты почерпнут для себя очень мало, в то время как другие получают прекрасное образование.

Еще один связанный с этим аргумент заключается в том, что услуга должна быть полной для того, чтобы ее можно было считать конечным продуктом. Возьмем пример машины, которая становится конечным продуктом только тогда, когда все ее части (колеса, двигатель и пр) находятся в сборке и каждый из них работает по плану. Другим неплохим

примером может послужить прививка от столбняка, где необходимо пройти полный курс из трех прививок для того, чтобы выработать иммунитет. Таким образом, конечный продукт прививок от столбняка измеряется количеством человек, которые получили полный курс прививок. В противном случае, мы будем заниматься подсчетом деятельности (т.е. неполного курса прививок от столбняка), которые не могут принести никакой пользы клиенту/общественности.

Показатели результативности

Информация о результативности деятельности – это информация о достигнутых результатах, и/или о стоимости достижения этих результатов. Существует два базовых вида информации о результативности деятельности – показатели результативности и оценка. В данном разделе и в нескольких последующих, мы рассмотрим показатели результативности, после чего перейдем к рассмотрению оценки. Следует отметить, что ошибочно полагать, что БОР сводится к механическому использованию показателей результативности в бюджетном процессе.

Показатели результативности – это количественные мерки, задача которых заключается в предоставлении информации об эффективности и результативности программ и организаций. В данном руководстве понятия "показатель результативности" и "показатель деятельности" взаимозаменяемы. Нам, однако, не следует путать задачи, показатели и плановые цели. *Задача* – это сводка того, чего мы пытаемся добиться, например, "сократить уровень смертности от ВИЧ/СПИДа". В отличие от этого, *показатель деятельности* – это количественная величина (например, "процент населения, у которых выявлен ВИЧ", либо "число людей, которые ежегодно умирают от ВИЧ/СПИДа"). *Плановая цель* идет на один шаг вперед, поскольку она устанавливает конкретную задачу, которую необходимо выполнить к определенной дате (например, "снизить процент населения с ВИЧ/СПИДом по меньшей мере на одну треть до 2020 года").

Показатели результативности следует выбирать исходя из степени их:

- Актуальности
- Репрезентативности
- Эффективности с точки зрения затрат
- Сопоставимости
- Возможности минимизировать негативные эффекты

Показатель считается *актуальным*, если тот аспект деятельности, который он должен измерять, важен с точки зрения задач тех, кто этот показатель использует. Актуальность зависит от того, кто использует показатель. При выборе показателей, которые, к примеру, должны быть представлены парламенту и общественности, показатели внутренних процессов (таких, как время, потраченное на заполнение вакантных рабочих мест), будут неактуальны.

Показатель является *репрезентативным (представительным)* в той мере, в которой с его помощью удастся измерить ту сторону деятельности, которую он призван измерять. Индикатор репрезентативен, если он дает понимание картины того, что измеряется. Например, среднее время, которое уходит на то, чтобы ответить на звонок клиента по телефону, не даст картины качества обслуживания клиентов в случае, если на звонки отвечают быстро, но клиент удерживается на линии в режиме ожидания в течение длительного времени. Показатель тем более репрезентативен, чем менее он подвержен изменениям по причинам, которые никак не связаны с результативностью деятельности, таким как влияние неконтролируемых внешних факторов и статистической неопределенности. Чтобы быть репрезентативным, показатель должен быть однозначным. Иными словами, должно быть предельно ясно, что изменения в величине показателя действительно означают, что результативность деятельности улучшилась либо ухудшилась.

Показатель является *эффективным с точки зрения затрат*, если выгода от его использования превышает затраты на его составление, сбор необходимой информации, ее обработку и проверку. Системы измерения результативности деятельности не бесплатны. Как и любая другая деятельность, они должны пройти анализ выгод/затрат.

Сопоставимый показатель – это такой показатель, который используется поставщиками схожих услуг, либо использовался в этой организации в прошлом. Например, если существует международная стандартная система измерения услуги, скажем, как в случае с мерами, применяемыми в Европе для ряда показателей социальной политики, то тогда использование этого показателя позволяет проводить сравнение с другими странами. По той же логике, сравнение результативности деятельности значительно облегчается в случае, если, например, все местные органы власти, либо все больницы, используют тот же ряд показателей. Сопоставимость во временном аспекте также полезна, поскольку использование того же показателя, который использовался в прошлом, позволяет выявлять тенденции, что представляется невозможным в случае, если показатели изменились.

Негативные эффекты, которые рассматриваются более подробно ниже, представляют собой отрицательные последствия применения показателей результативности. Например:

- Стремясь повысить показатели грамотности и умения считать, школы могут уделять меньше внимания другим важным аспектам образовательного процесса, таким как обучение иностранным языкам либо социальным ценностям;
- Представим, что своевременность медицинской помощи, предоставляемой в отделении скорой помощи, измеряется процентом пациентов, которым оказывается помощь в течение 4 часов. Это может оказать потенциально негативный эффект, и те пациенты, которым не представляется возможным оказать помощь в течение 4 часов, могут ожидать значительно дольше, при том, что приоритет будет отведен пациентам, которых привезли позже, но которым возможно оказать помощь в течение 4 часов.

Негативные эффекты отчасти являются следствием процесса разработки показателей, например, когда не принимаются в расчет важные аспекты деятельности, которые при более тщательно разработанном показателе могли бы быть в нем отражены. Например, в случае времени ожидания в больницах, отрицательный эффект, рассмотренный выше, можно было бы устранить, используя показатель *среднего* времени ожидания вместо показателя пациентов, которым была оказана помощь в течение (произвольно определенного) времени.

Эти пять критериев качественных показателей результативности деятельности представляют собой идеальные варианты, и немногие хорошие показатели получают хорошую оценку по всем из них. Иногда хорошая оценка по одному критерию достигается за счет более низкой оценки по другому критерию. Такой показатель итоговых результатов, как уровень преступности, например, получит хорошую оценку по критерию актуальности и намного более низкую оценку по критерию представительности, поскольку на него оказывают значительное влияние "внешние факторы", лежащие вне плоскости правительственного контроля.

В данном разделе, мы рассмотрели ключевые параметры информации о результатах деятельности в целом. В конкретном контексте БОР, нас больше интересует информация о деятельности, включая оценки и показатели, которые могут быть использованы лицами, принимающими бюджетные решения. Важно помнить, что лица, принимающие решения, могут усвоить и использовать ограниченный и тщательно отобранный объем информации. По этой причине представляется важным не только тщательно отобрать несколько ключевых показателей результативности деятельности, актуальных для лиц, принимающих решения в бюджетной сфере, но также и использовать эти показатели вместе с анализом, который интерпретирует и разъясняет их, из чего можно сделать общие выводы о результатах деятельности. Этот анализ должен опираться на выводы формальных оценок и другой работы по анализу результатов.

Основная литература

М. Робинсон, 2007 г, "Информация, применяемая при методике бюджетирования, ориентированного на результат" и "Информация о результатах", в книге М. Робинсона: "Бюджетирование, ориентированное на результат: привязка финансирования и результатов".

Казначейство ее Величества, 2001 г, "Выбор верной текстуры – система сбора информации о результатах деятельности", http://archive.treasury.gov.uk/performance_info/fabric.html.

Королевское Общество Статистики Великобритании, 2003 г, "Показатели результатов деятельности: хорошо, плохо и отвратительно",
<http://www.rss.org.uk/pdf/PerformanceMonitoringReport.pdf>

4. Показатели результативности и бюджет

Показатели, которые представляют собой наибольшую пользу для системы БОР, значительно отличаются от показателей, которые используются в других целях. С точки зрения лиц, принимающих решения в бюджетной сфере, при выделении соответствующего объема финансирования на ту или иную программу наиболее полезными будут показатели результатов, которые приносит программа; или, иными словами, показатели итоговых результатов, которых позволяет добиться программа, и конечных продуктов, которые производит программа в целях достижения этих итоговых результатов. Они представляют собой лишь подраздел показателей, которые министерства используют во внутреннем процессе управления. Весь ряд показателей, используемых в этих целях, включает в себя не только показатели, ориентированные на результат, но также показатели деятельности и исходных ресурсов, которые измеряют внутренние процессы, потенциал и ресурсы министерства.

Существуют три основных вида показателей конечных продуктов: показатели количества конечных продуктов, показатели качества конечных продуктов, и показатели их эффективности.

Показатели количества конечных продуктов измеряют объем предоставленных услуг. Примерами этого вида показателей могут послужить:

- Число проведенных прививок,
- Количество областей, обработанных против малярии,
- Число студентов, обученных в седьмом классе,
- Количество рассмотренных разрешений на строительство.

Показатели качества конечных продуктов измеряют, в какой мере данная услуга принадлежит к виду услуг, который может привести к выполнению запланированных итоговых результатов. Два примера показателей качества конечных продуктов, которые легко получить – это показатели своевременности и показатели уровня удовлетворенности клиента. Примерами показателей своевременности могут стать:

- Среднее время ожидания пациента с момента доставки в больницу и лечением;
- Среднее время, в течение которого рассматривается разрешение на строительство;
- Среднее время выезда пожарной бригады на тушение пожара.

Показатели уровня удовлетворенности клиента могут быть различных видов, от простого показателя уровня удовлетворенности, который ощущает клиент, до комплексных показателей, таких как:

- Рейтинг клиента об отношении к нему или к ней со стороны поставщика услуг,
- Процент клиентов, которые полагают, что они получили услугу, которая им была необходима.

Показатели эффективности в идеале измеряют, в какой степени услуга поставляется при наименьших затратах без ущерба для качества. Стоимость единицы конечных продуктов является одним важным видом показателей эффективности, хотя и не является совершенным показателем, поскольку при его использовании качество предоставленной услуги не обязательно является постоянной величиной. Стоимость единицы конечных продуктов – это просто общая стоимость предоставления конечных продуктов, разделенная на количество конечного продукта. Примеры стоимости единицы конечных продуктов:

- Стоимость прививки (включая доставку),

- Стоимость рассмотрения разрешения на строительство,
- Стоимость обработки заявления на получение визы.

Показатели производительности труда – это другой важный вид показателей эффективности. Примерами показателей производительности труда могут послужить:

- Количество обрабатываемых одним сотрудником заявлений на получение пенсионного обеспечения,
- Среднее время, которое занимает прохождение практического теста на вождение.

Что касается показателей итоговых результатов, то наибольшую сложность представляет собой различие между итогами и внешними факторами, которое было рассмотрено в предыдущем разделе. Как там было указано, итоговые результаты – это изменения в характеристиках физических лиц, социальных структур либо физической среды, которые вызваны правительственным вмешательством, и проблема состоит в проведении разграничительной черты между влиянием, которое оказало правительственное вмешательство, и влиянием, было оказано внешними факторами по причинам, которые лежат вне сферы правительственного контроля.

На практике, многие показатели итоговых результатов представляют собой показатели, которые можно назвать общим термином "*переменная итоговых результатов*", или характеристики физических лиц, общества либо физической среды, изменению которых призвана содействовать программа. Показатели переменной итоговых результатов не проводят различия между влиянием, вызванным правительственным вмешательством, и влиянием, вызванным внешними факторами. Хороший пример такого показателя итоговых результатов – это статистика уровня преступности (например, число грабежей на тысячу человек). Мы знаем, что на уровень преступности оказывает влияние не только правительственное вмешательство, такое как работа полиции, но также и иные факторы,

включая уровень социально-экономического развития, который лежит вне сферы правительственного контроля (например, уровень бедности). При составлении статистической информации по уровню преступности не представляется возможным отделить и вывести за пределы подсчетов влияние этих внешних факторов.

Совершенным показателем итоговых результатов был бы такой показатель, который исключал бы влияние всех внешних факторов и который измерял бы уровень изменений в переменной итоговых результатов, который можно было бы отнести исключительно на счет правительственного вмешательства. Разработка таких показателей представляется все более и более сложной. В некоторых областях, современные технологии измерения результатов добились значительных успехов в разработке показателей итоговых результатов, которые исключают, по крайней мере, в некоторой степени, влияние внешних факторов. Хороший пример – это так называемые показатели *добавленной* результативности образовательной деятельности, при составлении которых учитываются характеристики студентов. Например, рейтинги школ являются мерой сравнительной результативности школ, которые учитывают эти различия в характеристиках студентов. Тем не менее, хотя и были разработаны эти и иные технологии, позволяющие получить более надежные показатели итоговых результатов, которые меньше подвержены влиянию внешних факторов, в целом существует достаточно ограниченная возможность устранить внешние факторы из показателей итоговых результатов. В результате, большинство показателей итоговых результатов в той или иной мере подвержены влиянию внешних факторов.

Обеспечение полезности показателей

Для того, чтобы она была полезной для лиц, принимающих решения, которые постоянно ограничены во времени, информация о результативности программы должна быть легкодоступной. К примеру, сводка из нескольких ключевых показателей эффективности

программы может оказаться более полезными для лиц, принимающих решения, нежели всеобъемлющий перечень, включающий в себя десятки показателей. Детали всего этого намного больше интересуют менеджеров программы, нежели центральные органы власти.

Значительным инновационным потенциалом в этой области обладают разработанные сводные показатели, которые сводят широкий ряд показателей результативности в один или более итоговых рейтингов результативности всей программы. Хороший пример – это показатели результативности программ, которые были разработаны в рамках Инструмента рейтинговой оценки программ США (PART) при президентстве Буша. Система PART была создана для более эффективного использования средств государственного бюджета посредством специального рейтингового механизма. По системе PART, министерство финансов США (Административно-бюджетное управление) определяло рейтинг всех федеральных правительственных программ за 5 лет. Каждой программе присваивался рейтинг по четырем областям оценки по шкале от "эффективной программы" до "неэффективной" программы (существовал также и рейтинг "результат не показан", который применялся в случаях недостаточного количества информации для определения рейтинга). По плану, эти сводные рейтинги должны были стать намного более информативными и легкодоступными, чем значительное количество более детальных показателей и оценок, которые лежали в их основе. Рейтинги программ, и обоснования этих рейтингов, публиковались на сайте ExpectMore.gov. Более того, система PART с самого начала задумывалась как инструмент БОР, поскольку рейтинги программ в дальнейшем брались за основу при подготовке бюджетного предложения Конгрессу США со стороны Президента (и должны были влиять на решения в бюджетной области, принимаемые Конгрессом).

Сводные показатели результативности (причем PART вовсе не является единственным современным примером таких систем) обладают огромным преимуществом – они

легкодоступны для понимания. Они также могут быть намного более эффективными, чем детальные показатели, в плане оказания реального давления на правительственные учреждения. Это, однако, не должно закрывать нам глаза на значительные технические сложности, связанные с должной разработкой сводных показателей результативности. Неверный выбор переменных, лежащих в основе сводных показателей, либо слабая техническая проработка при сведении воедино этих переменных, могут привести к значительным искажениям итоговых данных.

Увязка финансирования и итоговых результатов

При рассмотрении роли показателей результативности при принятии бюджетных и финансовых решений, важно точно определить некоторые ключевые проблемы, связанные с увязкой итоговых результатов и/или конечных продуктов с финансированием. Способ их увязки важен при выборе модели БОР. Мы начнем с рассмотрения связи между итоговыми результатами и финансированием, а после этого рассмотрим связь между конечными продуктами и финансированием.

Что касается итоговых результатов, то влияние внешних факторов на переменные итоговых результатов имеет большое значение при выборе вида связи между итогами и финансированием, создание которого представляется возможным в системе БОР. Как было показано выше, большинство показателей итоговых результатов не разделяют, или разделяют лишь в весьма ограниченной мере, итоговые результаты, которые были достигнуты благодаря правительственному вмешательству от влияния неподконтрольных правительству внешних факторов. При значительном влиянии на процесс внешних факторов, может оказаться сложным либо даже невозможным предсказать изменения в показателях итоговых результатов, которые будут достигнуты за счет определенного объема государственного финансирования той или иной услуги. Это представляет собой серьезное препятствие попыткам создания *тесной* связи между финансированием и

итогами, например, при привязке системы покупатель-поставщик к итогам. По этой причине, поощрительное финансирование за результативность исходя из итоговых результатов, как правило, составляет лишь незначительную сумму дополнительного финансирования (например, 5 процентов дополнительного финансирования), поскольку существование слишком тесной связи между финансированием и непредсказуемыми итогами оказало бы отрицательное влияние на финансовую стабильность соответствующего правительственного учреждения. В то же время, показатели итоговых результатов являются основой программно-целевого бюджетирования, и должны являться ключевым элементом при принятии решений, касающихся приоритизации расходов.

Это приводит к вопросу о целевых итогах и финансировании. Система договоров о государственных услугах в Великобритании в значительной мере была основана на использовании показателей итоговых результатов, на многие из которых правительство обладало крайне ограниченными возможностями влияния. Каким образом, и в какой мере можно связать между собой цели, выполнение которых Вы контролируете лишь отчасти? Очевидно, в таких обстоятельствах необходима определенная гибкость в построении связи между финансированием и плановыми целями. При этом следует отметить, что многие практикующие специалисты полагают, что гибкостью вопрос не решается, и ставят под сомнение целесообразность попыток увязать бюджетные бюджеты с целевыми *итогами*. По их мнению, постановка целей в целом должна ограничиваться конечными продуктами либо иными переменными, над выполнением которых у правительства существует значительная степень контроля.

Увязка финансирования и конечных продуктов

Основной акцент систем БОР, таких как финансирование по формуле и схемы покупатель-поставщик, ставится на привязку уровня финансирования к количеству конечного

продукта (или объема предоставленных услуг). По многим конечным продуктам, которые производятся правительством, существует намного более прочная связь между финансированием и конечными продуктами, которые предоставляются либо должны предоставляться, нежели в случае с итоговыми результатами. В особенности это касается *стандартизированных конечных продуктов*, при которых каждый клиент получает примерно одинаковое количество услуг, и, следовательно, затраты на единицу продукции также должны быть одинаковыми.¹⁵

Тем не менее, значительное количество оказываемых государством услуг не являются стандартизированными. Их можно назвать *разнородными конечными продуктами*. Это означает, что уровень услуг, предоставляемый различным клиентам, либо в различных обстоятельствах, намеренно изменяется для того, чтобы соответствовать различиям в условиях, потребностях или обстоятельствах клиента. Уголовные расследования, проводимые полицией – классический пример разнородных конечных продуктов, поскольку объем расследования на каждое отдельное дело, даже в случае дел одного вида, таких как убийства, значительно различается в зависимости от обстоятельств дела. Даже в случае со школьным образованием, которое стандартизировано для значительного большинства студентов, разнородность присутствует в случае, когда детям со специальными потребностями, вызванными умственными либо физическими причинами, требуется дополнительное обучение и уход.

Значительная разнородность снижает предсказуемость связи между уровнем финансирования и конечными продуктами, которых можно ожидать от правительственного учреждения, что также влияет на прочность привязки финансирования к конечным продуктам. В особенности это сказывается на возможностях использования финансирования по формуле и систем покупатель-

¹⁵ По крайней мере, если мы оставим в стороне различия в стоимости, проистекающие от таких факторов, как географическое положение.

поставщик, как это обсуждалось в разделе 12. Это означает, что такие формы БОР могут применяться выборочно к соответствующим видам услуг.

Существует еще один вид услуг, по которым тесная связь между конечными продуктами и финансированием представляется проблематичной. Это *услуги резервного потенциала*, хорошим примером которых является пожарная часть. Пожарная часть обладает потенциалом предоставить по немедленному требованию конечный продукт (пожаротушение), спрос на который совершенно непредсказуем. Попытки построить очень тесную связь между числом пожаров, на которые выезжали машины пожарной части и уровнем финансирования представляются нереалистичными. Таким образом, услуги по тушению пожара нельзя финансировать исходя из конечных продуктов, а можно финансировать, исходя из необходимости поддержания определенного потенциала борьбы с пожарами.

До настоящего момента рассматривалось *количество* конечных продуктов. Существует также необходимость увязать финансирование с качеством конечных продуктов. Также было бы желательно включить качество конечных продуктов вместе с их количеством в схему финансирования по принципу покупатель-поставщик. Одно из возможных опасений в плане негативных последствий от использования системы покупатель-поставщик заключается в том, что увязывая финансирование только с количеством конечных продуктов, создается стимул для правительственных учреждений сокращать расходы за счет снижения качества. Включение компонента качества в вопросы предоставления финансирования может в принципе разрешить эту проблему. На практике, однако, это представляется достаточно сложным, учитывая лимиты наших возможностей измерять качество, а, следовательно, и очень несовершенную природу большинства показателей качества. В целом, лучше всего можно увязать финансирование с качеством конечных продуктов через какой-либо элемент поощрительного финансирования за достигнутые результаты, исходя из заранее определенных показателей качества; или, иными словами,

путем усовершенствования системы, в которой основное финансирование базируется на количестве конечных продуктов с добавлением небольшого элемента финансирования, привязанного к качеству услуг.

Наконец, существует вопрос увязки финансирования и деятельности. Необходимости такой увязки придерживаются авторы, выступающие за "бюджетирование, ориентированное на результативность деятельности". Этот подход будет рассмотрен в разделе, посвященном финансированию по формуле. Основной вопрос, который возникает при увязке финансирования с деятельностью, это насколько финансируемая деятельность действительно приводит к запланированным результатам (конечным продуктам и итогам), которые необходимы общественности. Помните, что конечные продукты – это услуги, а деятельность – это "просто" рабочие процессы (см. раздел 1). Организация, которая сконцентрирована на внутренней деятельности и процессах, а не на достижении внешних результатов, может придавать слишком много значения деятельности ради деятельности. Предоставление такой организации финансирования на основании объема внутренней деятельности, такой как количество проведенных заседаний либо разработанных документов, может лишь усугубить проблему, с которой эта организация сталкивается.

В заключение, прочность связи, которую можно создать между результатами и финансированием, зависит от того, насколько четкая связь существует между предоставленным финансированием и ожидаемыми результатами. Если эта взаимосвязь отдаленная, ввиду, например, внешних факторов либо разнородности, то тогда создание прочной связи между результатами и финансированием может оказаться невозможным. По этой причине, например, сложно использовать механизмы покупателя – продавца в целях финансирования организаций исходя из итоговых результатов их деятельности. И наоборот, системы программно-целевого бюджетирования окажутся функциональными даже в случае наличия значительной неопределенности между результатами и

финансированием, именно по той причине, что при программно-целевом бюджетировании увязка финансирования и результатов довольно размытая. По этой причине программно-целевое бюджетирование широко используется как основа системы БОР, распространяющейся на все правительственные учреждения, в то время как такие механизмы, как финансирование по формуле и покупатель-продавец становятся функциональными, когда они применяются в определенных секторах или по определенным видам услуг (например, больницам и школам).

Вопросы, обсужденные в этом разделе, также оказывают значительное влияние на роль показателей по сравнению с оценкой, т.е. несовершенство показателей результативности означает, что нельзя полагаться только на них при сборе информации о деятельности, которая затем ложится в основу решений о приоритезации расходов.

Основная литература

М. Робинсон, 2007 г, *"Информация о результатах"*, в книге М. Робинсона: *"Бюджетирование, ориентированное на результат: привязка финансирования и результатов"*.

5. Системы измерения результативности деятельности

Система измерения результативности деятельности, как правило, включает в себя механизмы сбора данных, процесс обработки данных с целью составления показателей, проверку этих показателей (т.е. обеспечение их надежности и отсутствия подтасовок и статистически ненадежных подходов), и их последующее предоставление пользователям. Система измерения результативности деятельности является подразделом более широкой системы мониторинга и оценки.

При рассмотрении требований к качеству информации о результативности деятельности в системах БОР, необходимо помнить о том, что БОР не является и не должно являться изолированным процессом реформ. Как было подчеркнуто ранее, внедрение систем БОР является частью более обширного процесса реформ, которые известны как "управление, ориентированное на результат", задачей которых является концентрация усилий государственного управления на результатах деятельности и смещения акцента с внутренних процессов учреждений. Этот более широкий ряд реформ включает в себя реформу системы государственной службы, задачей которой является повышение уровня мотивации и стимулов государственных служащих, организационную реструктуризацию в целях концентрации усилий на предоставляемых услугах и улучшения координации (например, за счет создания управлений и сокращения числа министерств), и институциональные изменения в целях повышения подотчетности и ответственности государственных учреждений за результаты их деятельности.

Работа в этих и других направлениях представляется необходимой в целях существенного повышения эффективности и результативности государственных расходов. Более качественная информация о результативности деятельности является фундаментом

каждого из этих элементов реформ УОР. Чтобы быть эффективным, каждый из этих элементов должен исходить из качественной информации о результативности деятельности. Например, ключевой составной частью обеспечения функциональности государственной службы является повышение качества информации о деятельности и конечных продуктах госслужащих, рабочих групп и управлений.

В свою очередь, это означает, что стратегия сбора информации о результатах деятельности по всем правительственным учреждениям должна удовлетворять потребности не только системы БОР, но и в целом более обширной системы УОР. К примеру, нецелесообразно пытаться разработать систему измерения показателей деятельности исключительно для применения в бюджетной сфере, и отдельную систему показателей для управления государственной службой, обеспечения подотчетности и других целей. Система информации о результатах деятельности должна разрабатываться как интегрированное целое для всего правительственного сектора. Например, если при сборе данных используются опросы, в целом будет намного целесообразней использовать один и тот же опрос для сбора различной информации по определенной целевой группе, вместо того, чтобы проводить различные нескоординированные опросы.

Эффективность работы системы измерения результативности в особенности важна, поскольку разработка актуальных и надежных показателей результативности означает значительные затраты ресурсов, как кадровых, так и финансовых.

Первый этап составления показателей результативности деятельности – это сбор данных. Самый доступный источник исходных данных, которые можно использовать в целях составления показателей – это учетные книги обслуживания клиентов, такие как регистры лечения пациентов в больницах, данные о количестве учащихся и их посещаемости в школе, и данные о выданных разрешениях контрольно-надзорными органами. Таким

образом, надежная система управления, ориентированного на результат, во-первых, позволяет повысить надежность учетных данных об обслуживании клиентов, а, во-вторых, расширить вид данных, собранных из учетных записей об обслуживании клиентов, что создает основу для разработки более широкого спектра показателей.

Учетная документация по клиентам дает некоторый объем информации об итогах. К примеру, в школах ведется учет оценок на экзаменах и выпускных классах, а в больницах ведется учет смертности. Тем не менее, в целом учетные записи о клиентах дают информацию в основном об объеме услуг (количестве конечных продуктов), которые предоставляются клиентам, а также о деятельности, которая необходима для производства этих конечных продуктов. Надежная система УОМ должна выходить за рамки ограничений, налагаемых простым использованием учетной документации по клиентам, с тем, чтобы построить более глубокий и обширный ряд показателей качества конечных продуктов и итоговых результатов. В этом отношении, использование опросов (включая, но не ограничиваясь, опросами в целях оценки степени удовлетворенности клиентов оказанными услугами) является ключевым элементом. Данные опросов не только дают надежный показатель "переменной итоговых результатов", но также могут предоставить и более своевременные показатели, отражая переменные итоговых результатов, которые проявят себя лишь намного позже через спрос на государственные услуги. Например, данные, полученные на основе опросов по уровням потребления алкогольной и табачной продукции дают более своевременное предупреждение о масштабах проблемы, которую призваны решить услуги превентивной медицины, чем просто данные об уровне заболеваний, вызванных употреблением алкогольной и табачной продукции, которые появляются лишь годы спустя. Опросы в состоянии отразить переменные, влияющие на итоговые результаты до того, как они проявятся на практике.

Второй этап в разработке показателей – это обработка данных, или перевод исходных данных в показатели результативности деятельности. Основная проблема на этом этапе –

это выбор технологии обработки данных. Здесь существует целый ряд различных вариантов, от высокотехнологичных до относительно простых. На одном краю возможных вариантов находятся системы, позволяющие встроить показатели результативности деятельности в более обширные интегрированные системы информационного обеспечения финансового управления (см. раздел, посвященный калькуляции затрат и бухучету по программам, где содержится подробная информация о ИСИОФУ). Преимущество такой системы, если она работает должным образом, сводится к тому, что показатели результативности напрямую увязываются с соответствующими финансовыми данными (например, показатели результативности программ автоматически увязаны с данными о расходах в рамках этих программ, а показатели количества конечного продукта автоматически увязывается с затратами на производство услуг и результатов).

На другом краю возможных вариантов – управление системой измерения результативности деятельности просто на основе таблиц в программе Excel и баз данных в программе Access. Это более простой и экономичный вариант. Некоторые специалисты в области информационных технологий отдают предпочтение варианту интегрирования показателей результативности в ИСИОФУ. Однако, чем более сложными и разноплановыми являются системы ИСИОФУ, тем больше вероятность того, что они не будут работать, либо не будут работать должным образом. Это особенно касается развивающихся стран. Во многих странах, более простой вариант является более предпочтительным.

Третий этап составления показателей – это их проверка, или обеспечение надежности данных показателей. Этот этап представляется важным как защита от возможных ошибок и подтасовок, а также от методологических недостатков, которые могут сделать показатели ненадежными. Существует два аспекта проверки показателей. Первый касается проверки возможности госучреждения обеспечить качество показателей, посредством, например, проверки ввода данных.

Протоколы измерения результативности деятельности

В своем замечательном отчете за 2003 год: "Показатели результативности деятельности: хорошо, плохо и отвратительно", Королевское общество статистики Великобритании выступило с идеей разработки протокола для измерения результативности деятельности. Было предложено следующее: "Перед тем, как начать надзор за результативностью деятельности в любой системе предоставления государственных услуг, следует составить протокол УОМ. Он представляет собой упорядоченный реестр не только принятых решений, но также и аргументации и расчетов, которые легли в основу этих решений. Протокол УОМ должен перечислять задачи, рассматривать вопросы разработки и определения показателей результативности программ, определять выбор между выборочным и полным перечислением, перечислять информацию, которую необходимо собрать о контексте, анализировать вероятные поведенческие перекосы либо побочные эффекты, которые могут произойти в качестве реакции на процесс надзора. Должны быть также рассмотрены вопросы, связанные с практическим внедрением. Процедуры сбора данных, их анализа, презентации неопределенности и поправок на контекст, вместе с правилами распространения, должны быть четко определены и должны отражать установленную статистическую практику."

Одним из аспектов проверки показателей является аудит показателей, или, иными словами, оценка надежности показателей. Это должно проводиться сторонними специалистами, которые независимы от управлений, разработавших показатели. Аудит может быть как внутренним (т.е. проводится управлением аудита в соответствующем министерстве), так и внешним. Внешний аудит может проводиться общеправительственным управлением, независимым от министерства, которое разрабатывает показатели, либо же это может быть аудит, проводимый учреждением, независимым от правительства (например, "Высшей аудиторской палатой").

Выше были приведены два широких подхода к аудиту показателей результативности. Первый – это проведение аудита конкретных показателей. Второй подход – это системная проверка, при которой акцент ставится на аудиторскую проверку систем измерения результативности (включая соответствующий процесс обеспечения качества) в каждом

учреждении; задача заключается в том, чтобы выяснить, действительно ли эти системы могут дать надежные показатели результативности программ.

Отдельным вопросом, который не стоит смешивать с аудиторской проверкой показателей результативности (проводимой в целях оценки их надежности), стоит вопрос внешней проверки *уместности* показателей, которые выбирают к использованию бюджетные министерства. Выбор показателей, которые будут использоваться в целях измерения результативности, нельзя полностью оставлять на усмотрение бюджетополучателя, поскольку данная информация должна отвечать потребностям лиц, принимающих решения в отношении всего бюджета. Например, в случае, если министерству экологии предложено представить ключевые показатели результативности по программе охраны природы, и министерство предлагает использовать показатель количества политик, которые оно разрабатывает в этой области, необходимо твердо заявить министерству, что такой показатель *деятельности* неудовлетворителен, и что министерству необходимо разработать показатели итоговых результатов (такие как независимая оценка оставшихся популяций редких видов). Таким образом, министерство финансов и другие учреждения центрального уровня должны предоставить бюджетополучателям определенное руководство в отношении того, какие виды показателей им необходимо разработать, и после этого должны проанализировать уместность показателей, предложенных министерствами.

Вопрос того, стоит ли задействовать счетную палату либо высший аудиторский орган в процессе проверки показателей, более противоречив. В некоторых странах принята такая практика (например, в США, где Административно-бюджетное управление зачастую критикует показатели). В отличие от этой системы, в парламентских системах британского типа, зачастую утверждается, что критика выбора показателей подходит очень близко к критике политики правительства, а это то, что высшему аудиторскому органу традиционно запрещено делать в таких системах.

Последний этап системы УОР – это представление показателей. Этот процесс должен быть выстроен таким образом, чтобы показатели были предельно понятными и применимыми на практике. Применимость зависит в первую очередь от относительно небольшого количества показателей, которые представляют наибольшую актуальность для их пользователей. Ничто не снижает ценность показателей больше, чем представление пользователю сотен показателей, большинство из которых представляют для него мало интереса, но которые он обязан проанализировать, чтобы понять, какие из них представляют практический интерес.

При представлении показателей результативности, крайне важно поместить их в соответствующий контекст, а не просто представлять их как некие оторванные от контекста цифры. Это влечет за собой необходимость включать в отчет не только сами показатели, но также и описательное объяснение тенденций, которые раскрывают показатели, и, в связи с этим, информацию и оценку степени влияния соответствующих внешних факторов. Зарекомендовавшая себя практика отчетности о результативности деятельности сводится к созданию многоуровневой системы, в которой пользователи могут начать на самом широком уровне с показателей результативности высокого уровня, а затем перейти к двум или более уровням низшей ступени, содержащим более детальные показатели на уровне министерства либо программ (многие из которых больше внимания уделяют конечным продуктам, деятельности и исходным ресурсам). Однако, позволить себе такую систему могут не все страны, принимая во внимание финансовые ограничения.

Необходимость создания более надежной системы УОР в Африке

"Проблемой африканских стран, а также, возможно, некоторых других регионов, является зачастую низкое качество информации, несмотря на то, что отраслевые министерства собирают

ряд информации о результативности деятельности. Отчасти это вызвано тем, что ответственность за сбор информации лежит на сотрудниках учреждений, у которых не хватает на это времени. Они, в свою очередь, должны предоставить эти данные на районный уровень, а затем в столицу, но при этом они редко получают информацию о том, как эти данные используются в последующем".

"Это ведет еще к одной проблеме яйца и курицы – качество данных низкое отчасти по той причине, что они не используются, и они не используются по той причине, что они низкого качества. В таких странах слишком много данных, но недостаточно информации. Таким образом, урок в плане институционализации правительственной системы наблюдения и оценки состоит в необходимости обеспечить поступление надежных первичных данных на уровне министерств, поскольку от качества данных зависит и работа этих систем в целом. Аудит систем данных и диагностика потенциала сбора данных могут оказаться полезными в этих целях, поскольку они станут отправной точкой для рационализации процесса сбора данных либо повышения их качества. Это сделает данные надежными, что необходимо для их использования".

Киф МакКей (2007), *Как построить систему наблюдения и оценки в целях повышения эффективности работы правительства*. Независимая оценочная группа Мирового банка.

Затраты на получение информации о результатах деятельности

Разработка систем информации о результативности деятельности не сводится просто к разработке наилучших и всеобъемлющих показателей результативности и получению информации о затратах. Эти системы скорее заключаются в возможности информированного суждения о выгодах и затратах. Информация о результативности не бесплатна. Она достаточно дорога, как с точки зрения кадровых, так и финансовых затрат, которые необходимы для разработки, построения и затем постоянного применения соответствующих систем. Необходимы выверенные решения в отношении того, сколько необходимо разработать показателей результативности. Необходимо дать ответ на схожие вопросы о том, насколько сложными будут используемые методологии оценки программ и затрат.

Проблема выгод и затрат стоит даже перед самыми богатыми странами. Но эта проблема стоит особенно остро для стран, обладающих ограниченным финансовыми и квалифицированными кадровыми ресурсами. Таким странам необходимо особенно тщательно и стратегически подходить к вопросу разработки показателей результативности. Как будет показано ниже, им также во многих случаях следует прибегнуть к использованию простых методологий оценки программ. Как было показано выше, им не стоит стремиться разработать показатели эффективности, которые потребуют использования относительно сложных управленческих методов учета (например распределения непрямых затрат по конечным продуктам). Необходимо тщательно избегать соблазна принять на вооружение то, что может на настоящий момент казаться передовой практикой, будь то учет по методу начисления и бюджетирования, либо модели покупатель-поставщик десять лет назад.

Наращивание потенциала, необходимого для управления системой информационного обеспечения о результативности деятельности, также представляет собой значительную проблему. С точки зрения систем БОР это требует, в частности, значительного роста в объеме навыков и умений в министерстве финансов. Вместо того, чтобы выступать в роли исключительно экономического и бухгалтерского учреждения, Минфину необходимо нарастить потенциал и компетентность в области анализа политики и разработки информации о результативности деятельности в целях обеспечения такого анализа политики. Только в этом случае Минфин сможет нарастить потенциал и консультировать правительство в выборе приоритетов затрат и создать условия для эффективного использования системы БОР.

Стратегия внедрения, включая по отношению к системам УОР, рассматривается в главе 19. Тем не менее, следует отметить, что во многих развивающихся странах существуют нереалистичные ожидания того, сколько времени может занять разработка

всеобъемлющей системы измерения результативности программ. Страны, которые находятся на передовом этапе в этой области, такие как Великобритания и США, потратили десятки лет на то, чтобы достичь своего сегодняшнего уровня. Для развивающихся стран, для которых измерение результативности является относительно новой областью, будет серьезной ошибкой ставить перед собой задачу разработать тысячи показателей результативности программ за очень короткий период времени (например, 2-3 года). Намного лучше начинать с умеренных целей, сконцентрировав усилия на разработке относительно небольшого числа наиболее актуальных показателей. Крайне важно уделить должное внимание тому, чтобы системы сбора, обработки и проверки обеспечивали надежность этой ключевой группы показателей. Это будет намного более полезно, чем разработка большого числа показателей, на которые нельзя будет положиться.

Основная литература

Национальная аудиторская служба Великобритании (2000), "Зарекомендовавшая себя практика отчетности о результативности деятельности в исполнительных учреждениях и вневедомственных государственных учреждениях",
http://www.nao.org.uk/publications/9900/good_practice_in_performance.aspx

Совет США по стандартам государственного учета (2005), "Государственные услуги и отчеты о результативности программ: ключ к пониманию",
http://www.seagov.org/sea_gasb_project/sea_guide.pdf.

6. Оценка и бюджетирование, ориентированное на результат

Существует распространенное мнение, что бюджетирование, ориентированное на результат, в основном сводится к использованию показателей результативности при подготовке бюджета. Это неверно, поскольку при этом упускается из виду крайне важная роль, которую играет *оценка*. Именно по этой причине в данном руководстве в основном говорится об *информации* о результативности деятельности, которая лежит в основе БОР, а не только о *показателях* результативности.

Оценка подробно рассматривается в рамках другого курса, и по этой причине общая природа и методологии оценки в настоящем руководстве приведены только вкратце. Более подробную информацию можно получить в дополнительной литературе, список которой приведен в конце данного раздела. В общих чертах, оценка представляет собой формальный анализ программ, проектов, организаций либо политики с использованием систематической методологии, с целью сформировать наиболее объективную оценку их эффективности, результативности, разработки и управления. Можно выделить ретроспективную оценку (*ex post*), которая представляет собой оценку текущих программ, и будущую (*ex ante*) оценку, которая представляет собой оценку возможных новых программ перед началом их внедрения.

Определение оценки

“Систематическая и объективная оценка текущего либо оконченного проекта, программы либо политики, а также оценка их разработки, внедрения и результатов. Задача заключается в том, чтобы определить актуальность и степень выполнения задач, эффективность с точки зрения развития, результативность, влияние и устойчивость. По итогам оценки должна быть предоставлена достоверная и полезная информация, что позволит использовать вынесенные из оценки уроки в дальнейшем процессе принятия решений, касающихся как получателей средств, так и доноров. Оценка также касается процесса определения полезности либо значимости

деятельности, политики либо программы. Оценка, настолько систематическая и объективная, насколько это возможно, планируемого, текущего либо заверщенного проекта развития.

Киф МакКей (2007), *Как построить систему наблюдения и оценки в целях повышения эффективности работы правительства*. Независимая оценочная группа Мирового банка.

Оценка содействует в осуществлении бюджетного процесса посредством:

- Выявления программ или компонентов программ, которые потенциально могут быть сокращены, а именно программ, которые не являются рентабельными с точки зрения затрат и которые нельзя сделать рентабельными за счет изменения политики либо структур управления ими,
- Выявление возможностей экономии средств за счет повышения эффективности процесса предоставления услуг.

Оценка эффективности программ

Оценка эффективности программ играет особо важную роль в тех видах БОР, задача которых – эффективное распределение ресурсов по всему государственному бюджету. Из этих видов БОР, наиболее важным является программно-целевое бюджетирование. В таких системах, основной акцент ставится на том, чтобы процесс бюджетирования исходил в максимально возможной степени из информации о результатах деятельности. Как было показано выше, это в особенности означает, что:

- Решения о приоритизации расходов – т.е. об областях распределения ограниченных налоговых поступлений – должны основываться на достоверной информации об эффективности программ;
- Решения о финансировании конкретных министерств и учреждений, в особенности решения об их запросах на выделение дополнительных ресурсов, должны исходить из надежной информации о том, насколько эффективно министерство либо учреждение

использовало финансирование, выделенное на его цели в рамках бюджетов прошлых лет.

Оценка в данном контексте представляется ключевым этапом, поскольку самих по себе показателей результативности зачастую оказывается недостаточно для того, чтобы сделать выводы об эффективности программ либо учреждений. Как мы видели, некоторые итоговые результаты программ нельзя измерить, либо можно измерить лишь очень приблизительно, и многие показатели итоговых результатов содержат в себе слишком значительную долю влияния внешних факторов. Оценка представляется крайне важным инструментом для определения возможного влияния внешних факторов на переменные итоговых результатов. Оценка может позволить нам сделать полезные выводы о вероятной эффективности программ даже в тех случаях, когда у нас нет никаких показателей итоговых результатов (например, за счет оценки логики программы, рассматриваемой ниже). В более общих чертах, одних лишь показателей результативности редко бывает достаточно, будь то в целях составления бюджета либо в любых других целях.

Роль оценки в сбалансированной системе наблюдения и оценки

"Преобладающим видом практики в оценке результативности ... является система наблюдения за результативностью деятельности, в основе которой лежат показатели ... Наблюдение за результативностью при помощи показателей само по себе является довольно грубым способом информационной подпитки процесса принятия решений. Во многих случаях, существует необходимость более тонкого, глубокого понимания процессов, задействованных в рамках тех или иных программ или политик, что может быть достигнуто за счет проведения соответствующей оценки. Учитывая сильные и слабые стороны наблюдения и оценки, которые потенциально дополняют друг друга, идеальный подход – это поддержание надлежащего баланса между этими двумя подходами.

Ариел Зальтсман (2006), Опыт институционализации систем наблюдения и оценки в пяти латиноамериканских странах, Независимая оценочная группа Мирового банка.

Оценка итоговых результатов (оценка результативности программы), также играет важную роль в системах постановки плановых целей, увязанных с бюджетом, таких как договоры о государственных услугах в Великобритании. Как было показано ранее, в таких системах постановка плановых целей является неотъемлемой частью бюджетного процесса, с целью обеспечить привязку целей к объемам выделяемого финансирования. По завершению программы либо проекта, в таких системах крайне важны действительные результаты и их соответствие постановленным целям, и именно на этом этапе ключевая роль принадлежит системам оценки. Например, когда цели являются целями итоговых результатов, то ключевой частью оценки степени выполнения этих целей будет анализ вопроса, к примеру, ложится ли "вина" за невыполнение цели на соответствующее госучреждение, либо же цель не была достигнута ввиду влияния непредвиденных внешних факторов. Оценка может быть крайне полезной в этом отношении. В более общих чертах, оценка играет значительную роль в любой системе управления результативностью деятельности, которая уделяет значительное внимание определению плановых целей деятельности, вне зависимости от того, насколько тесно постановка целей связана с бюджетным процессом.

Существуют два вида оценки, применимых к оценке результативности программ:

- **Оценки итоговых результатов** (которые специалисты в области оценки также называют "оценки влияния"). Задача оценки итоговых результатов – напрямую измерить результативность программ. Берутся показатели итоговых результатов и используются многосоставные методы для того, чтобы оценить связь между программой и изменениями в показателях итоговых результатов, при этом учитывая влияние таких помех, как внешние факторы. Используемые при этом методы включают в себя так называемые "экспериментальные" технологии (которые предполагают сравнение выгодоприобретателей программ при обеспечении неизменности сравниваемых групп в двух или более временных точках), и использование анализа регрессии для отделения влияния внешних факторов от других

причинно-следственных факторов, которые влияют на показатели итоговых результатов.

- **Оценка логики программы.** Оценивается метод разработки программы с целью ответа на вопрос: была ли программа разработана таким образом, чтобы обеспечить наибольшую вероятность достижения запланированных итоговых результатов? В целях оценки логики программ, первый шаг – это прояснить, как именно программа должна привести к запланированным итогам. Если перевести все на язык "цепочки результатов", то основные вопросы будут следующими: какие промежуточные итоги должна обеспечить программа и каким образом эти промежуточные итоги должны содействовать, либо обеспечить, достижению запланированных в рамках программы итоговых результатов более высокого уровня? После прояснения логики программы, следующий шаг – это ответ на вопрос, разумно ли ожидать, что программа приведет к запланированным итоговым результатам. Например, исходя из того, что мы знаем о соответствующих разделах экономической теории, можно ли ожидать, что та или иная политика в определенном секторе приведет к запланированным итоговым результатам.

Анализ эффективности

Оценки, проводящаяся в целях определения возможной экономии за счет повышения эффективности поставки услуг – важная часть любой системы бюджетирования. В нашем контексте применяемая форма оценки известна как **анализ эффективности**. Если анализ эффективности будет осуществляться как количественная оценка возможной экономии средств, а не просто как ряд рекомендуемых механических шагов по повышению эффективности, то он потенциально может принести значительную пользу министерству финансов.

Анализ эффективности особенно применим к таким системам БОР, как финансирование по формуле и системы покупатель-поставщик, в которых финансирование исходит из затрат на единицу продукции, при которых, по мнению финансирующего агентства,

учреждение, поставляющее услуги, должно быть в состоянии производить конечные продукты. Более конкретно, выводы анализа эффективности дают необходимую информацию о том, какой уровень затрат на единицу продукции стоит использовать в целях финансирования. Например, представим себе, что правительство выделяло финансирование министерству здравоохранения за прививки при текущих затратах на единицу продукции в размере \$20 на человека, но по итогам анализа эффективности выяснилось, что эти текущие затраты на единицу продукции выше, чем они должны быть, и могут быть сокращены на 10% в течение двух лет. В этих обстоятельствах, будет разумным, если Минфин запланирует сокращение выделяемого финансирования на единицу продукции до \$18.

Хотя анализ эффективности – полезный инструмент для этого вида БОР, оценка результативности таковой не является, поскольку эти виды БОР нацелены не на повышение эффективности, а не на более качественное распределение ресурсов.

Соотнесение оценки с бюджетным процессом

Получение информации в целях повышения качества бюджетного процесса – это далеко не единственная роль оценки. В целом, можно разграничить оценки в бюджетных целях и оценки в целях повышения качества управления и политики. Последний вид оценок призван помочь госучреждениям повысить качество разработки политики, или, иными словами, помочь госучреждениям изменить природу услуг, которые они предоставляют общественности, с тем, чтобы повысить их эффективность в достижении запланированных итоговых результатов, при этом не ставя акцент на выявлении программ, которые можно урезать. Такой вид оценок также может помочь госучреждениям улучшить качество процессов и управления с тем, чтобы повысить эффективность предоставления услуг, но без акцента на выявление потенциальной экономии бюджетных средств, которой можно было бы добиться в результате такого повышения эффективности предоставления услуг.

Таким образом, надежная система БОР требует проведения выборочных оценок, *разработанных специально для того, чтобы направлять процесс бюджетирования, т.е.* оценок, разработанных таким образом, чтобы давать лицам, принимающим решения в

бюджетной области, более надежную информацию, на которую можно было бы опираться при принятии бюджетных решений. Иными словами, нельзя просто полагаться на то, что если правительство проделывает значительный объем работы по оценке, то эта работа обязательно будет соответствовать потребностям систем БОР.

Это, в свою очередь, ведет к определенным следствиям, прежде всего при выборе тем, которые пройдут оценку. Для того, чтобы оценка внесла максимально возможный вклад в правильное распределение ресурсов, для оценки необходимо отбирать те программы (либо элементы программ) и темы, которые вероятнее всего приведут к экономии бюджетных средств.

Во-вторых, оценка, привязанная к бюджету, должна давать выводы быстро и своевременно, с тем, чтобы эту информацию можно было учесть при принятии бюджетных решений. В этом контексте, важно помнить, что можно проводить очень глубокие оценки, если это необходимо, с широким использованием опросов, интервью и других методов сбора данных, в сочетании с достаточно объемными аналитическими методами. Такие глубинные оценки могут дать надежную информацию, но они, как правило, занимают много времени, что, возможно, означает их непригодность для целей, стоящих перед должностными лицами, принимающими решения в бюджетной области.

Ввиду необходимости получения своевременной информации, в настоящее время значительное внимание уделяется необходимости *быстрых оценок* в целях бюджетного процесса. Быстрые оценки – это оценки, которые проводятся в довольно сжатые сроки (например, в течение 3-6 месяцев). Быстрые оценки, как правило, делают акцент на оценке логики программы, а не на оценке итоговых результатов. Как было показано выше, оценка логики программы должна дать ответ на вопрос, насколько вероятно достижение запланированных итоговых результатов по итогам проводимой программы. В принципе, такие оценки находятся ниже уровнем, чем оценки итоговых результатов. Тем не менее, оценки итоговых результатов, как правило, занимают значительно больше времени и стоят намного дороже. Быстрота и небольшая стоимость быстрых оценок делает их довольно привлекательными с практической точки зрения, в особенности в странах с низким уровнем дохода, хотя далеко не только в них одних.

Оценка дает наибольшую пользу в случаях, если она привязана к систематическому пересмотру расходов, который детально рассматривается в разделе 15. Анализ расходов означает систематический пересмотр текущих расходов на программы с целью выявления возможных областей их сокращения и экономии средств. Проведение анализа расходов находится в ведении министерства финансов, которое затем предоставляет свои рекомендации политическому руководству о возможных сокращениях по различным программам. В течение этого процесса, Минфин может сполна воспользоваться преимуществами быстрой оценки, заказав их для оценки программ, которые показывают сомнительную результативность.

Оценка и бюджет: пример Чили

Наилучшим примером оценки бюджетного процесса, увязанного с пересмотром расходов, является система, которую постепенно разрабатывали в Чили с конца 90х годов. В Чили, система БОР является составной частью более обширной системы управления, ориентированного на результат, которая также известна как "система оценки и управленческого контроля". Задачей этой системы является повышение эффективности разработки политики и управления по всем правительственным учреждениям, с тем, чтобы создать систему стимулов для госслужащих, а также переориентировать бюджет на достижение результатов. Та степень, в которой Чили использует систематическую оценку как основной инструмент системы управления результативностью деятельности – это исключительный случай по современным международным стандартам, по меньшей мере, за пределами Латинской Америки. Оценками занимается Минфин, и области оценок определяются централизованно. В Чилийской системе существуют три вида ретроспективных оценок (*ex post*):

- Оценка итоговых результатов (влияния). Например, оценка того, в какой мере программа повышения занятости достигла своей запланированной задачи реинтеграции долгосрочных безработных обратно на рынок труда. Оценка проводится

в основном в виде "продольного" анализа учетной информации по участвующим в ней занятым лицам, с тем, чтобы определить уровень, на котором они получали и сохраняли свои рабочие места, а затем сравнить этот показатель с другими долгосрочными занятыми лицами, которые не принимали участие в программе.

- Оценка правительственных программ: основной элемент этой оценки – оценка логики программы, которая рассматривалась выше.
- Институциональные оценки также известны под несколько обманчивым названием "всеобъемлющей оценки расходов". Эти оценки анализируют конкретные учреждения, либо секторальные группы учреждений. В их рамках рассматривается ряд вопросов, включая последовательность институциональных и секторальных задач, организационные структуры, производственные и управленческие процессы, использование ресурсов и результативность деятельности по предоставлению услуг.

Сфера применения ретроспективных оценок постоянно увеличивалась, от 33 оценок в 2009 году до 39-и в 2010. Программы и организации, проходящие оценку, отбирались Минфином после проведения консультации с Конгрессом. Оценки проводились внешними оценщиками (консультантами либо исследовательскими центрами), с которыми подписывал контракт Минфин. Условия контракта четко оговаривали техническое задание и предоставляли методологическое руководство для оценщиков. Все окончательные оценки выносились на рассмотрение Конгресса и общественности, а их краткий обзор включался в бюджетную документацию в виде "исполнительных протоколов". Минфин и соответствующее министерство затем обсуждали рекомендации, вынесенные оценщиками, и договаривались о действиях, которые необходимо предпринять в ответ на эти рекомендации. Это затем принимало форму формального договора, за выполнением которого вел наблюдение Минфин в последующие годы.

Помимо ретроспективных оценок, в Чили недавно была расширена система оценок в целях проведения анализа будущих предложений по финансированию программ. Минфин требует, чтобы госучреждения представляли новые предложения по финансированию в стандартном формате, с тем, чтобы логика этой программы и

правительственного вмешательства была предельно понятной. Определение "новых предложений по финансированию" включает в себя не только предлагаемые новые программы, но также и значительное расширение существующих программ. В связи с этим, в 2009 Минфин ввел формальный механизм оценок новых предложений по финансированию. Недавно, Минфин добавил к этому услуги технической помощи госучреждениям, в рамках которой Минфин предоставляет рекомендации о том, как разрабатывать и представлять качественные предложения о новом финансировании.

Внутренние и внешние оценки

Оценка в целях бюджетного процесса – лишь часть тщательно разработанной системы оценки. В частности, уместно поощрять все министерства и госучреждения проводить систематические программы внутренней оценки как инструмента повышения качества менеджмента. Многие страны разработали политику оценки, применимую ко всем правительственным учреждениям, с тем, чтобы добиться именно этой цели.¹⁶ Акцент при таких оценках, проводимых самими министерствами, будет больше ставиться на операционные вопросы, нежели при оценках, проводимых Минфином и другими госучреждениями центрального уровня, цель которых – создать информационную базу для принятия бюджетных решений. Минфину и политическому руководству страны не следует полагаться на оценки, проводимые самими министерствами, в качестве источника информации при принятии бюджетных решений. Эти оценки не только будут касаться в основном операционных вопросов, но они также не обязательно будут делать акцент программы, которые являются наиболее вероятными кандидатами на сокращение бюджетного финансирования. Более того, понимание того, что результаты внутренней оценки будут использоваться центром для сокращения программ, могут привести к подтасовыванию выводов оценки со стороны министерства, с тем, чтобы эти сокращения не были слишком болезненными. При хорошей системе оценки, программа оценок,

¹⁶ Анализ работы такой системы в Мексике содержится в работе Мануэля Фернандо Кастро и других (2009), Система наблюдения и оценки в Мексике: переход от секторального на национальный уровень, рабочие доклады ОЭСР No. 20, Вашингтон, Всемирный Банк (www.worldbank.org/ieg/ecd).

лежащая в основе бюджетных решений, должна быть лишь верхушкой айсберга намного более обширной программы оценок.

В заключение, отметим, что оценки являются ключевой частью информационной основы БОР. Однако, для того, чтобы быть полезными, оценки должны быть правильно вида, а именно, они должны быть своевременны и давать ответ на наиболее актуальные с точки зрения бюджетных процессов вопросы.

Основная литература

Гузман, Марчела (2007), "Чилийский опыт" в книге М. Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат".

Казначейство ее Величества (1997), "Оценка в правительственных учреждениях центрального уровня", Лондон, http://www.hm-treasury.gov.uk/d/green_book_complete.pdf.

МакКей, Киф (2007), "Как построить систему наблюдения и оценки в целях повышения эффективности работы правительства". Вашингтон, Всемирный Банк, http://www.worldbank.org/oed/ecd/better_government.html.

ОЭСР (1998), "Руководство по передовой практике проведения оценок", Париж, ОЭСР, at <http://www.oecd.org/dataoecd/11/56/1902965.pdf>.

Всемирный Банк (2004), "Наблюдение и оценка: некоторые инструменты, методы и подходы", Вашингтон, Всемирный Банк, [http://lnweb90.worldbank.org/oed/oeddoclib.nsf/a7a8a58cc87a6e2885256f1900755ae2/a5efbb5d776b67d285256b1e0079c9a3/\\$FILE/MandE_tools_methods_approaches.pdf](http://lnweb90.worldbank.org/oed/oeddoclib.nsf/a7a8a58cc87a6e2885256f1900755ae2/a5efbb5d776b67d285256b1e0079c9a3/$FILE/MandE_tools_methods_approaches.pdf).

7. Аудит результатов деятельности

Сложно дать точное определение понятия аудита результатов деятельности, поскольку невозможно провести *методологическую* грань между аудитом результатов деятельности и оценкой. На практике, этот термин, как правило, означает оценку, которая проводится Высшими органами аудита (ВОА). ВОА – это общий термин, который используется в международной практике для обозначения таких учреждений, как Национальная аудиторская служба Великобритании, Административно-бюджетное управление США и Счетная палата Франции, которые в той или иной мере независимы от правительства и задача которых сводится к обеспечению подотчетности правительства. Тем не менее, в профессии профессиональных аудиторов термин "аудит результатов деятельности" также иногда используется для обозначения оценки, которая проводится внутренними аудиторами, т.е. аудиторами, которые являются сотрудниками учреждений исполнительной власти, аудит которых они проводят. Таким образом, наилучшим определением "аудита результатов деятельности" является следующее – это оценка результатов деятельности, которая осуществляется лицами либо учреждениями, обладающими профессиональной подготовкой и полномочиями проводить финансовый аудит.

Поскольку ВОА не входят в состав исполнительных органов власти, проводимый ими аудит результатов деятельности по определению не призван служить в качестве инструмента подготовки бюджета исполнительными органами власти. В целом, аудит результатов деятельности, проводимый ВОА, следует рассматривать как инструмент, призванный оказать содействие парламенту в целях более эффективного выполнения его роли, заключающейся, помимо прочего, в обеспечении подотчетности правительства за результативность его деятельности. Это кардинально отличает аудит результативности от систем оценки результативности деятельности исполнительных органов власти, включая оценки бюджетного процесса, которые должен проводить Минфин как часть системы

информации о результативности деятельности в рамках БОР (что рассматривалось в предыдущем разделе). Однако, в тех странах, в которых парламент обладает значительными независимыми полномочиями в области распределения бюджетных ресурсов, аудит результатов деятельности ВОА может оказать более прямое влияние на бюджет и может рассматриваться как неотъемлемая часть системы БОР. Эти различные роли парламента в бюджетном процессе подробно рассмотрены в разделе, посвященном парламенту и БОР.

Полезно также разграничить два различных вида аудита результатов деятельности. Первый из них – аудит *содержательной части деятельности*. Задача таких аудиторских проверок – сделать вывод о результативности и/или эффективности программ, правительственных учреждений и отправляемых ими функций. Другой тип – это *аудит эффективности системы*, задачей которого является оценка того, в какой мере конкретные категории используемых управленческих систем либо практик способствуют результативности и эффективности программ. Аудит содержательной части деятельности более распространен, и охватывает больше областей в политических системах, для которых характерны разделение полномочий между парламентом и исполнительной ветвью власти, а, следовательно, и значительная степень независимости парламента от исполнительной власти. В отличие от этих систем, в парламентских системах, где министры правительства контролируют парламент, иногда устанавливается традиция, что ВОА не должны ставить под сомнение политику правительства, что (в зависимости от того, как толкуется "политика") может значительно сузить пространство проведения аудитов содержательной части деятельности.

В ряде стран, аудит содержательной части деятельности в исполнительных органах власти проводится учреждениями исполнительной власти, которые не зависят от министерств, в которых проводится аудит. Например, в Индонезии аудит содержательной части деятельности проводится Наблюдательным советом по финансам и программам развития, который представляет собой учреждение, схожее по своим функциям с ВОА, являясь при этом частью внешнего правительства (существует отдельный ВОА, который подотчетен парламенту). Во Франции, введение новой системы БОР в 2005 году сопровождалось разработкой варианта аудита исполнительной ветви, который

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

осуществляется межминистерским комитетом аудита программ, при том, что акцент ставится на ключевые вопросы эволюции новых систем.

Основная литература

Шанд, Д. (2007), "Аудит результативности деятельности и бюджетирование, ориентированное на результат), в книге Робинсона, *"Бюджетирование, ориентированное на результат"*.

8. Основы программно-целевого бюджетирования

Программно-целевое бюджетирование – это процесс планирования, утверждения и выполнения расходной части бюджета *по программам*. Программы группируют государственные расходы по конкретным задачам государственной политики, таким как сохранение природных ресурсов либо высшее образование. Классификация расходов по программам превращает бюджет в инструмент выбора между приоритетами расходов, например, определения соответствующих объемов финансирования на превентивную медицину по сравнению с терапевтической медициной; объемов финансирования на высшее и начальное образование; или приоритет расходов на усиление армии по сравнению с приоритетом расходов на сельское хозяйство.

Таким образом, тщательная приоритезация расходов является ключевой задачей программно-целевого бюджетирования (несмотря на то, что, как будет рассмотрено ниже, программно-целевое бюджетирование также оказывает значительное влияние за счет усиления ответственности и стимулов для министерств добиваться запланированных результатов деятельности). Приоритезация расходов – это распределение фондов по секторам и программам, которые являются наиболее эффективными в выполнении запросов и потребностей общества (см. раздел 1). В государственном секторе, решения о распределении ресурсов в значительной степени принимаются за счет планирования, которое определяется как процесс, при котором все правительство в целом, либо отдельные бюджетные министерства, принимают решения о том, какие виды товаров и услуг будут предоставлены общественности, и кому именно. Это отличается от рыночной экономики, в которой распределение ресурсов между конкурирующими потребительскими товарами и услугами определяется в основном за счет потребительского спроса, без привлечения сознательного процесса планирования.

Программно-целевое бюджетирование – это инструмент для интеграции планирования и бюджетирования.

Бюджеты программ значительно отличаются от традиционных бюджетов, в которых фонды распределяются по каждому бюджетному министерству не в зависимости от целей, а в первую очередь по "статьям затрат". Статьи затрат – это распределение фондов по видам исходных ресурсов, таких как зарплаты, поставки и капитальные расходы. Проблемная сторона бюджета, составленного на основе статей затрат, заключается в том, что он совершенно ничего не говорит и никак не связан с задачами и политикой, которую призваны выполнять те или иные расходы. В целом, бюджет, составленный по статьям затрат, бесполезен как инструмент приоритезации расходов. Концепция программно-целевого бюджетирования была изначально предложена именно для того, чтобы восполнить этот пробел. Программно-целевое бюджетирование также отличается от традиционного бюджетирования тем, что оно означает значительное сокращение контроля над статьям расходов. Это происходит по той причине, что программно-целевое бюджетирование, и бюджетирование, ориентированное на результат в целом, дают большую свободу министерствам в выборе сочетания исходных ресурсов, необходимых для предоставления услуг, в обмен на значительно большую ответственность министерств за те результаты, которые они предоставляют общественности. Это, однако, не означает, что в программно-целевом бюджетировании полностью исчезают бюджетные ассигнования по статьям расходов (см. раздел 9).

Определение программ

Для того, чтобы повысить степень приоритезации расходов, программы (а также их составные подпрограммы, рассматриваемые ниже) должны определяться таким образом, чтобы отразить возможные варианты выбора приоритетности расходов, которые принимаются на уровне правительства в целом (например, президентами, кабинетами министров, министрами и Минфином), а также на уровне самих бюджетных министерств.

Для того, чтобы отразить эти варианты выбора, программы должны рассматриваться прежде всего как категории расходов, направленных на достижение общего итога. Например, программа по сохранению окружающей среды включает в себя расходы по ряду правительственных вмешательств, таких как обеспечение соблюдения законов о запрете на охоту на местные виды, маркетинговые кампании, задачей которых является повышение уровня общественной осведомленности о важности защиты окружающей среды, действия по предотвращению разрушения естественной среды обитания редких видов, а также селекционный отлов одичавших видов (кошек, завезенных видов рыб), которые могут поставить под угрозу местные виды. Все эти виды правительственных вмешательств имеют одну общую характеристику – они направлены на сохранение природной флоры и фауны, и это их итоговый результат.

Несмотря на то, что программы группируются и определяются в значительной степени по тому общему итогу, который они призваны обеспечить, во многих случаях они обладают иными определяющими характеристиками, которые также относятся к выбору приоритетов расходов. Лица, принимающие решения по бюджету, например, зачастую серьезно задаются вопросом, *кто* именно получает пользу от осуществленных государством расходов. По этой причине, программы в некоторых случаях определяются *и* посредством запланированного в их рамках итога, *и* целевой группы или региона, пользе которых призваны послужить осуществленные расходы. Например, министерство образования обычно разделяет программы по начальному и среднему образованию. У этих программ один и тот же запланированный итог, а именно образованные и социализированные молодые люди, но при этом они направлены на разные целевые группы (т.е. на молодых людей в различных возрастных сегментах). Схожим образом, в сфере медицинского обслуживания, правительство может принять четкое решение о региональном распределении бюджетных ресурсов на здравоохранение, в результате

чего структура программы может включать в себя программу финансирования больниц, разделенную по региональным подпрограммам.

Кром того, программы иногда определяются *и* посредством запланированного в их рамках итога *и* метода правительственного вмешательства, за счет которого этот итог должен быть достигнут. Например, запланированным результатом программы "превентивной медицины" является снижения уровня смертности и нетрудоспособности от болезни и травм, но определяющей чертой этой программы является то, что она стремится добиться этого итогового результата за счет мер предупреждения.

Программы связаны с "цепочкой результатов" не только через концепцию итоговых результатов, но также и через концепцию *конечных продуктов*. Как было показано в разделе 3, конечные продукты – это товары или услуги, или "продукты", которые министерство либо другое правительственное учреждение поставляет внешним сторонам. Если мы говорим, что программа сохранения окружающей среды состоит из ряда различных правительственных "вмешательств", целью которых является защита местной флоры и фауны, то под этим мы подразумеваем, что программа включает в себя группу различных конечных продуктов с общим планируемым итоговым результатом (а также, возможно, и иными общими характеристиками, такими как общая клиентская группа либо метод вмешательства). Рассмотрим еще несколько примеров. Программа поддержки "сектора зерновых" группирует ряд конечных продуктов, таких как создание службы распространения знаний в сельском хозяйстве, субсидии на удобрения и маркетинговую поддержку, и задачей всех из них является поддержка сектора производства зерновых культур. Программа превентивной медицины может включать в себя конечные продукты, такие как повышение общественной осведомленности о санитарных условиях, вывешивание предупреждений об опасности купания в озерах и реках, в которых существует опасность заражения болезнями, передаваемыми через воду, а также содействие здоровому образу жизни в обществе. Перечисление всех

важных конечных продуктов (видов услуг), которые являются частью каждой программы – это важная часть разработки качественной классификации программ.

В данном контексте, важно не совершить ошибку, перепутав конечные продукты с деятельностью, необходимой для их достижения, и не рассматривать программы как составляющую их деятельность, а не как составляющие их конечные продукты. Как было показано в разделе 3, деятельность – это рабочие процессы, которые используются в целях производства конечных продуктов. Например, в сфере медицинского обслуживания, конечные продукты – это лечение, полученное пациентом, а уход за пациентом, хирургическое вмешательство, и ведение реестра пациентов больницы – это деятельность. Программы определяются через то, что обладает наибольшей значимостью для общества, а именно через услуги (конечные продукты), которые получает клиент, и итоговые результаты, к которым приводят эти услуги. Программы не определяются через деятельность и исходные ресурсы, которые являются более актуальными для целей внутреннего управленческого процесса в министерствах.

В заключение, программы – это прежде всего группы конечных продуктов с общими итоговыми результатами, хотя у них могут быть и другие определяющие их характеристики. Только в случае, если программы будут определены таким образом, они станут полезным инструментом приоритизации расходов. Существует, как это будет показано далее, некоторые исключения из того принципа, что программы основываются на итоговых результатах и конечных продуктах, и эти исключения вызваны исключительно прагматическими соображениями, которые не имеют ничего общего с базовыми задачами программно-целевого бюджетирования.

Стимулы к повышению результативности и программно-целевое бюджетирование

Несмотря на то, что основной задачей программно-целевого бюджетирования является более тщательная приоритезация правительственных расходов, это не единственный способ, при помощи которого программно-целевое бюджетирование помогает повысить результативность работы государственного сектора. Тщательно разработанная система программно-целевого бюджетирования также способствует повышению результативности и эффективности расходной части бюджета за счет оказания дополнительного давления на министерства и другие организации, зависящие от бюджетных средств, в целях повышения результативности их деятельности. При программно-целевом бюджетировании, каждый бюджетный запрос министерства в Минфин должен сопровождаться сводкой о результативности программ министерства (с соответствующими показателями и результатами оценок), а также, в случаях, где это возможно, плановыми целями результативности деятельности в будущем. Осознание того факта, что бюджетный запрос будет рассматриваться министерством, и, возможно, парламентом, именно с точки зрения результативности деятельности, окажет дополнительное давление на министерство в сторону повышения результативности его деятельности.

Информация о результативности программ

Программно-целевое бюджетирование означает не только процесс бюджетирования, привязанный к программам, но также и систематическое использование информации о результативности программ. Только при наличии достоверной информации о результативности программ появляется возможность сравнить бюджетную стоимость каждой программы с теми результатами, которые программа должна предоставлять общественности.

Это означает, во-первых, что программно-целевое бюджетирование требует систематической разработки показателей результативности по каждой программе (либо подпрограмме). Отталкиваясь от задачи приоритизации расходов, эти показатели результативности программ должны в максимально возможной степени измерять итоговые результаты и конечные продукты программ. Ниже приведен пример показателей результативности программ, которые необходимо разработать для создания эффективной системы программно-целевого бюджетирования.

Программа медицинского обслуживания Health Treatment Program	
Показатели итоговых результатов	<ul style="list-style-type: none">• Средневзвешенный уровень выживаемости после некоторых состояний, несущих значительную угрозу для жизни
Показатели объема конечных продуктов	<ul style="list-style-type: none">• Количество пациентов, прошедших курс лечения
Показатель качества	<ul style="list-style-type: none">• Уровень удовлетворенности пациентов• Уровень повторных госпитализаций после лечения• Средневзвешенное время ожидания для некоторых ключевых хирургических процедур
Показатель эффективности	<ul style="list-style-type: none">• Средневзвешенные затраты на лечение по определенной "корзине" диагнозов

Одним из ключевых недостатков систем программно-целевого бюджетирования во многих странах является то, что показатели результативности программ в основном состоят из показателей деятельности и исходных ресурсов, таких как количество разработанных политик, количество проведенных встреч и количество должностей, на которые были найдены соответствующие специалисты. Такие виды показателей крайне полезны для целей внутреннего процесса управления, но это совершенно не те показатели, которые могут лечь в основу программно-целевого бюджетирования. Причина преобладания такого рода показателей, как правило, заключается в том, что они легкодоступны, в то время как хорошие показатели, например, показатели итоговых

результатов и показатели качества конечных продуктов, зачастую непросто разработать. Но использование таких показателей просто по той причине, что они имеются в наличии, похоже на историю пожилого человека, который, потеряв свои часы ночью в темном углу улицы, решил поискать их под фонарем, поскольку там было лучше видно.

Оценка программы является не менее важным звеном информации о результативности программ, чем показатели результативности программ. В целях приоритизации расходов, наиболее важной информацией является *результативность* программ и составляющих их конечных продуктов. Как говорилось в разделе 6, показатели деятельности самих по себе недостаточно для того, чтобы оценить результативность государственных расходов. Показатели итоговых результатов, как правило, имеют много изъянов, и один из наиболее важных сводится к тому, что при их составлении редко удается полностью нейтрализовать влияние "внешних факторов". В таких случаях, только оценка поможет разграничить влияние внешних факторов от влияния усилий правительства.

К сожалению, в международной практике правительства очень часто склонны игнорировать информацию о результатах деятельности в рамках систем программно-целевого бюджетирования, полагая, что просто разработав классификацию расходов по программам, они уже внедрили систему программно-целевого бюджетирования. Однако, следует подчеркнуть снова и снова, что сама по себе информация о том, сколько стоит программа, не обладает никакой ценностью без информации о тех выгодах, которые приносит эта программа. Более того, самих по себе показателей результативности деятельности недостаточно для этих целей, в особенности, если в массе своей эти показатели сводятся к показателям деятельности и исходных ресурсов.

Названия и цели программ

Каждая программа определяется ее названием, основной целью и ключевыми конечными продуктами¹⁷. Название программы должно быть коротким и информативным. Название должно давать политическому руководству, парламенту и

¹⁷ Либо, в качестве исключения, услугами поддержки в случае программ администрирования (см раздел 11).

общественности четкое представление о том, что представляет собой программа. В зависимости от вида программы, этой цели можно достигнуть, включив в название программы виды конечных продуктов, клиентов либо цели программы. Примеры хороших названий программ: "сохранение природных ресурсов", "предупреждение преступности", "грамотность взрослого населения" и "терапевтическая медицина".

Четкое определение ключевой задачи программы важно не только с точки зрения ясности программ, но также с точки зрения создания системы для построения показателей результативности программ и постановки целей. Задачи программы должны четко указывать, каких итоговых результатов должна добиться программа в целом, а также (по возможности) приводить другие важные характеристики программы, такие как целевая группа клиентов либо модель вмешательства.¹⁸ Определение задачи программы должно содержать описание задач, которые стоят перед всеми различными услугами, сгруппированными вместе в рамках программы. Подчиненные, более "операционные задачи"¹⁹ также можно определить по каждой программе в отдельности, и они будут в целом описывать некоторые, но не все, услуги, предоставляемые в рамках программ. Дисциплина, которая потребуется от бюджетных министерств при определении *общей*

¹⁸ Поскольку итог является фундаментом задач программ, можно было бы задаться вопросом, нельзя ли было бы прояснить положение дел за счет требования к бюджетным министерствам разработать определение "программных итоговых результатов" вместо "программных задач". Некоторые страны именно так и поступают. Тем не менее, существует одна очень веская причина, почему есть смысл говорить о "задачах программ", и не об итоговых результатах программ. Причина эта состоит в том, что существуют некоторые программы, представляющие собой исключение, поскольку они не предоставляют населению услуг напрямую (см. ниже), и не направлены на достижение конкретных итоговых результатов, а нацелены на то, чтобы поддержать другие программы, которые призваны достичь итоговых результатов. Такие программы призваны достичь определенных целей, но эти цели, как правило, не являются итоговыми результатами.

¹⁹ В действительности, в рамках полностью развернутой системы программно-целевого бюджетирования, следует обратить внимание и на определение этих более детальных задач. Однако, этого не следует делать в самом начале развертывания такой системы, в то время как более глобальные задачи должны определяться одновременно с процессом разработки самих программ.

задачи по каждой программе, поможет добиться точного определения программ, с должным указанием конечных продуктов и общих итоговых результатов.

Задачи программ должны быть определены в бюджетных документах ясно и кратко, в идеале в одном предложении. В международной практике существует множество примеров программ, которые нечетко определены. Например, нет ничего необычного в том, чтобы задачи программы касались исключительно конечных продуктов (услуг), которые программа предоставляет общественности, либо на деятельности и процессах в рамках программ, при отсутствии указаний и ссылок на планируемые итоговые результаты (см. ниже). В некоторых случаях, задачи программ формулируются слишком длинно и нечетко, с чрезмерным использованием бюрократических формулировок.

Тест на наличие общего для них итогового результата, который можно отразить в общей задаче программы – это важный тест на целостность определения программы. Например, если общеармейская медицинская служба с течением времени расширяет свою роль от оказания медицинских услуг военнослужащим до прямого оказания медицинских услуг населению, вступая, таким образом, в конкуренцию с министерством здравоохранения, то тогда не будет смысла включать общеармейскую медицинскую службу в "армейскую" программу, итоговые результаты которой должны определяться соображениями национальной безопасности.

Правильный и неправильный способы формулирования задач программы

Примерами хорошо сформулированных задач программ являются:

- "Сохранение биологического разнообразия в экосистемах" (национальная программа сохранения окружающей среды),
- "Обеспечение территориальной целостности и национальной независимости" (программа вооруженных сил),
- "Рост иностранных инвестиций, ведущих к передаче технологий и укреплению экономики" (программа содействия притоку инвестиций),
- "Снижение уровня преступности и обеспечение большей безопасности физических лиц и собственности" (программа предупреждения преступности).

Примеры неверного подхода к определению задач программ приведены ниже:

- "Оказание неотложной медицинской помощи" – говорится только о конечных продуктах,
- "Управление разработкой, внедрением, оценкой и обслуживанием национальной политики, программ и систем общего образования и обеспечения качества" – говорится только о деятельности.

Программное заявление

Для того, чтобы добиться поставленной цели улучшения качества приоритезации расходов, эффективная система программно-целевого бюджетирования должна давать информацию о результативности программы, или, иными словами, о том, насколько успешно программа достигает запланированных результатов, а также информацию о стоимости этих результатов. Информация о результатах программ и их стоимости дает лицам, принимающим бюджетные решения, возможность вынести более информированное решение о том, следует ли сократить или расширить программу, или оставить ее в неизменном виде.

Программные заявления должны включаться в бюджетные документы, которые сопровождают ежегодное бюджетное законодательство, и за счет этого информировать парламент и общественность. Программные заявления должны включать в себя следующую информацию по каждой из программ:

- Название и задачи;
- Список основных конечных продуктов (услуг), которые составляют программу;
- Краткую описательную часть, раскрывающую стратегию программы, препятствия на ее пути и ключевые новые инициативы;
- Основные показатели результативности программ;
- Плановые цели по программам, если они актуальны;

- Оценки расходов по программам, предпочтительно со среднесрочными прогнозами;
 - Распределение расходов по программе по широким категориям экономической классификации (кадровые ресурсы, капитал и пр), в обще-информационных целях.
- Конкретное содержание программного заявления рассматривается более детально в последующих разделах данного руководства.

Один из вариантов представления этого материала – это подготовка каждым министерством документа, содержащего все его программные заявления, которые следует представить парламенту в качестве приложения к бюджетным документам. Минфин должен определить стандартный формат этих документов.

Иерархия программ

Как правило, программы разбиваются на составляющие их "подпрограммы", а иногда даже и на компоненты более низкого уровня (под-подпрограммы и пр), хотя в последующих разделах мы рекомендуем ограничить число этих уровней. Пример такого рода "иерархии программ" показан в приведенном ниже графике. Отметим, что терминология, используемая для этих элементов программ, сильно различается в разных странах мира (как и терминология, используемая для обозначения самих программ). Ниже приведен недавний австралийский пример, который показывает, как программы (которые в этом случае определены как "итоговые результаты") разбиваются на подпрограммы (в этом случае определяемые как "конечные продукты"), которые, в свою очередь, разбиваются на под-подпрограммы (определяемые как суб-конечные продукты").

От программ к подпрограммам: пример Австралии



Подпрограммы и другие элементы более низких уровней в иерархии программ используются в основном для целей внутреннего управления в рамках соответствующего министерства либо госучреждения. По большей части, они представляют собой уровень разбивки расходов, который содержит чрезмерно много деталей с точки зрения лиц, принимающих решения на центральном уровне, чтобы заниматься им во время процесса подготовки бюджета.

Число и размер программ

Программы – это тот уровень, на котором будут в целом приниматься централизованные решения о приоритетах расходов. Для целей формулирования структур программ на уровне министерств это означает следующие последствия:

- Создание одной большой программы, включающей в себя все либо большинство расходов министерства, как правило - ошибочный подход. К примеру, в министерстве образования лучше построить ряд программ, таких как начальное образование, среднее образование и высшее образование, вместо того, чтобы разработать одну огромную образовательную программу, включающую в себя все уровни. Вместо создания единой сельскохозяйственной программы, министерству сельского хозяйства следует иметь ряд программ, разбитых по секторам (например, отдельные программы для сектора сельскохозяйственных культур, животноводческого сектора, и рыбоводческого сектора). Классификация программ, отталкивающаяся от огромных программ, будет слишком грубым инструментом, не дающим полезной информации лицам, принимающим решения на центральном уровне при стратегическом перераспределении финансирования, например, при переводе средств из высшего образования в начальное образование либо из терапевтической медицины на превентивную медицину. Иными словами, программы должны отражать каждый из ключевых аспектов роли министерства с тем, чтобы дать возможность принимать решения на центральном уровне в отношении более широкой картины предоставления общественных услуг этим министерством. Это никоим образом не входит в противоречие с тем, что в случае наличия небольших министерств с более узкими задачами, структурирование в рамках единственной программы может оказаться вполне уместной.
- Следует избегать наличия слишком большого числа маленьких программ. Поскольку лица, принимающие решения на центральном уровне, в основном интересуются "большой картиной" приоритезации расходов по всему правительственному сектору, наличие множества маленьких программ может привести к значительной степени

неопределенности, что усложнит процесс подготовки бюджета на центральном уровне.

По всему правительственному сектору следует придерживаться последовательного подхода в отношении числа, размера и количества программ. Например, будет неверно, если министерство здравоохранения решит, что у него будет одна программа, в то время как министерство юстиции решит, что у него будет двадцать. Руководство со стороны Минфина в этом процессе обязательно (см. далее данный раздел). Такого рода руководство должно устанавливать правила, которые по необходимости будут произвольными, но необходимыми, включая, в частности, ограничение на количество программ, которое может иметь одно министерство (скорее всего, между 5-ю и 8-ю, но это зависит от того, сколько министерств в правительстве), а также на минимальный объем программы (например, не ниже определенной суммы, либо не менее определенного процента бюджета министерства).

Разработка программ

Для того, чтобы система БОР стала функциональным инструментом, необходимо правильно определить программы и иерархию программ. Это означает, что Минфин просто не может оставить вопрос разработки программ полностью на усмотрение министерств. Минфину следует разработать четкое руководство, касающееся таких вопросов, как формулирование задач программ, объем программ и их число, и наличие либо отсутствие единой программы администрирования в каждом министерстве (см. последующие разделы). Только таким образом можно будет учесть интересы лиц, принимающих бюджетные решения на центральном уровне, и помочь им перевести правительственные приоритеты в цифры бюджета.

С другой стороны, было бы неверным, чтобы Минфин диктовал каждому министерству, без консультаций с ним, что должны представлять из себя его программы. Бюджетные

министерства знают свои потребности лучше, чем Минфин, и было бы ошибочным не привлекать экспертизу министерств к процессу разработки программ. Более того, структура программ – в особенности на более низких уровнях иерархии программ – должна служить в качестве инструмента внутреннего бюджетирования и управления для самих бюджетных министерств. Этого не произойдет, если бюджетное министерство не чувствует, что оно не владеет структурой программ.

В заключение, разработка структуры программ должна проводиться совместно, в партнерстве между соответствующим бюджетным министерством и Минфином.

Интегрирование стратегических планов в бюджеты программ

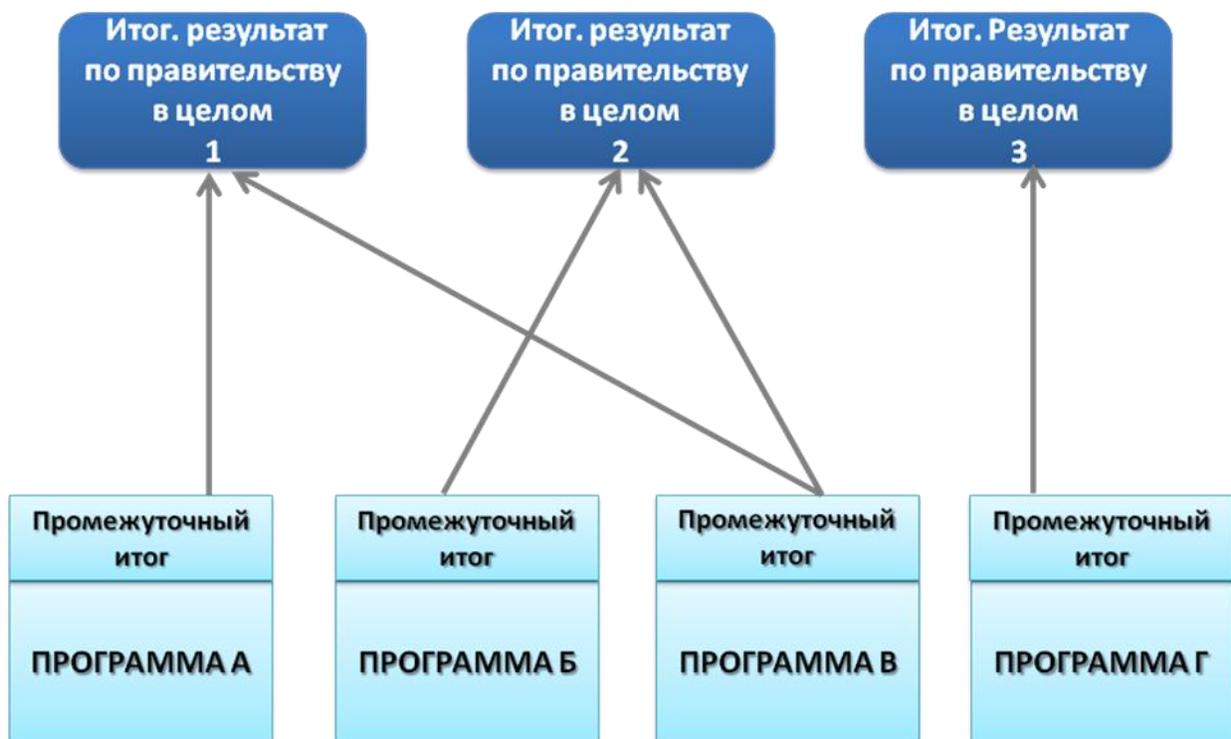
Задачи программ должны быть увязаны с задачами, определенными в стратегических планах организации и в любых стратегических и национальных планах правительства в целом. Иными словами, планирование и разработку программ следует рассматривать как части интегрированного цикла.

Правильно сформулированная стратегия правительства должна определять небольшое число итоговых результатов высокого уровня, на которые будет направлена значительная часть внимания правительства. Четкое определение задач программ естественным образом увязывает программы и стратегии правительства в целом. Это происходит по той причине, что задачи программ в целом являются "промежуточными" итогами, посредством которых достигаются итоговые результаты высокого уровня по правительству в целом. Например, итог программы усиления работы уголовной полиции ("сниженный уровень преступности") напрямую увязывает эту программу с итогом, запланированным по правительству в целом, такому как "безопасное общество". Таким же образом, итог образовательной программы старшей средней школы ("образованная, социализированная молодежь, готовая занять место на рынке труда либо поступать в

ВУЗы") свяжет программу напрямую с итогом, запланированным по правительству в целом, такому как "быстрый и устойчивый рост ВВП".

Такого рода связь между программами и национальными стратегическими итогами можно представить в виде следующего графика:

Увязывание программ и национальных стратегических итоговых результатов



Стратегия также должна быть связана с бюджетом программы на уровне учреждения. Канада, Франция и США – в числе лидирующих стран, которые полностью интегрировали стратегические планы учреждений в бюджет, включив в бюджетную документацию планы деятельности учреждений. Эти планы обладают следующими характеристиками:

- Они основаны на программной структуре бюджета. Иными словами, задачи деятельности, планы и цели обозначаются по каждой из программ этих учреждений,
- Они включают в себя все расходы учреждения, а не только "новые" расходы,
- Они включают в себя только те инициативы расходов, по которым правительство утвердило бюджетное финансирование.

В этих трех странах также существуют требования, по которому учреждения обязаны представить ежегодные отчеты о результатах деятельности, в которых приводится информация о выполнении задач, заложенных в планы деятельности.

В США, такой подход стал обязательным после того, как Конгресс принял Закон о деятельности и результатах правительства в 1993 году. Планы деятельности, наличия которых требует этот закон, не должны быть стратегическими планами по всему учреждению, но закон требует, чтобы эти планы как минимум соответствовали стратегическим планам учреждений.

Структура ежегодных планов деятельности, существующих во Франции, немного отличается тем, что она построена не по учреждениям, а по "общим задачам", которые представляют собой группы программ. В некоторых случаях в них может быть задействовано более одного учреждения. За исключением этого различия, структура плана деятельности во Франции схожа с другими странами. План разбивается на разделы по каждой бюджетной программе, с четким разъяснением целей, стратегии, показателей и расходов в рамках программ.

Элементы этого широкого подхода к интегрированию стратегических планов учреждений в бюджет можно найти во многих странах. Например, в Новой Зеландии, бюджетная документация правительства включает в себя Заявление о намерениях со стороны госучреждений. Заявления представляет собой стратегические планы, структурированные по конкретным итогам учреждений (эквивалентных программам). В ЮАР, одной из многих развивающихся стран, где был взят на вооружение схожий подход, правилами

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

также установлено, что "стратегический план каждого учреждения должен ... соответствовать опубликованным оценкам среднесрочных расходов учреждения".

Основная литература

М. Робинсон и Х. Ван Иден (2007), "Классификация программ", в книге М. Робинсона: *"Бюджетирование, ориентированное на результат"*.

Д.Ж. Краан (2008), "Программно-целевое бюджетирование в странах ОЭСР",
http://siteresources.worldbank.org/INTPRS1/Resources/383606-1201883571938/ProgrammeBudgeting_OECD.pdf.

9. Ассигнования на программы и контроль над расходами

Программно-целевое бюджетирование означает использование программного подхода не только к планированию, но также к утверждению и исполнению бюджета. Данный раздел посвящен процессу утверждения бюджетных ассигнований в рамках систем программно-целевого бюджетирования и степени гибкости процесса утверждения во время исполнения бюджета.

В большинстве систем программно-целевого бюджетирования, парламент голосует за программные бюджетные ассигнования, и эти программные ассигнования налагают ограничения на правительство при выполнении бюджета. Утверждение бюджета со стороны парламента в большинстве стран происходит только на уровне программ. Лишь в незначительном числе стран парламентское ассигнование бюджета происходит на уровне подпрограмм, поскольку в принципе считается, что эти уровни должны быть предоставлены на усмотрение исполнительной власти.²⁰

При рассмотрении природы принятого бюджета, однако, следует анализировать не только форму, в которой парламент утверждает бюджет, но также дополнительные "контрольные суммы", которые могут быть установлены министром финансов либо иными представителями исполнительной власти. Например, в некоторых странах, несмотря на то, что парламент лишь утверждает бюджет на уровне программ, министр финансов утверждает и контролирует распределение программ на подпрограммы.

²⁰ Существуют исключения из этих общих правил. Одно из таких исключений – это системы "глобальных ассигнований", применяющиеся в Австралии и Канаде, при которых программные ассигнования несут только ориентировочный характер и которые исполнительная власть вправе изменять по своему усмотрению.

Ключевой вопрос в любой системе программно-целевого бюджетирования заключается в том, насколько тщательный контроль должен осуществляться на центральном уровне (либо со стороны парламента, либо со стороны центральных исполнительных органов власти). Один из возможных подходов к этому вопросу – это признать, что информация, поступающая к лицам, принимающим решения на центральном уровне, никогда не будет достаточно надежной, чтобы дать им возможность определить все детали распределения ресурсов по всему правительству. В целом, центральные органы власти должны концентрировать свое внимание на "глобальной картине" распределения ресурсов, оставляя значительное пространство для принятия решений о деталях бюджетным министерствам. Исходя из этой точки зрения, ассигнования на уровне подпрограмм лучше оставить на усмотрение самих министерств.

Централизованное утверждение бюджета по программам ставит вопрос *перевода* (перемещения) расходов по программам. Это касается переводов средств между категориями утвержденного финансирования, в данном случае, между программами. Во многих системах программно-целевого бюджетирования, парламент наделяет исполнительную власть полномочиями вносить ограниченные поправки в утвержденную программу распределения ресурсов, например, наделив его полномочиями переместить 5 процентов финансирования по любой программе на другие программы, без необходимости подавать соответствующий запрос в парламент в целях изменения бюджета. Такого рода механизмы перевода средств между программами призваны создать некоторую гибкость, с тем, чтобы была возможность использования средств в случае непредвиденных обстоятельств, которые могут возникнуть в течение года.

Другим ключевым вопросом, который возникает при использовании систем программно-целевого бюджетирования, является вопрос о реформировании традиционной системы бюджетных ассигнований. Как было сказано ранее, традиционные системы бюджетирования основаны на утверждении "статей расходов". Это означает распределение фондов по исходным ресурсам (подход, также известным в формальной

терминологии как "экономическая классификация" расходов), таким как заработная плата, поставки и капитальные расходы. В традиционных системах, ассигнования по статьям расходов зачастую происходят на очень детальном уровне. Например, могут быть предусмотрены отдельные ассигнования фондов на такие предметы, как канцелярские товары для офиса, книги, программы внутреннего и внешнего обучения и пр. Это означает, что бюджетные министерства не будут иметь возможности без утверждения на центральном уровне переводить средства между этими категориями в течение года. На практике, определенная гибкость достигается за счет систем, которые позволяют осуществлять некоторый объем переводов между статьями расходов. Однако, объем таких возможных переводов резко ограничен, и процесс пересмотра и подачи заявлений на перевод средств может привести к значительному объему непродуктивной работы в Минфине.

Бюджетирование, ориентированное на результат, представляет собой противоположный подход, резко отличающийся от такого *детального* контроля над статьями расходов и соответствующей структурой бюджета. Акцент при системе БОР всегда делается на результаты, которых добивается учреждение, а не на то, каким образом и за счет каких процессов министерство выполняет эти запланированные итоговые результаты. БОР подразумевает, что министерствам, а также менеджерам, работающим в этих министерствах, будет предоставлена большая степень свободы в выборе наиболее приемлемого сочетания исходных ресурсов, за счет которых можно наиболее эффективно и результативно обеспечить предоставление услуг. Следствием такого подхода является повышенная степень подотчетности за достигнутые результаты.²¹

²¹ Более того, слишком детальный уровень контроля над исходными ресурсами также влечет за собой негативные последствия, не связанные с вопросами БОР, а именно, то, что он значительно ухудшает проблему невыполнения бюджетов, что можно наблюдать в ряде стран. Невыполнение означает, что действительные расходы значительно отстают от уровня расходов, запланированных и утвержденных в бюджете. Детальный контроль над статьями расходов эту проблему усугубляет, поскольку в случае, если невыполняется бюджет по одной категории

По этой причине, использование системы БОР зачастую сопровождается значительным сокращением контроля над статьями расходов бюджета. Например, во французской системе, постатейный контроль над расходами по программам был полностью упразднен, за одним важным исключением – затратами на кадровые ресурсы. Во французской системе не разрешается переводить деньги из других категорий расходов на статью затрат по кадровым ресурсам (хотя министерства вправе переводить средства из категории затрат на кадровые ресурсы на другие категории).

Основной практический вопрос заключается в следующем – в каком объеме устранять контроль над постатейными расходами, и насколько быстро. Не следует полагать, что программно-целевое бюджетирование требует полного снятия централизованного контроля над распределением ресурсов. Во французской системе, например, контроль над распределением затрат на кадры контролируется по той совершенно здравой причине, что в традиционной французской системе государственной службы, когда кто-либо нанимается на госслужбу, этого человека впоследствии очень сложно уволить. Следовательно, если министерства начнут брать на работу все больше людей, перераспределяя фонды из других статей бюджета, они начнут создавать обязательства по будущим расходам, которые могут значительно сократить бюджетную гибкость правительства в будущем.

Практически во всех системах программного бюджетирования, капитальные расходы защищены, или, иными словами, бюджетные министерства не вправе переводить средства из капитальных в текущие расходы в рамках программ. Обоснование такого запрета заключается в опасении, что министерства могут прибегнуть к непродуманным сокращениям капитальных затрат в целях решения проблем с текущими расходами.

затрат, например по внутренним курсам обучения, нельзя использовать эти средства на другие цели, по другим статьям.

В особенности в развивающихся странах, существуют и другие виды постатейного контроля, которые имеет смысл сохранить, например:

- Статьи расходов по коммунальным услугам и другим ключевым платежам. Это может стать актуальным в случае, если существует опасение, что без такого контроля министерства потратят свои средства на другие статьи расходов, отложив недостаточно средств для оплаты своих счетов за электричество и телефон, и впоследствии запросят дополнительное финансирование у Минфина в целях оплаты этих счетов.
- Контроль над статьями расходов по поездкам, консультационным услугам и другим статьям, где существует повышенный риск недобросовестного отношения.

Эти примеры подкрепляют более общий аргумент, что практический объем снятия постатейного контроля над затратами зависит в значительной мере от качества управления в той или иной стране и от степени дисциплинированности государственных служащих. Вместо того, чтобы просто следовать в фарватере крайних мер, принятых во Франции и других странах, которые сузили контрольные суммы по статьям расходов до минимума, каждая страна должна сама принимать решение о том, какие контрольные суммы и по каким статьям расходов следует сохранить. Также имеет смысл постепенно отменять эти контрольные суммы по статьям бюджета.

Но даже с учетом этой оговорки, стране, которая переходит к системе программно-целевого бюджетирования, нет смысла сохранять детальный традиционный контроль над расходами по статьям бюджета. Большинство таких контрольных точек не выполняют ровным счетом никакой полезной функции. Наилучший подход – это переход на программно-целевое бюджетирование с одновременным пересмотром контрольных сумм по статьям расходов, с целью снять большинство из них, оставив в силе лишь те из них, по которым можно привести разумное и четкое обоснования необходимости их существования.

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

Основная литература

М. Робинсон и Х. Ван Иден (2007), "*Классификация программ*", в книге М. Робинсона: "*Бюджетирование, ориентированное на результат*".

10. Бухучет по программам и подсчет затрат²²

В данном разделе рассматриваются требования к бухучету, информационным технологиям (ИТ) и бюджетным классификациям при программно-целевом бюджетировании. Основная идея заключается в том, что для функционирования программно-целевого бюджетирования программы должны быть интегрированы в систему бухучета, в структуру бюджета, и в системы информационных технологий, которые подпирают бюджетный процесс.

Если правительство перейдет к программному методу работы с бюджетом, то бюджетная документация и система бухучета должна быть выстроена с учетом этого факта. В частности, должна быть предусмотрена возможность отслеживать исполнение бюджета с программной точки зрения, то есть, вести наблюдение за расходами по каждой программе в течение всего года, с тем, чтобы удостовериться, что потолок расходов, установленный бюджетом, не превышает. Если ассигнования по статьям расходов (по расходам на основании экономической классификации, см ниже) выражены в категориях программ, должна быть возможность вести наблюдение и за ними. Например, если установлены ограничения по расходам на зарплату по *каждой программе*, то система бухучета должна позволять вести постоянное наблюдение за этими расходами. Недостаточно, например, просто провести оценку расходов по программе в конце года с использованием каких-либо подходящих инструментов (этого было бы достаточно, если бы целью программ было бы составление отчетности, а не исполнение бюджета).

²² Эта глава относится к разделу 2.4 общего курса и разделу 1.5.4 специализированного курса обучения.

Бюджетные классификации и планы счетов

Для функционирования системы программно-целевого бюджетирования, "бюджетная классификация" (БК) и "план счетов" (ПС) должны включать в себя программы. БК и ПС – это системы классификации, в которых существует кодовый номер по каждой транзакции, который суммирует все характеристики транзакции в соответствии с принятой системой классификации. Эти системы включают в себя не только расходы, но и другие транзакции, такие, как поступления. Но в данном контексте мы сосредоточимся исключительно на классификации расходов. Расходы по определенной статье (например, выплата зарплат, либо приобретению определенных материалов) в данной системе будут закодированы как последовательность цифр, таких как 1321-325-257-3, где "13" будет обозначать министерство, "2" – департамент министерства, "1" – отдел внутри департамента, "325" – три уровня экономической классификации (т.е. вид исходных ресурсов, например, зарплата, либо капитальных затрат и пр.), "257" – три уровня функциональной классификации (которые будут рассмотрены ниже) и "3" – источник фондов (например, финансирование со стороны доноров). Категории классификации могут изменяться в зависимости от страны. У некоторых стран могут быть дополнительные категории, такие как географическая классификация, и в этом случае будет использоваться дополнительный код, обозначающий регион, в котором осуществляется расходование средств.

План счетов – это система кодирования, которая используется при внесении транзакции в *систему бухучета*. Это означает, что на каждую осуществленную выплату (либо принятое обязательство), сотрудники бухгалтерского отдела министерства вносят соответствующий код при занесении транзакции в счета (в компьютеризированной системе бухучета). Бюджетная классификация используется непосредственно в самом бюджете, т.е. при описании в бюджетном документе расходов, которые будут осуществлены в предстоящем году.²³ ПС и БК должны быть интегрированы в том смысле, что план счетов должен

²³ Либо с целью описать "контрольные суммы" (см. раздел, посвященный бухучету) либо с тем, чтобы предоставить дополнительную информацию об ожидаемом составе расходов (например, детали

включать в себя бюджетную классификацию. Другими словами, система бухучета должна учитывать все категории расходов, которые составляют основу бюджетной информации, с тем, чтобы обеспечить возможность контроля над расходами и составления отчетности непосредственно по этим категориям.

При программно-целевом подходе, программы должны быть включены в ПС и БК. Должны быть закодированы не только сами программы, но и подчиненные элементы иерархии программ (подпрограммы и пр). Таким образом, если иерархия программ включает в себя три уровня, для целей кодирования понадобится три цифры. Также необходимо обеспечить достаточный уровень подготовки и обучения бухгалтеров для того, чтобы они могли вести тщательный учет программ при введении данных о расходах в бухгалтерскую систему.

Системы информационного обеспечения финансового управления

Интегрированная система информационного обеспечения финансового управления (ИСИОФУ) означают компьютеризированные системы управления бюджетными и связанными с ними процессами. Компьютеризированные системы бухучета представляют собой самый базовый вид ИСИОФУ. При этом, многие другие процессы также компьютеризированы. Автоматический контроль расходов – это пример такого процесса; он включает в себя компьютеризированные системы, которые используются для утверждения обязательств и/или выплат с предварительной проверкой, не превышают ли они лимиты расходов, заложенные в бюджет. Другие компьютеризированные системы включают в себя другие функции исполнения бюджета, такие как управление

ожидаемой разбивки программных расходов по статьям расходов, даже в случаях, когда такая разбивка ориентировочная, а не обязательная).

наличностью, управление долгом и прочее. Также существуют системы, которые управляют различными аспектами исполнения бюджета.

Для того, чтобы переход на систему программно-целевого бюджетирования был успешным, система бухучета должна быть настроена на работу с программами, и другие системы в составе ИСИОФУ должны быть приспособлены для такой работы. Очевидный пример – это система контроля над расходами. Если в бюджете заложены лимиты расходов по программам, будет необходимо перевести систему контроля расходов и *систему бухучета* на программный метод. Более конкретно, это означает, что система контроля над расходами не позволит принять обязательства по расходам по программе X сверх лимита суммы, утвержденной парламентом по этой программе. Если существуют какие-либо правила, регулирующие переводы средств между программами, то система контроля расходов должна будет управлять и этим процессом, т.е. она должна будет обеспечивать (при наличии соответствующего разрешения) переводы средств между программами в установленных пределах (например, 5%), но не превышающие этот лимит. Компьютеризированная система подготовки бюджета, в случае ее наличия, также должна будет претерпеть определенные изменения с тем, чтобы дать возможность министерствам вносить свои предложения по расходам *с привязкой к конкретным программам*.

ИСИОФУ означает *интегрированную* систему информационного обеспечения финансового управления. Это означает, что ИСИОФУ должна быть единой системой, которая в большей или меньшей степени интегрирует множественные функции. В рамках ИСИОФУ, бухучет, контроль расходов, выплаты, подготовка бюджета и ряд других функций встраивается в одну и ту же большую компьютеризированную систему. ИСИОФУ отличается от систем, которые работают как отдельные системы, использующие данные друг друга, но не интегрированные друг с другом. Отличие состоит прежде всего в том, что отдельные системы не "сообщаются" друг с другом, и данные, внесенные в одну систему,

не ведут к автоматическому изменению соответствующих переменных в других системах.²⁴

Задачи ИСИОФУ различаются в различных странах. Для того, чтобы считаться интегрированной информационной системой, ИСИОФУ должна интегрировать по меньшей мере минимум "основных" функций (что обычно включает в себя бухгалтер и отчетность, контроль расходов, выплаты). Она также может включать в себя ряд "неосновных" функций, таких как подготовка бюджета, управление наличностью, управление долгом и даже управление результативностью деятельности (посредством учета задач программы, показателей и наблюдения за выполнением поставленных целей).

Ключевой вопрос с точки зрения программно-целевого бюджетирования – как обеспечить сопоставимость существующей системы информационного обеспечения финансового управления с программным подходом. Некоторые авторы утверждают, что это потребует полномасштабного внедрения ИСИОФУ, которая должна включать в себя все функции программно-целевого бюджетирования, включая, например, подготовку бюджета на основе программ и управление результативностью деятельности.

Такое утверждение представляется неоправданным по ряду причин. Во-первых, если программно-целевое бюджетирование вводится в стране, в которой отсутствует действующая система ИСИОФУ, т.е. в стране, в которой система информационного обеспечения действует как ряд разрозненных систем, то тогда придется признать, что замена таких "унаследованных систем" (как их еще часто называют) интегрированной

²⁴ Например, могут существовать различные системы выплат, которые будут отличаться от бухгалтерских систем, но которые, тем не менее, будут использовать данные, содержащиеся в системе контроля над расходами, с тем, чтобы определить, проводится ли определенный платеж на основании ранее утвержденного обязательства в рамках системы контроля расходов, и не превышает ли он заложенные в бюджет лимиты.

системой не может быть осуществлена в сжатые сроки. Развертывание ИСИОФУ займет, по самым грубым подсчетам, минимум пять лет. Многие страны при введении систем программно-целевого бюджетирования стремятся максимально сократить сроки развертывания новой системы. Если они так поступят, то им понадобится изменить унаследованные системы для того, чтобы адаптировать их под программный подход, даже если они планируют развернуть ИСИОФУ в среднесрочной или долгосрочной перспективе. Во Франции, реформы по внедрению программно-целевого бюджетирования, которые полностью вступили в силу в 2006 году, на ранних этапах были адаптированы под существующую тогда информационную систему, которая была модифицирована лишь по базовым параметрам. Это пришлось делать, несмотря на то, что даже в то время уже разворачивался массивный проект по введению высокоинтегрированной системы ИСИОФУ "Хор". Причина была в том, что "Хор" был настолько масштабным проектом, что его подготовка и развертывание потребовало многих лет, и ожидание завершения этого проекта могло бы неоправданно задержать введение системы программно-целевого бюджетирования.

Во-вторых, существует тесная связь между планируемым охватом планируемой системы и масштабом сложностей и задержек при ее развертывании. Как было указано в руководстве Агентства по международному развитию Великобритании (2001: 61), "международный опыт говорит о том, что существует существенный риск неудач при внедрении больших систем информационного обеспечения управленческой деятельности." Следовательно, большая ошибка полагать, что ИСИОФУ должна стремиться к тому, чтобы обязательно интегрировать все в одну гигантскую систему. Даймонд и Хемани (2005: 3-4) также предупреждают:

...термин "интегрированная система информационного обеспечения финансового управления" может иногда ошибочно трактоваться как система, включающая в себя все функциональные процессы и все необходимые финансовые потоки

управления государственными расходами. Однако, сложность информационных систем правительственного сектора во многом вызвана множественностью функций и областей политики. Во многих функциональных областях существуют специализированные системы информационного обеспечения, и они сохраняют свою актуальность даже при развертывании ИОФУ.

Опыт Франции подчеркивает суть проблемы. Решение не ждать полного развертывания системы "Хор" и внедрять программно-целевое бюджетирования параллельными темпами было верным, поскольку в процессе развертывания, "Хор" столкнулся со значительными проблемами. Проблемы были настолько велики, что в течение определенного периода времени в 2010 году выплаты поставщикам были приостановлены и начали накапливаться значительные просроченные платежи.

Как было показано в разделе об системах сбора информации о результативности деятельности, также неверно полагать, что программно-целевое бюджетирование требует полномасштабного интегрирования модуля управления результатами деятельности в ИСИОФУ. Вести управление задачами программ, показателями и плановыми целями вполне возможно и на базе намного более простой, отдельной платформы, включая даже программу Excel. В качестве общего руководства, переход на программно-целевое бюджетирование не следует рассматривать как процесс, требующий развертывания слишком сложной компьютеризированной системы финансового управления, поскольку это приведет к значительным сложностям практического характера.

Распределение затрат по программам

Мы переходим к другому вопросу, а именно методологии, направляющей распределение расходов между программами. Расходы в основном осуществляются за счет приобретения исходных ресурсов²⁵, и бухгалтерский персонал должен обладать достаточными навыками для определения программы, на счета которой должны быть отнесены расходы на тот или иной исходный ресурс. Существуют два различных аспекта этого вопроса: *прямые и косвенные затраты*.

При расчете стоимости программ, прямые затраты – это затраты на исходные ресурсы, которые направлены на достижение целей *только этой программы*. То же самое относится и к подпрограммам. Прямые затраты – это затраты, которые осуществляются только на эту подпрограмму. Представим себе, например, что существует услуга по информационному обеспечению сельхозпроизводителей (т.е. услуга, в рамках которой фермерам предоставляются технические советы и рекомендации), и что эта услуга представляет собой подпрограмму, например, программы поддержки сектора зерновых. Зарплаты и другие расходы на работу персонала, оказывающего технические консультационные услуги и тратящего на это 100% своего рабочего времени, будут считаться прямыми затратами на эту подпрограмму. Прямыми затратами будут считаться и затраты на любые транспортные средства, которые выделены исключительно для предоставления этих услуг. С другой стороны, косвенные затраты в данном контексте будут включать в себя любые статьи расходов, которые отчасти способствуют достижению целей этой подпрограммы, на также тратятся и на другие подпрограммы. Например, если транспортное средство иногда используется для оказания консультационных услуг фермерам, а иногда в целях проекта по оказанию других услуги в рамках программы

²⁵ Несомненно, существуют также и “платежи по социальному обеспечению”, такие как пособия для лиц, обладающих малым доходом.

поддержки сектора зерновых культур (или других программ), то тогда эти издержки будут считаться косвенными.

Рассмотрим этот вопрос с точки зрения распределения расходов между программами в рамках конкретного министерства. В любом министерстве существует ряд "накладных" расходов – расходов на услуги, которые поддерживают работу министерства в целом. Такие накладные расходы включают в себя, например, затраты на оплату труда высшего руководства министерства, чья задача заключается в управлении министерством в целом. Эти расходы также включают в себя другие важные функции в учреждении, такие как финансовое обеспечение и кадровые ресурсы. Если мы на секунду представим себе, что не существует отдельной программы "администрирования", которая включает в себя эти накладные расходы, то тогда они по определению должны рассматриваться как косвенные издержки, которые следует распределять по программам министерства. Например, в случае министерства образования, понадобится определить, какая часть общих расходов министерства на финансовый отдел, кадры и высшее руководство должна быть отнесена на счет программы начального образования, какая часть на программу среднего школьного образования и так далее.

В принципе, прямые затраты – это несложная часть расчета стоимости программ. Поскольку эти затраты относятся только к одной программе (либо подпрограмме), все, что необходимо сделать – это обеспечить их правильный учет по счетам правильной программы либо подпрограммы. (Как указано ниже, однако, даже это может представлять собой значительную проблему в некоторых развивающихся странах).

Распределение косвенных затрат – менее прямолинейный процесс. Возьмем пример персонала регионального офиса агентства охраны окружающей среды, многие из которых могут быть вовлечены в оказание широкого спектра различных услуг, от охраны окружающей среды до управления загрязнением окружающей среды. Какими методами

можно воспользоваться для того, чтобы распределить косвенные затраты на их услуги по конкретным конечным продуктам?

Один из возможных методов - это потребовать, чтобы сотрудники заполняли табеля учета рабочего времени, где они указывали бы, как распределяется их время, так же, как это практикуется в юридических фирмах при предъявлении счетов к оплате.

Правительственные учреждения некоторых стран внедрили такую систему учета. Однако, это может быть дорогостоящим процессом, в особенности если поставить себе задачу обеспечения достоверности табелей учета рабочего времени (что потребует тщательного наблюдения со стороны руководства, с тем, чтобы персонал правильно заполнял свои табеля рабочего времени). Это приводит к ключевому вопросу, который возникает при распределении некоторых косвенных затрат, а именно, издержки на сам процесс распределения затрат. Поскольку выявление действительно точного распределения затрат требует значительных расходов, в качестве осознанного компромисса между точностью и затратами часто употребляются различные заменители. В случае с распределением времени персонала, например, компромисс может сводиться к тому, чтобы потребовать у персонала заполнять листки рабочего времени в течение определенного периода (скажем, в течение месяца), а затем предположить, что эти выборочные данные представляют собой общую картину по всему году, и использовать их как показатель распределения времени персонала по всему году.

Информационные технологии в некоторых случаях значительно сокращают затраты на получение точного распределения косвенных затрат. Возьмем пример затрат на телефонную связь либо электричество. В наши дни процесс распределения всего счета за телефонную связь организации по отдельным телефонным линиям, либо распределения пользования электроэнергией по различным организационным единицам – относительно прямолинейный процесс. В прошлом, тем не менее, это было невозможно либо слишком сложно. Отметим, однако, что некоторые развивающиеся страны могут не обладать

технологиями учета потребления таких услуг различными отделами, и в результате такие услуги останутся по сути косвенными услугами или затратами.

Распределение косвенных затрат – это задача управленческого учета, который широко применяется в частном секторе, но не часто применяется в правительственном секторе. Управленческий учет включает в себя определение и применение "затрато-образующего фактора" в целях распределения расходов. Затратообразующий фактор – это формула либо принцип, который используется для определения пропорций, в которых косвенные затраты распределяются между двумя либо более программами (либо подпрограммами), на счет которых они должны быть отнесены. В приведенном выше примере, как пропорциональное распределение затрат на телефонную связь исходя из их прямого использования персоналом, так и их распределение на основе компьютеризированного учета пользования связью, представляют собой (различные) затрато-образующие факторы. Один из них может быть произвольным, а другой – достоверным, но оба они являются затрато-образующими факторами. Поскольку затрато-образующие факторы лежат в основе определения пропорций, в которых косвенные затраты относятся на счет программ, иногда используется термин "основание распределения затрат", который означает то же самое, что и затрато-образующий фактор.

В целях упрощения учета, бухгалтера зачастую распределяют косвенные затраты, используя очень простые затрато-образующие факторы. Например, при использовании формулы распределения затрат можно предположить, что все услуги поддержки в министерстве вносят вклад в программы исходя из пропорции персонала в основных организационных отделах министерства. Например, если 30% персонала министерства образования работают напрямую с программой начального образования, можно предположить, что 30% стоимости услуг поддержки министерства приходится на программу начального образования. Однако, это может быть лишь очень

приблизительным методом распределения непрямых затрат, который может оказаться крайне недостоверным.

Точное, а не произвольное, распределение непрямых затрат – это достаточно сложная задача, которая требует не только наличия дополнительных высококвалифицированных бухгалтеров, но и более сложных систем информационных технологий. Среди передовых методов распределения косвенных затрат можно выделить *метод учета затрат по видам деятельности*. Для этого метода характерны две определяющие черты. Первая заключается в том, что этот процесс учета затрат – двухступенчатый применительно к подсчету стоимости программ, и при его использовании исходные ресурсы сначала распределяются по "видам деятельности" (включая деятельность по поддержке (или администрированию), такие как услуги отдела кадров либо услуги информационных технологий)), а затем уже затраты по видам деятельности затем распределяются по программам. Вторая определяющая черта этого метода состоит в том, что он требует использования затрато-образующих факторов, не взятых произвольно, а дающих действительно точную картину того вклада, который исходные ресурсы и виды деятельности действительно вносят в производство конечных продуктов. Авторы, предпочитающие использовать эту модель, утверждают, что она требует использования затратообразующих факторов, которые представляют собой "модель потребления ресурсов организацией". Акцент этой модели на точность затратообразующих факторов – положительный шаг. Однако, цена этой точности может во многих случаях оказаться неприемлемо высокой. Даже для развитых стран, сложно утверждать, что эта модель успешно применялась в государственном секторе. В развивающихся же странах, использование этой модели будет полностью зависеть от наличия квалифицированных кадровых ресурсов и сложных систем информационных технологий, а поэтому с точки зрения затрат будет сложно найти обоснование целесообразности ее использования.

Программы администрирования

Сложности, связанные с точным распределением косвенных затрат, привели большинство правительств к необходимости прагматичных модификаций принципа программно-целевого бюджетирования. Одна из таких модификаций – это введение отдельных программ "администрирования" в целях учета накладных (вспомогательных) услуг, существующих в каждом министерстве. Использование программ администрирования в целом идет вразрез с принципами программно-целевого бюджетирования, ориентированного на итоговые результаты и конечные продукты, в том виде, в котором он был определен в главе 8. Услуги внутренней поддержки министерств не предоставляют услуг внешним клиентам, а, следовательно, по определению не являются конечными продуктами (см. раздел 3). Более того, именно по причине того, что они не предусматривают предоставление услуг общественности, услуги поддержки не призваны сами по себе приносить итоговые результаты общественности. Их предназначение скорее в том, чтобы оказывать поддержку тем отделам министерства, которые напрямую предоставляют услуги общественности, и которые за счет этих услуг добиваются итоговых результатов. Следовательно, если бы все программы определялись через конечные продукты и итоговые результаты, то тогда не существовало бы программ администрирования и все накладные расходы по всему министерству рассматривались бы как косвенные издержки, которые нужно было бы распределять по программам.

Однако, именно по той причине, что распределение косвенных издержек на относительно достоверном уровне представляется сложным и дорогостоящим процессом, как на организационном, так и на техническом уровнях, большинство стран стремятся по мере возможности избегать его, используя в качестве замены программы администрирования (также известные как программы "управления", "поддержки" либо "корпоративных услуг").²⁶ Программы администрирования учитывают затраты на услуги поддержки

²⁶ Аналогичным образом, они регулярно используют административные подпрограммы в рамках каждой программы, покрывая накладные расходы по всей программе.

министерства, которые было бы сложно распределить в случае использования другой методики. Страны, которые используют программы администрирования, полагают, что лучше таким образом немного отступить от принципа программно-целевого бюджетирования, чем использовать произвольный подход распределения затрат до получения "полной стоимости" программы, поскольку такой подход может привести к совершенно недостоверным результатам.

Если единственным оправданием использования программ администрирования были бы сложности с правильным распределением косвенных затрат, можно было бы согласиться с использованием программ администрирования как с временной мерой. Иными словами, программы администрирования можно считать не более чем практическим механизмом, к которому можно прибегнуть на раннем этапе внедрения системы программно-целевого бюджетирования в тех странах, где еще не существует потенциала и системы точного распределения косвенных затрат по различным компонентам и программам. В более долгосрочной перспективе, следует стремиться к тому, чтобы отойти от программ менеджмента, как только появится возможность распределять косвенные затраты. Этой точки зрения придерживаются многие авторы.

Тем не менее, возможно аргументировать использование программ менеджмента для покрытия услуг по поддержке министерства как вопрос принципа, даже в тех странах, у которых есть техническая возможность распределять расходы между программами.

Для того, чтобы понять, почему это так, следует помнить, что бюджеты программ в большинстве стран представляют собой ограничения расходов ("контрольные суммы"), а не просто способ учета стоимости производства конкретных "линий продуктов". Иными словами, как было рассмотрено в разделе 9, когда парламент утверждает бюджет программы, он фактически говорит министерству, что оно может потратить не более \$x на программу А, не более \$y на программу Б и т.д. Это означает, что если расходы

министерства на услуги поддержки включены в программы, основанные на итоговых результатах/конечных продуктах, правительство фактически дает инструкции министерству, какой объем услуг поддержки министерства должен быть предоставлен каждой из программ министерства, в основе которой лежат конечные продукты.

Например, представим себе, что в министерстве образования существуют только две программы, по начальному и среднему образованию, и нет программы менеджмента. Представим себе также, что организационная структура министерства состоит из управления по начальному образованию и управления по среднему образованию, и каждое из этих управлений, в соответствии с внутренними решениями министерства, получает по 40% общего бюджета министерства, в то время как управление услуг поддержки получает 20% от общего бюджета. Представим себе также, что во время подготовки бюджета ожидается, что управление услуг поддержки будет оказывать одинаковый уровень поддержки по обоим основным управлениям. Чтобы отразить такое положение дел, бюджет программы, утверждаемый парламентом, должен будет распределить половину бюджета министерства на каждую из двух основных программ – начального и среднего образования, включая в каждом случае ту часть расходов, которое несет программа на услуги поддержки.

Для того, чтобы ни одна из этих программ не шла вразрез с установленными для министерства лимитами расходов, министерство образования должно будет удостовериться, что управление услуг поддержки не тратит значительно больше половины своих затрат на поддержку одной из двух программ министерства. В целом, поскольку расходы на услуги поддержки включаются в программы, ориентированные на конечные продукты, в течение исполнения бюджета появляется необходимость в том, чтобы управление услуг поддержки тщательно придерживалось установленного баланса своих расходов на предоставление услуг другим управлениям министерства.

В этом и заключается проблема. Почему политическое руководство либо Минфин должны диктовать, каким образом управление услуг поддержки при министерстве образования должно распределять свои усилия и время между оказанием поддержки управлению начального и управлению среднего образования в течение года? Например, если непредвиденные обстоятельства в сфере начального школьного образования вызвали необходимость оказания большего объема поддержки со стороны отдела кадров в найме персонала в течение года, разве министерство не должно обладать определенной гибкостью в плане перераспределения оказываемых услуг поддержки соответствующим образом?

Если считать, что у министерств должна быть определенная гибкость в распределении услуг поддержки по тем областям, где они потребуются больше всего в течение года, то тогда имеет смысл *в принципе* создать программу менеджмента. Эта программа должна включать в себя все те услуги поддержки министерства, которые являются общими и которые можно гибко перераспределять в течение года от поддержки одной программы, ориентированной на конечные продукты, к другой, с тем, чтобы полностью соответствовать меняющимся запросам в услугах поддержки.²⁷

Разумеется, полезно знать, в каких областях были использованы услуги поддержки, для того, чтобы в идеале, прийти к наиболее точному бухгалтерскому учету полной стоимости каждой "линии продуктов". В этих целях, может быть проведен дополнительный анализ стоимости в целях распределения расходов на управление программами по различным программам.

²⁷ В данном контексте уместно отметить, что в Австралии, где нет программ администрирования, программы не используются парламентом в качестве контрольных сумм (юридических категорий ассигнований). Это означает, что распределение фондов по бюджету носит исключительно рекомендательный характер, а, следовательно, никоим образом не ограничивает действительное распределение услуг поддержки между основными программными областями в министерстве.

Именно так и поступают во Франции. Несмотря на то, что Франция полностью способна провести бухгалтерское распределение затрат на услуги поддержки по программам, ориентированным на конечные продукты, власти страны все таки используют программы управления ("поддержки") и дополнительно к этому проводят анализ затрат.

Затраты на заработную плату и программы

Как было сказано выше, распределение *прямых* затрат – это относительно несложная задача. Во многих развивающихся странах, даже прямое распределение затрат между программами может быть сопряжено со значительными трудностями. Например, системы бухучета во многих развивающихся странах не вносят причитающуюся часть затрат на общие кадровые ресурсы министерства на счет соответствующих организационных отделов. Эта проблема зачастую усугубляется системой, при которой сотрудники одного министерства, прикомандированные к другому министерству, продолжают получать зарплату из своего первоначального министерства, в результате чего их зарплаты не отражаются как затраты министерства, в котором они на настоящий момент действительно работают. Это означает, например, что система бухучета в министерстве образования может не давать точных данных об общей сумме затрат на зарплаты персонала, работающего в области начального школьного образования, что делает фактически невозможным подсчет затрат на программу начального образования.

По этим причинам, развивающиеся страны зачастую стремятся просто включить все расходы на персонал в министерстве в одну общую рубрику "программы администрирования". Хотя и можно понять практические причины такого желания, такая политика размывает всю логику программно-целевого бюджетирования. Учитывая, что затраты на персонал представляют собой значительную часть расходов правительства во многих странах, в результате исключения этих расходов из системы учета стоимости программ, все "программы" будут включать в себя только незначительные расходы

(мебель, расходные материалы) и будут малополезными инструментами с точки зрения приоритизации расходов.

В странах, которые сталкиваются с этой проблемой, правильное распределение затрат на зарплаты по соответствующим программам должно стать первым приоритетом бухгалтерского учета при подготовке к введению системы программно-целевого бюджетирования. Все затраты на персонал сотрудников, все рабочее время которых посвящено конкретным программам (а это составляет большую часть расходов на персонал), должны быть учтены как расходы по этим программам, а в программу администрирования должны включаться только зарплаты персонала, работающего в управлении услуг поддержки или оказывающего соответствующие услуги.

Распределение затрат и иерархия программ

Вопрос соотношения затрат с их источником как по косвенным, так и по прямым затратам, имеет прямое отношение к выбору количества уровней в иерархии программ. Система бухучета должна быть в состоянии учитывать расходы по каждому элементу в иерархии программ. Это означает, что каждый дополнительный уровень, добавляемый к иерархии программ, усложняет проблему отнесения затрат к их источнику. Например, если структура Вашей программы включает в себя четыре уровня, Вам понадобится следить за исполнением бюджета (т.е. вести наблюдение за расходами через бухгалтерскую систему в течение года) до самого низшего из этих четырех уровней. Представим также, что каждая программа включает в себя четыре подпрограммы, и каждая подпрограмма включает в себя четыре под-подпрограммы, а каждая под-подпрограмма включает в себя четыре под-под-подпрограммы. В таком случае, структура программы из четырех уровней будет означать необходимость классификации и наблюдения за расходами в категориях, которых в шестнадцать раз больше, чем в структуре, состоящей из двух уровней. Это может значительно усложнить процесс правильного учета расходов, а также правильного

распределения косвенных затрат. Учитывая сложности, связанные с должным качеством функционирования бухгалтерских систем, с которыми сталкиваются многие развивающиеся страны, неудивительно, что немногие из них сумели успешно внедрить иерархии программ, состоящие из трех или четырех уровней.

Самый простой вариант, который может быть приемлем для многих развивающихся стран – это создать иерархию программ с одним или двумя уровнями (уровнем программ, или уровнями программ и подпрограмм). Правильный подход к этому вопросу должен также учитывать взаимосвязь между организационными отделениями и элементами программы, что рассматривается ниже.

Оценка стоимости программ при подготовке бюджета

Третий, и последний вопрос, рассматриваемый в данном разделе, касается оценки стоимости программ при подготовке бюджета. При подготовке госбюджета, необходимо определить цифру расходов по каждой программе на предстоящий год.²⁸ Каждое министерство должно использовать какой-либо метод для оценки планируемых расходов по каждой программе, которая будет включена в "заявку на бюджетные ресурсы", подаваемую в Минфин.

Самый простой и наиболее распространенный подход к оценке стоимости программ при подготовке бюджета – это взять расходы предыдущего года на программу и скорректировать их с учетом 1) изменений в стоимости исходных ресурсов либо изменений в спросе, и 2) изменений в политике, таких как расширение программы либо изменения в конструкции программы.

²⁸ А в идеале, и на три года или около того, если используется среднесрочная система бюджетирования – см. раздел 18.

Некоторые авторы утверждают, что при использовании системы программно-целевого бюджетирования, либо при использовании ее разновидности, известной как "бюджетирование, ориентированное на конечные продукты", необходимо подсчитывать оценку расходов по каждой программе, взяв за основу планируемые конечные продукты, которые должна дать программа, и умножив их на единицу стоимости этих конечных продуктов.²⁹ Иными словами, при подготовке бюджета предлагается использовать затраты на единицу продукции для подсчета объема затрат на программы как функции количества услуг, которые будут поставлены общественности. При таком подходе, программная классификация расходов выходит далеко за рамки программ и подпрограмм до уровня конкретных видов конечных продуктов, которые наполняют каждую подпрограмму, и оценка бюджета будет тогда исходить из процесса, идущего снизу вверх, исходя из стоимости единицы продукции и планируемого количества каждого конечного продукта.

В сущности, это означает применение к оценке стоимости программ системы финансирования по формуле, исходя либо из конечных продуктов, либо из видов деятельности. Как будет показано в последующих разделах, посвященных финансированию по формуле и системам покупатель-поставщик, затраты на единицу продукции являются мощным инструментом в случаях, когда они выборочно применяются к правильным видам государственных услуг. Наиболее показательный международный пример системы секторального БОР, ориентированного на стоимость единицы продукции – это система финансирования больниц, известная как "группа, привязанная к диагностике". В образовательном секторе, где затраты на студента на определенном уровне обучения более-менее стандартны, стоимость на единицу продукции также может быть полезным инструментом бюджетирования и управления деятельностью.

²⁹ Вариация этой идеи – это подсчет исходя из количества планируемых видов деятельности в рамках программы, умноженное на стоимость этих видов деятельности (метод, известный как бюджетирование, ориентированное на деятельность").

Однако, стоимость единицы продукции не может использоваться как универсальный инструмент в целях бюджетирования, поскольку существует множество государственных услуг, у которых нет стабильной стоимости единицы продукции. Это происходит по причине "разнородности", поскольку средние затраты варьируются ввиду различий в объеме деятельности, необходимой для производства услуг, что в свою очередь вызвано конкретными обстоятельствами каждого конкурентного случая, а также тем, что в главе 12 определяется как "*конечные продукты резервного потенциала*". Поскольку многие конечные продукты, предоставляемые государством, не имеют стабильной стоимости единицы продукции, нецелесообразно использовать этот показатель как метод оценки бюджетных запросов либо всех программ по всему правительственному сектору в системе программно-целевого бюджетирования.

Более того, версия программно-целевого бюджетирования, известная как "бюджетирование, ориентированное на конечные продукты", не справится с огромной сложностью подсчетов единиц стоимости продукции по каждому из огромного количества услуг, предоставляемых государством.

В худшем случае, применение подхода, основанного на стоимости единицы продукции, для оценки стоимости программ может вылиться в оправдание расходов по запланированному объему и расходам на внутреннюю *деятельность*, такую как встречи, внутренние семинары обучения, и составление отчетов министерства. При таком подходе деятельность путается с конечными продуктами, и бюджетирование, ориентированное на деятельность, путается с бюджетированием, ориентированным на конечные продукты. Акцент на деятельности (рабочих процессах) очень далек от акцента БОР на "конечных продуктах" (услугах, доставленных общественности) и на "итоговых результатах" (выгоде для общественности).

Основная литература

М. Робинсон, (2007): "Информация о стоимости", в книге М. Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат: привязка финансирования и результатов".

Ж. Даймонд и П. Хемани (2005): "Развертывание интегрированных систем информационного обеспечения финансового управления в развивающихся странах", рабочий доклад МВФ, <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/2008/01/introducing-fin.html>.

А. Хан и М. Пессоа (2009): "Концептуальная проработка: ключевой элемент успешного проекта по внедрению системы информационного обеспечения финансового управления на правительственном уровне". МВФ, техническое руководство по государственному финансовому управлению, <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/fad-technical-notes-and-manuals-on-public-financial-management.html>.

С. Петерсон (2006): "Автоматизация государственного финансового управления в развивающихся странах", Гарвардский университет, школа правительственного управления имени Джона Ф. Кеннеди, http://web.hks.harvard.edu/publications/workingpapers/Faculty_Name.aspx?PersonId=213

М. Робинсон и Д. Ласт (2009): "Базовая модель бюджетирования, ориентированного на результативность деятельности", техническое руководство МВФ, <http://blog-pfm.imf.org/pfmblog/fad-technical-notes-and-manuals-on-public-financial-management.html>.

А. Вайнн (2005): "Реформы государственного финансового управления в развивающихся странах: уроки, вынесенные из опыта Ганы, Танзании и Уганды", рабочий доклад N 7 фонда наращивания потенциала стран Африки, <http://www.acbf->

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

pact.org/knowledge/documents/Working%20Paper%207%20on%20Financial%20Management-Final.pdf.

11. Специальные темы в системах БОР

Данный раздел начинается с рассмотрения взаимосвязи между структурой программ и организационной структурой. Затем рассматриваются связанный с этим вопрос характерных особенностей конструкции программ в развивающихся странах. Также рассматривается взаимосвязь между программами и функциональной классификацией бюджета. Последняя рассматриваемая в этой главе тема – взаимосвязь структур программы с различными уровнями правительства (в особенности, национального и субнационального правительств).

Программы и организационная структура

Как говорилось в предыдущих разделах, идеал, к достижению которого стремится система программно-целевого бюджетирования – это привязать программы к их результатам. Иными словами, программы должны основываться на группах услуг, поставляемых внешним сторонам ("конечные продукты"), которые ведут к общим итогам, или "линиям продуктов", если использовать сокращенную терминологию раздела, посвященного основам программно-целевого бюджетирования. Именно за счет того, что результаты становятся фундаментом программ, сами программы становятся полезным инструментом приоритизации расходов и увеличения давления на министерства с целью повышения результативности их деятельности.

Однако, организационные структуры не всегда привязаны к результатам. В большинстве правительственных структур, существуют некоторые организационные управления, которые не базируются на принципе "линий продуктов". Различия между структурой программ и организационной структурой могут привести к осложнениям, поскольку программно-целевое бюджетирование наиболее эффективно в тех случаях, когда

существует четко определенная организационная ответственность за управление программой, т.е. когда единое организационное управление несет ответственность и подотчетно за результаты программы, и может использовать бюджетную гибкость, которую открывает система программно-целевого бюджетирования.

Таким образом, возникает вопрос, каким образом и в какой мере структура программы и организационная структура могут быть соединены.

Организационная структура, построенная по принципу "линий продуктов" будет означать, что все либо большинство организационных единиц будут определяться через отдельные категории услуг, которые они поставляют общественности, при том, что все услуги этого вида будут поставляться одной и той же организационной единицей. Реальные организационные структуры правительства отличаются от такого подхода по ряду параметров, включая следующее:

- Организационные структуры построены исходя из потребностей группы клиентов (секторов, регионов, физических лиц), а не исходя из категорий конечных продуктов. Таким образом, существующие организационные структуры могут предоставить различный ряд конечных продуктов своим целевым клиентским группам, а не "общую линию продуктов". Например, министерства сельского хозяйства ряда стран взяли на себя обязанности по предупреждению ВИЧ/СПИДа у фермеров, исходя из того обоснования, что разветвленная сеть контактов министерства сельского хозяйства с фермерами ставит министерство в выгодное положение и позволяет управлять этой услугой.
- Организационные структуры отличаются также и по функциональности, будучи построенными на основании объемов профессиональной компетенции и видов деятельности (например, организационная структура министерства общественных

работ может быть построена по принципу отдельных управлений инженерно-технических работ, планирования и пр, или же исходя из различных видов инфраструктурных объектов, строительством которых занимается министерство.)

- Особый случай первой категории – это управления услуг поддержки, функционирующие в рамках министерств либо ведомств, которые расширяют свою роль в предоставлении услуг общественности, и тем самым дублируют роль других министерств либо агентств. Классический пример этого – армейская медицинская служба, изначальная роль которой сводилась к оказанию медицинских услуг армейским частям, но которая расширила свою роль и стала значимым поставщиком услуг здравоохранения широкой общественности, став "конкурентом" министерства здравоохранения.
- Организационные единицы услуг поддержки – это организационные единицы в рамках министерств, которые предоставляют конкретные виды услуг поддержки (например, управление кадровых ресурсов, информационных технологий, финансов). Эти вопросы рассматривались в предыдущих разделах руководства.

Организационные единицы, которые вносят вклад в создание нескольких, отличающихся друг от друга линий продуктов, представляют собой особую проблему с точки зрения системы программно-целевого бюджетирования. Менее сложными представляются противоположные ситуации, при которых множество организационных единиц вносят вклад в создание конкретной линии продуктов, без наличия какого-либо человека в иерархической ступени, который стоял бы над всеми этими организационными единицами и занимался бы интегрированным управлением, которого требует программа, включающая в себя все эти организационные единицы.

С точки зрения более широкой системы "управления, ориентированного на результат" (UOP), которая лежит в основе реформ государственного сектора, зачастую целесообразно осуществить реструктуризацию для того, чтобы сделать организационные структуры более

подготовленными к работе по принципу "линии продуктов", чем это существует в традиционном подходе к государственной службе. Например, можно было бы снизить роль армейской медслужбы в предоставлении медицинских услуг населению, при том, чтобы полную ответственность за это могло бы взять на себя министерство здравоохранения. Если, например, существуют две или более организационные единицы в рамках одного и того же министерства, которые вовлечены в поставку той же самой "линии продуктов", эти единицы можно либо соединить, либо назначить ответственное лицо с иерархическими полномочиями над этими организационными единицами. Функциональные структуры должны быть, во многих случаях, заменены на структуры, исходящие из работы по принципу линии продуктов. Такая реорганизация значительно усилит акцент на результатах, которого как раз и призвано добиться программно-целевое бюджетирование.

Возможные организационные реструктуризации сами по себе не решат полностью вопрос конфликта между организационной структурой и структурой программ, по двум причинам.

Во-первых, даже если создание организационной структуры, более нацеленной на результат, представляется целесообразным, может оказаться невозможным либо даже нецелесообразным вносить значительные изменения в организационную структуру одновременно с переходом на систему программно-целевого бюджетирования. Охват такой реструктуризации может быть слишком велик, либо может оказаться сложным заручиться достаточным уровнем поддержки для осуществления такой масштабной организационной реструктуризации. В таких обстоятельствах, может быть принято решение о том, что в рамках общей системы реформ государственного сектора организационная реструктуризация может быть отложена на более поздний этап.

Вторая причина состоит в том, что организационная структура, основанная *исключительно* на принципе "линии продуктов", в целом нежелательна. При доскональном проведении реформ УОМ, вполне может произойти, что функции поддержки и координации деятельности всего министерства будут взяты на себя управлением услуг министерства. Например, УОМ дает большую степень гибкости менеджерам в управлении кадровыми ресурсами (наем, оплата труда и пр.), и в той мере, в какой этот подход будет взят на вооружение, объем полномочий отдела кадров министерства (и государственных министерств) будет значительно сокращен, поскольку некоторые из их функций будут переданы организационным единицам, работающим на передовой линии. Несмотря на это, в любой рационально организованной структуре всегда имеет смысл выстроить структуру таким образом, чтобы основные услуги поддержки предоставлялись централизованно функциональными отделами, а не были полностью разделены между отделами министерства, непосредственно занимающимися предоставлением услуг. Всегда будет существовать отдел министерства финансов, и обычно какой-либо отдел информационных технологий, а также отдел кадров и пр. Некоторым министерствам также понадобится наличие региональных офисов, которые, ввиду соображений размера, будут предоставлять несколько продуктов, а не специализироваться на предоставлении одной лишь линии продуктов. Так что даже если и есть большое желание применить организационный принцип "линии продуктов" в максимально возможной степени для того, чтобы совместить программы и структуры, нельзя ожидать, что будет достигнута их полная совместимость.

Это означает, что при введении программно-целевого бюджетирования неизбежно возникнут конфликты между организационными структурами и "чистой" структурой программы, ориентированной исключительно на результат. Некоторые из этих конфликтов будут временными, в том смысле, что они могут быть разрешены в будущем за счет организационной реструктуризации. Некоторые из этих конфликтов будут постоянными.

Существуют два подхода, которые можно взять на вооружение при наличии конфликта между организационными структурами и программами. Первый – это дать определение программам исходя из организационных структур, даже если это будет означать значительный отход от принципа программ, ориентированных на результат. Второй подход – это не трогать принцип программ, ориентированных на результат, и согласиться с тем, что будут существовать различия между организационной структурой и структурой программы, некоторые из которых могут оказаться временными, но другие будут постоянными. Должны быть разработаны соответствующие стратегии управления для того, чтобы управлять конфликтом между программами и организационными структурами.

На практике, некоторое сочетание этих двух подходов не только широко распространено, но и в определенной мере неизбежно.

Пределы полномочий министерств и услуги внутренней поддержки

Есть две широкие области, в отношении которых существует общепринятое мнение о целесообразности отступления от принципа программно-целевого бюджетирования и адаптации программ к организационным структурам.

Первая касается организационных границ министерства. Подавляющее большинство стран придерживаются принципа, гласящего, что *программы не должны выходить за пределы полномочий министерств*. Может показаться заманчивой идея о том, что если два различных министерства вносят свой вклад в создание одной линии продуктов, то тогда можно было бы создать межминистерскую программу, основанную на этой линии продуктов. Например, может показаться заманчивой идея создания единой программы борьбы со СПИДом, которая свела бы воедино всю деятельность по предупреждению и лечению ВИЧ/СПИДа, которую проводят различные министерства. Против такого подхода

говорит тот факт, что каждое министерство должно иметь свой собственный, четко определенный бюджет. Система, при которой из бюджета просто выделяются фонды на программы, которые проводят два или более министерств, и затем министерствам дают возможность решать, как разделить эти средства между ними, будет просто нефункциональной. Если и будут существовать межминистерские программы, вовлекающие два или более министерств, важно, чтобы в бюджете было четко указано, сколько из выделенных на программу средств пойдет каждому из вовлеченных в программу министерств. Важно отметить, что это будет означать наличие подпрограмм, которые были ограничены пределами отдельных министерств, что, в сущности, приводит нас обратно к принципу, что программы (либо в данном случае подпрограммы) не должны пересекать границ министерств.³⁰

Некоторые страны стремятся осуществлять более тщательную координацию в связанных между собой областях поставки услуг путем создания больших групп, объединяющих несколько программ. Наилучшим примером является Франция, где программы группируются в большие *целевые задачи*, некоторые из которых выходят за пределы министерств. Тот принцип, что программы должны оставаться в пределах министерств, тем не менее, соблюдается.

Межминистерские программы в странах Африки

В некоторых странах Африки, которые ввели программную классификацию в свои бюджеты, было принято сознательное решение ввести программы, которые осуществляются совместно двумя или более министерствами, принадлежащими к одному и тому же сектору. Для обеспечения функциональности этой модели, юридические ассигнования бюджета устанавливают часть общего

³⁰ Распределение программ, вовлекающих несколько министерств, между министерствами на уровне подпрограмм в принципе может быть осуществлено. Однако, нежелательным следствием этого может быть то, что парламент будет вынужден принять ассигнования бюджета на относительно детализированном уровне подпрограмм, вместо распространенной практики принятия бюджета на более широком уровне программ.

бюджета программы, причитающуюся каждому из министерств. Контекст такого подхода заключается в правительственных структурах, характерной чертой которых является наличие намного большего числа министерств, чем в других странах мира. В некоторых странах Африки существует по 50 министерств. В этих обстоятельствах, зачастую случается так, что несколько министерств одновременно стремятся добиться одних и тех же результатов. В целях обеспечения координации, эти страны не только осуществляют секторальные программы, но также уделяют значительное внимание координированию политики на уровне всего сектора. Это объяснимо, но наилучшим решением проблемы фрагментации политики между слишком большим числом маленьких министерств было бы коренное сокращение числа министерств. Во многих случаях, причина существования такого большого количества министерств заключается в желании создать большое число министерских должностей для политиков.

Для того, чтобы программы не выходили за пределы министерств, необходимо наличие программ, которые осуществляются исключительно координирующими министерствами. Эти программы должны по большей части определяться не с точки зрения конечных продуктов и итоговых результатов, которые предоставляются общественности, а с точки зрения услуг поддержки, которые эти министерства предоставляют всему правительству. Например, министерство либо комиссия по государственной службе может осуществлять программу "госслужба", ключевой задачей которой будет "качественная государственная служба, способная предоставлять профессиональные рекомендации в области политики и предоставления услуг". Очевидно, что это задача не является итоговым результатом, но, тем не менее, она является важным инструментом обеспечения итоговых результатов для общественности.

Вторая область, в которой большинство стран с функционирующими системами программно-целевого бюджетирования допускают отступление от принципа программно-целевого бюджетирования – это программы администрирования в каждом министерстве, которые, как было показано в главе 10 и в других частях настоящего руководства, группируют в себе все услуги поддержки и другие "накладные" расходы министерства.

Это делается для того, чтобы избежать сложностей, связанных с альтернативным подходом, который требует, чтобы затраты на услуги поддержки были отнесены на счет программ, которые эти услуги призваны поддерживать. Как рассматривалось в разделе, посвященном бухучету и определению стоимости программ, этот альтернативный подход влечет за собой необходимость очень сложных распределений косвенных затрат, что для многих стран может выходить за рамки технических возможностей либо быть слишком затратным. Лишь небольшое число стран ОЭСР, таких как Австралия, используют такой подход.

Программы администрирования в целом будут преследовать цели, которые не связаны с итоговыми результатами. Например, представим, что существует правительственное учреждение, которое осуществляет программу управления предоставлением офисных помещений министерствам. Задачей такой программы будет, вероятно, "своевременное обеспечение потребностей отраслевых министерств и правительственных учреждений в офисных помещениях". Другими словами, задача будет только относиться к предоставляемому конечному продукту. Это происходит по причине того, что данная услуга не вносит прямого вклада в предоставление услуги.

Более широкие конфликты между программами и организационными структурами

Как следует рассматривать конфликты между организационными и программными структурами, которые нельзя решить за счет компромиссов, рассмотренных выше? Дальнейшие отступления от принципа программно-целевого бюджетирования намного опаснее. Если просто поменять структуру программы при возникновении конфликтов с организационной структурой, то в конечном можно остаться не с бюджетом, ориентированным на программу, а с бюджетом, ориентированным на организационную единицу. Традиционная модель бюджетирования в большом числе стран (включая

большинство "латинских" стран, Южную Америку, не-англоговорящие страны Африки, и большинство стран Восточной Европы) заключалась в том, что бюджетные ассигнования производились не только по статьям расходов (экономической классификации), но и по внутренним организационным единицам министерств. Если пытаться встроить программный принцип в организационные структуры, то результат получится похожим на такой вид традиционной структуры. А поскольку организационная структура не ориентирована на результат, это может сорвать выполнение ключевой задачи – обеспечить процесс бюджетирования, ориентированного на результат.

Для того, чтобы не поставить под угрозу дальнейшее выполнение принципа программного бюджетирования, возникает вопрос управления конфликтами между организационной структурой и структурой программы. Распространенный подход, который собой олицетворяет Франция – это назначить менеджеров программы. Когда структура организационной единицы совпадает со структурой программы, то глава организационной единицы и менеджер программы будут одним и тем же лицом. Но в случае расхождений между структурой организации и программами, это будут разные люди. Роль менеджера программы будет заключаться в том, чтобы поддерживать акцент на работе по принципу линии продуктов и устранять угрозу этому принципу со стороны функционального, секторального либо иного организационного принципа. Более конкретно, менеджер программы должен вести работу с менеджером организационной единицы учреждения для того, чтобы обеспечить акцент на ключевых задачах программы и на содействии координации между различными организационными единицами, задействованными в осуществлении программы. Если такой подход окажется функционален, тогда не нужно будет больше беспокоиться о различиях между программой и организационной структурой.

Этот подход привлекателен. Тем не менее, следует отметить, что он также влечет за собой потенциальные, и довольно важные, риски. В частности, существование двух

взаимопроникающих слоев управленческих структур может привести к постоянному конфликту между менеджерами, что либо снизит результативность и эффективность работы, либо изолирует одного из двух менеджеров (обычно менеджера программы). Конфликт между менеджерами программы и организационной единицы стал реальностью во Франции.

Франция: Роль менеджера программы³¹

“Менеджер программ назначается соответствующим министром в целях руководства программой. Менеджер принимает участие в формулировании стратегических задач программ, под руководством министра. Менеджер несет ответственность за осуществление и выполнение этих задач. В этих целях, менеджер трансформирует стратегические задачи программы в операционные задачи, соотносящиеся с каждой из организационных единиц, которые участвуют в программе, посредством диалога с менеджерами этих организационных единиц”.

Структуры программ в развивающихся странах

Принимая во внимание вышеизложенное, для развивающихся стран целесообразно избегать ненужных осложнений в структурах программ за счет следующих методов:

- Следует избегать программ, вовлекающих много министерств. Если в структуре программы необходимо отразить межминистерское сотрудничество в пересекающихся областях ответственности, будет более целесообразно использовать французский подход целевых задач, объединяющих несколько программ, чем осуществлять совместные программы, по которым министерства делят ответственность.

³¹ Источник: Франция (2004), стр. 13.

- Следует применять программы администрирования, вместо того, чтобы пытаться решить неподъемную задачу распределения косвенных затрат.
- Целесообразно использовать простые иерархии программ, ограничивая их одним или двумя уровнями (программы, либо программы и подпрограммы).

В некоторых развивающихся странах, организационная реструктуризация может оказаться еще более важной задачей в среднесрочной перспективе. Это в особенности применимо к тем странам, в которых, например, существует слишком много министерств (иногда сорок и более). В таких случаях, если придерживаться принципа, что программы не должны выходить за уровень министерств, можно принести больше вреда с точки зрения принципа программного бюджетирования, чем в странах с небольшим количеством больших министерств. В некоторых развивающихся странах, двойное выполнение тех же функций одними и теми же министерствами может также стать особенно серьезной проблемой.

Функции и программы

Вопрос, который ведет к значительной путанице – это взаимосвязь между структурой программ и "функциональной" классификацией правительственных расходов.

Стандартная международная классификация бюджета по функциональному признаку – это система Классификации функций правительства, составленная ООН. Эта классификация была разработана для того, чтобы через стандартизированную классификацию правительственных расходов появилась возможность проводить международные сравнения распределения ресурсов между различными областями политики. Отметим, однако, что в ряде стран существуют, по историческим причинам, "функциональные" классификации, которые отличаются от функциональной классификации ООН.

Функциональная классификация ООН состоит из иерархической структуры трех уровней. Самый высокий уровень ("сектор") включает в себя четыре широкие категории, такие как "оборона", "общественный порядок и безопасность", "здравоохранение" и "образование". Существует десять таких секторов. Под этим уровнем идут два более низких уровня: "группы" и "классы". В секторе образования, группы включают в себя "дошкольное и начальное образование", "среднее образование", "высшее образование" и "вспомогательные услуги для сектора образования". Внутри, скажем, группы "дошкольное и начальное образование" существуют два *класса*: "дошкольный" и "начальный". Эта иерархическая структура может быть представлена в нижеприведенном виде на примере сектора здравоохранения (Сектор 7). Приведенный пример показывает лишь некоторые группы сектора здравоохранения, и только один пример разбивки группы по классам.



Основной причиной, по которой вносится сумятица во взаимоотношения между функциями и программами, заключается в том, что термин "функции" отчасти несет неверные коннотации, и большинство функциональных категорий на самом деле являются категориями конечных продуктов – "линий продуктов". Функциональная классификация не является чистой классификацией, ориентированной на результат. Несмотря на это, функциональная классификация расходов настолько похожа по внешнему виду на программную классификацию, в особенности ту, которая включает в себя программы администрирования, что иногда возникает естественный вопрос – а

зачем нужны обе и не стоит ли совместить обе структуры тем или иным образом? Самый распространенный способ связать программу и функциональные структуры – это настоять, чтобы все программы входили в один из десяти широких секторов в рамках функциональной Классификации функций правительства, составленной ООН, и при этом закрыть возможность для программ выходить за пределы этих секторов. Этот подход проиллюстрирован на нижеприведенном графике:



Альтернативная точка зрения состоит в том, что функциональная классификация не должна ограничивать структуру программы и не должна формально являться ее частью. Эта точка зрения исходит из признания того факта, что функциональная классификация призвана выполнять роль исключительно статистического инструмента для проведения

международных сравнений распределения ресурсов, и не предусматривается как бюджетная классификация, исходя из которой распределяются бюджетные ресурсы.

Потенциальная проблема, которая может возникнуть при включении структуры программы в функциональную структуру, состоит в том, что выбор программ в любой стране должен отражать конкретные проблемы политики, с которыми сталкивается эта страна. Таким образом, в стране, где борьба с опустыниванием – одна из ключевых задач политики, целесообразно создать соответствующую программу. В то же время, во многих других странах не понадобится создавать такой программы отдельно. Если ограничить структуру программы для того, чтобы втиснуть ее в определенную функциональную классификацию, снизится уровень гибкости в определении программ. Эта проблема не столь значительна в случае, если все, что предлагается – это держать программы в рамках секторов функциональной классификации ООН (высшего уровня классификации), хотя даже в этом случае неясно, зачем отменять программы, которые выходят за рамки границ секторов. Тем не менее, проблема становится значительной в случае, если структура программы должна быть приведена в соответствие с более детальной функциональной категоризацией, как показано в приведенном ниже практическом примере.

Программы и функции: практический пример

Одна африканская страна, которая решила интегрировать свою функциональную и программную классификации, столкнулась со значительными проблемами из-за выбранного ей метода интеграции. В этой стране существовала функциональная классификация, которая, как и функциональная классификация ООН, представляла собой иерархию из трех уровней:



В функциональной структуре этой страны, "сектора" (которых всего 10) были похожи на сектора в классификации ООН, "первичные функции" были схожи с группами, а "вторичные функции" с классами по классификации ООН. Тот факт, что функциональная классификация этой страны немного отличалась от классификации ООН, не представлял серьезной проблемы. Проблема была в том, что было принято решение подчинить программы второму уровню функциональной классификации, а не высшему уровню. Это привело к появлению следующей интегрированной функциональной и программной структуры:



Следствием такого подхода стало то, что ни одной программе нельзя было выходить за пределы "первичной" функции (или второго уровня).

Проблема заключалась в том, что первичных функций было около 70-и, и они были излишне детализированы, намного более детализированы, чем, например, десять секторов высшего уровня в функциональной классификации ООН. Следует помнить, что в большинстве стран, общее число программ по всему правительству составляет примерно 150-200. Положение о том, что ни одна программа не может выходить за пределы первичных функций, наложило множество излишних ограничений, и сделало невозможным создание некоторых программ, которые были важны для правительства. После вынесения определенных рекомендаций, эта страна изменила свою точку зрения, и

определило высший "функциональный" уровень структуры программ по образцу десяти секторов функциональной классификации ООН.

Программы и уровни правительства

Вопрос, который возникает при определении структур программ – это взаимоотношение между структурами программ на различных уровнях правительства. Следует ли национальному и субнациональному уровням правительствам применять одинаковую структуру программ? Либо же различные уровни правительства должны самостоятельно разрабатывать свои структуры программ, не особо обращая особого внимания на то, что делают другие уровни правительства?

В этом вопросе разные страны придерживаются различных точек зрения. Во многих федеральных странах, где субнациональный уровень правительства обладает значительной степенью конституционной автономии и всячески эту автономию защищает, каждый уровень правительства создает свою собственную структуру, не обращая внимания на то, что делают другие уровни правительства (что происходит, например, в Австралии и Канаде).

При этом во многих других странах существует мнение, что структура программ должна быть тем или иным образом стандартизирована либо гармонизирована. Это особенно касается развивающихся стран, в которых существуют единые национальные планы, призванные направлять работу всего государственного сектора.

Даже если стремиться к максимальной степени гармонизации, нельзя создать абсолютно идентичные программы на национальном и субнациональном уровнях. Поскольку различные уровни правительства выполняют разные задачи и функции, им необходимы различные программы. Даже в одинаковой области услуг, их функции могут значительно

различаться, и, возможно, эти различия стоит отразить в названиях программ. Например, может оказаться, что в секторе школьного образования, национальное правительство отвечает за разработку национальных стандартов (обязательный учебный план), а субнациональные правительства занимаются поставкой услуги на практике. При такой системе, национальная программа может называться, например "образовательная политика", а субнациональные программы могут называться просто "образование".

Основная литература

М. Робинсон и Х. Ван Иден (2007): "Классификация программ", в книге М. Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат: привязка финансирования и результатов".

Д. Даймонд (2003): "От программ к бюджетированию, ориентированному на результат: проблемы, с которыми сталкиваются развивающиеся страны", рабочий доклад МВФ, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03169.pdf>.

МВФ (2001): "Руководство по финансовой статистике правительств", Вашингтон, МВФ (содержит детальную информацию по функциональной классификации ООН), <http://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/>

12. Финансирование по формуле и системы покупатель-поставщик

Финансирование по формуле, одной из разновидностей которой является механизм покупатель-поставщик, представляет собой попытку создать намного более тесную связь между финансированием и результатами, что является характерной чертой метода программно-целевого бюджетирования. В рамках метода программно-целевого бюджетирования, при определении уровня финансирования учитывается информация о результативности деятельности, но связь эта не автоматическая. При финансировании по формуле, связь между финансированием и результатами прямая.

Когда она используется как разновидность программно-целевого бюджетирования, финансирование по формуле означает, что финансирование, предоставляемое правительственному министерству либо учреждению, определяется целиком либо частично на основании заданной алгебраической формулы, привязанной к конечным продуктам либо итоговым результатам (вкратце "результатам"). Формула может связать финансирование с *ожидаемыми* (или будущими) результатами, как например, это происходит, когда финансирование школ исходит из числа студентов, зачисленных в школу в начале года. Она может исходить и из действительных результатов, которых достигает учреждение, что происходит в случае, когда финансирование школ зависит от числа студентов, действительно посещающих школу в течение года (т.е. если студент зачисляется в школу в начале года, но затем выбывает из школы, финансирование за этого студента не предоставляется). Последняя разновидность финансирования по формуле, в которой финансирование зависит от действительных результатов, известно также как система "покупатель-поставщик".

Многие системы финансирования по формуле основаны на стоимости. Например, если школы финансируются по большей части по формуле, основанной на количестве студентов, то очевидно, что объем финансирования на студента будет исходить из оценки

стоимости обучения одного студента. При этом формулы также используются для выделения премиального финансирования за результативность. В этих случаях финансирование не исходит, и не может исходить, из оценки стоимости. Например, в некоторых системах государственных университетов, объем базового финансирования, исходящий из стоимости обучения одного студента, сопровождается дополнительным, премиальным финансированием, которое привязано к показателям результативности, таким как процент выпускников, которые трудоустраиваются в течение определенного времени после окончания данного ВУЗа. Никто не может подсчитать, какова может быть стоимость увеличения уровня трудоустройства выпускников на, скажем, 5%, а, следовательно, объем премиального финансирования, предоставляемого университету, в некотором смысле произволен. Однако это никоим образом не снижает его полезности как стимула повышения качества и достижения лучших результатов.

Механизм покупатель-поставщик успешно использовался в определенных правительственных секторах, в особенности в секторе больничных услуг, где он принял форму так называемого "финансирования, основанного на методе группы диагностирования (МГД)".³² В целом, идея заключается в том, что больницы получают финансирование от правительства за те конечные продукты, которые они предоставляют, и *только* за эти конечные продукты. На каждый тип лечения (например, лечение перелома бедра) назначается стандартная цена. Если больница тратит на это лечение больше, чем ей платит бюджет, то больница несет потери. Если, с другой стороны, больница оказывает данную услугу за меньшую цену, чем она получает из бюджета, то больница работает в прибыль. Таким образом, руководству больницы дается серьезный стимул для повышения эффективности работы больницы (сдерживания затрат). Когда эта система была впервые введена в США, существовали огромные опасения, что она приведет к серьезным негативным последствиям, таким как снижение качества услуг и отказ лечить пациентов, чье обслуживание стоит дорого. На практике, эти опасения оказались значительно преувеличенными, отчасти ввиду наличия других дополнительных систем контроля качества и отчасти потому, что существовали серьезные причины профессионального характера для поддержания качества обслуживания пациентов на

³² Детальное описание этой системы приведено в книге Робинсона и Брамби (2005), в разделе V.

должном уровне. В целом, опыт показал, что система финансирования по методу группы диагностирования достигла значительных успехов в снижении затрат без сопутствующих неприемлемых негативных последствий. По этой причине, растущее число стран приняли эту систему как модель финансирования своих государственных больниц.

Тем не менее, система покупатель-поставщик не является универсально приемлемой для всех или даже для большинства государственных услуг. Это было недвусмысленно продемонстрировано, когда Австралия и Новая Зеландия попытались в течение 1990-х и начале 2000-х годов провести реформу всей системы бюджетирования с целью ее полного перевода на принцип покупатель-поставщик. Вся эта идея получила название *"система бюджетирования по методу начисления, ориентированная на конечные продукты"*. Эксперимент провалился.³³

Ограничения применимости финансирования по формуле и системы покупатель-поставщик

Финансирование по формуле и системы покупатель-поставщик требуют наличия стабильной связи между объемом конечных продуктов и стоимостью, или, иными словами, наличия стабильной стоимости единицы продукции (конечных продуктов). Таким образом, эти типы систем финансирования подходят для государственных учреждений "производственного" типа, т.е. учреждений, которые производят значительные объемы ограниченного набора достаточно стандартных и однородных услуг. Сдача теста на права – хороший пример. Конечный продукт, который предоставляет учреждение, выдающее права водителям – довольно стандартный в том смысле, что каждый заявитель на получение прав должен сдать один и тот же тест. Стоимость выдаваемых прав тоже стабильна, и в принципе не должно возникать сложностей с привязкой финансирования к количеству выданных лицензий.

³³ См. работу "Системы покупателя-поставщика" в книге Робинсона *"Бюджетирование, ориентированное на результат"*, где данные системы рассматриваются детально.

При этом существует множество услуг, предоставляемых правительством, которые не относятся к данной категории и к которым нельзя применить финансирование по такому принципу. В этой связи требует особого упоминания *разнородные услуги и услуги резервного потенциала*.

Как говорилось ранее в данном руководстве, разнородность конечных продуктов возникает в случаях, когда деятельность, необходимая для производства одной единицы (объема) конечного продукта значительно отличается от деятельности, необходимой для производства другой единицы (объема) того же конечного продукта, что может быть вызвано различиями в характеристиках каждого конкретного случая либо клиентской базы. Разнородность конечных продуктов означает, что стоимость единицы конечных продуктов будет значительно отличаться от стоимости другой единицы такого же типа по причинам, которые не имеют ничего общего с эффективностью. За исключением особых обстоятельства, где влияние разнородности на стоимость уравнивается значительным объемом соответствующего конечного продукта³⁴, значительная разнородность конечных продуктов может подорвать основы модели финансирования, ориентированной на конечный продукт. Когда для определенной услуги характерна серьезная степень разнородности, стоимость на единицу продукции будет варьироваться по непредсказуемой траектории, а, следовательно, будет невозможно привязать финансирование к стоимости единицы продукции. Например, стоимость лечения жертв несчастных случаев в центрах скорой помощи больниц слишком отличается от случая к случаю для того, чтобы их можно было включить в систему финансирования по методу МГД, рассмотренную выше.

Хороший пример второго случая, услуги резервного потенциала – это пожарная часть. Конечный продукт, предоставляемый пожарной частью – это тушение пожаров. Но не представляется возможным финансировать пожарную часть исходя из числа потушенных ею пожаров. Пожарная часть больше напоминает страховой полис, и правительство на

³⁴ Что происходит при многих видах услуг здравоохранения

самом деле финансирует на столько конечные продукты, сколько готовность пожарной части своевременно предоставить этот конечный продукт в случае, когда это будет необходимо. В такую услугу намеренно закладываются резервные мощности.

Одна из причин, по которой попытки распространить систему покупатель-поставщик на все правительство не увенчались успехом заключалась в том, что многие услуги, поставляемые государственными министерствами, плохо подходили под такой метод финансирования. По этим причинам, финансирование по формуле и системы покупатель-поставщик следует рассматривать не как модели бюджетирования, ориентированной на результат, которые могут быть применимы к правительству в целом, а как системы, которые можно выборочно применять к отдельным государственным услугам, относительно стандартизированным и производимым в больших объемах.

Основная литература

М. Робинсон (2007): "Системы покупателя-поставщика", в книге Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат".

Р. Смит, (2007): "Финансирование по формуле и бюджетирование, ориентированное на результат", в книге Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат".

13. Плановые цели и бюджетирование, ориентированное на результат

Плановые цели являются важным инструментом системы управления, целью которой является достижение результатов. Когда цели систематически связываются с бюджетным финансированием, мы можем говорить о наличии модели БОР. Система договоров о предоставлении государственных услуг в Великобритании, в том виде, в котором она существовала между 1998 и 2007 годами при лейбористском правительстве, представляет собой наиболее важный пример такой модели деятельности. При этой системе, каждые три года устанавливалось несколько сотен целей высокого уровня, как часть процесса "пересмотра расходов", на основании которого затем устанавливались объемы многолетних бюджетов министерств. "Пересмотр расходов" представлял собой основу бюджетного процесса и выступал в роли того контекста, в котором принимались решения об объемах финансирования большинства министерств. Таким образом, в рамках этой системы бюджетирование и постановка целей являлись взаимосвязанными частями одного и того же процесса.

Перед тем, как перейти к рассмотрению природы взаимоотношений между финансированием и плановыми целями, целесообразно сначала рассмотреть плановые цели и некоторые ключевые вопросы, которые с ними связаны.

Цель деятельности – это количественное выражение, с временными рамками достижения этой цели (как правило, открыто заявленными, но иногда подразумеваемыми). Цели могут устанавливаться по итоговым результатам, конечным продуктам (количества, качества либо эффективности) либо деятельности и исходным ресурсам. Различие между показателями и целями представляется достаточно важным. Цели всегда основаны на конкретных показателях деятельности, которые представляют собой единицы измерения, позволяющие измерить степень достижения целей. Но показатели не включают в себя

количественных целей или времени выполнения. Таким образом, процент населения с ВИЧ/СПИДом – это показатель деятельности. Снижение уровня заболеваемости ВИЧ/СПИДом на 10% в течение 5 лет – это плановая цель деятельности.

Также важно не путать цели и задачи. Задача говорит лишь о виде улучшения, которое планируется в той или иной области, не указывая мерки, которые будут использованы для измерения степени ее выполнения, количественные показатели либо временные рамки выполнения. "Значительное снижения уровня инфицирования ВИЧ/СПИДом", например, является задачей, а не целью.

Плановые цели: некоторые примеры

- Повысить уровень грамотности среди взрослого населения с 60% до 70% к 2015 году (цель итогового результата)
- Привить все население против полиомиелита до 2012 года (цель конечного продукта)
- Обеспечить наличие всей ежемесячной бухгалтерской отчетности в течение 15 дней по окончании финансового года (цель деятельности, с подразумеваемыми сроками выполнения, "немедленно, в этом году")
- Нанять на работу специалистов, обладающих соответствующей квалификацией, на все вакантные должности советников по сельхозпроизводству в течение этого финансового года (цель исходных ресурсов).

Существует широко распространенное мнение, что плановые цели следует устанавливать для всех программ и, возможно, для всех показателей результативности деятельности. Однако, можно утверждать, что предпочтительнее – выборочный, постепенный подход к установлению плановых целей деятельности.

В первую очередь, постановка целей требует твердой опоры в виде надежных, своевременных и проверенных показателей деятельности. В лидирующих странах ОЭСР, таких как Великобритания, разработка надежной системы показателей деятельности заняла десятки лет. Большинство стран, и в особенности большинство стран с низким и средним уровнем доходов, не обладают такой системой. С этой точки зрения, для развивающихся стран на начальном этапе более разумно сконцентрировать свои усилия

на построении надежной базы ключевых показателей деятельности, и лишь на более позднем этапе начать устанавливать обширные цели этой деятельности.

Во-вторых, постановка актуальных и достоверных плановых целей представляет собой сложный процесс. Выбор критериев, из которых будут установлены плановые цели – далеко не прямолинейный процесс, и существуют значительные сложности, связанные с постановкой плановых целей, которые не были бы ни слишком сложными, ни слишком легкими.

В-третьих, некоторые авторы придерживаются точки зрения, что цели необходимо устанавливать лишь по отношению к показателям результативности деятельности, над которыми можно осуществлять определенную степень контроля. Те, кто придерживается этой точки зрения, опасаются, что постановка целей для полностью неподконтрольных переменных снизит, а не увеличит, мотивацию госучреждений и их персонала. Если придерживаться такой точки зрения, то наиболее очевидным выводом будет то, что плановые цели в целом не следует ставить в отношении *итоговых результатов*, и в особенности итоговых результатов высокого уровня, поскольку на них значительное влияние оказывают неподконтрольные "внешние факторы". С этой точки зрения, постановка плановых целей для конечных продуктов более перспективна.³⁵ В то же время, однако, наибольшее значение имеют именно итоговые результаты, и среди них наиболее важными являются итоговые результаты высокого уровня. Таким образом, многие правительства ставят цели в отношении итоговых результатов, над которыми они обладают лишь ограниченной степенью контроля, например, уровнем экономического роста и безработицы, уровнем роста туристического сектора и пр.

Четвертое, и последнее, замечание, состоит в том, что не имеет смысла устанавливать большее количество плановых целей, чем правительство в состоянии отследить и по которым оно в состоянии действовать. Во многих странах, выполнение плановых целей учреждением в последующем не контролируется, и, как следствие, плановые цели зачастую не принимаются всерьез. Опыт Великобритании с системой договоров о

³⁵ С той оговоркой, что постановка плановых целей может быть неуместна по отношению к конечным продуктам, которые подвержены сильному влиянию разнородности.

государственных услугах стало серьезным исключением из этого правила. В Великобритании, правительство было серьезно настроено вести наблюдение и предпринимать действия, исходя из выполнения или невыполнения плановых целей. Особое внимание уделялось наблюдению и последующим действиям по 50 наиболее важным плановым целям этой системы. Это наблюдение и действия предпринимались "отделом поставки услуг", который был подотчетен напрямую Премьер Министру. Опыт Великобритании также подчеркивает, что для того, чтобы плановые цели воспринимались всерьез, крайне важно, чтобы они были целями по показателям, которые действительно важны для общественности и политиков, а не были бы целями, интересными исключительно с точки зрения внутренних процессов и внутренней деятельности министерств.

Поскольку нет смысла устанавливать плановые цели, если не вести наблюдение за их выполнением, чем менее ограничена возможность центрального правительства вести наблюдение за и проверять выполнение плановых целей, тем более выборочным должен быть процесс их постановки.

Манипуляции и негативные последствия

Целесообразность постановки плановых задач в целях улучшения результативности работы государственного сектора оспаривается теми, кто считает, что плановые задачи снижают, а не повышают результативность. Представители этой школы говорят об опасности того, что мотивация госучреждений и их сотрудников выполнять плановые цели может привести к снижению результативности деятельности по следующим причинам:

- Манипулирование либо фальсификация показателей результативности деятельности, в данном случае показателей, на которых основаны плановые цели. Например, больница может подделать среднее время ожидания для того, чтобы представить все так, как будто она выполняет соответствующую плановую цель по времени ожидания, которую на самом деле она не выполняет, и/или
- "Негативные последствия" (снижающаяся результативность) может произойти по причине использования плановых целей, исходящих из неверных показателей результативности.

Проблема манипуляций данными заслуживает серьезной проверки, а также аудита показателей, с последующим применением санкций за выявленные случаи фальсификаций. Проблема негативных последствий, с другой стороны, в принципе должна быть минимизирована за счет тщательной разработки и использования правильных сочетаний плановых целей. Тем не менее, все системы измерения показателей деятельности несовершенны в большей или меньшей степени, так что даже самая тщательная разработка ряда целей не сможет полностью устранить возможность поведенческих перекосов.

Опасения, связанные с негативными последствиями, в основном основаны на теории. Наиболее распространенный теоретический аргумент состоит в том, что некоторые ключевые стороны деятельности, такие как качество, очень сложно поддаются измерению, а, следовательно, не могут быть включены в плановые цели. Опасение, таким образом, сводится к тому, что то, что может быть измерено, будет превалировать в ущерб тому, что измерено быть не может. Кроме того, теория говорит о возможности того, что учреждения могут начать искать самые простые пути выполнения плановых целей, что приведет к нежелательным последствиям. В теории все это выглядит так, но эмпирические данные по этим вопросам не менее важны. Поразительно, но существуют очень ограниченные эмпирические свидетельства о серьезных негативных последствиях при использовании системы договоров о предоставлении государственных услуг в Великобритании, где существовало серьезное давление на госучреждения по

выполнению их плановых целей. Таким образом, критики этой системы, возможно, значительно преувеличивают масштаб проблемы.³⁶

Судя по эмпирическим данным о результативности деятельности и выполнения плановых целей, система договоров о государственных услугах в Великобритании стала важным инструментом повышения результативности деятельности государственного сектора, несмотря на то, что исследование по этому вопросу было не столь глубоким, как можно было бы ожидать. Тот факт, что плановые цели устанавливались в рамках бюджетного процесса, придавал им серьезный вес, как и тот факт, что выполнение этих целей контролировалось на уровне Премьер министра и Министра финансов и было важной частью процесса принятия бюджетных решений. В то же время, очевидно, что связь между финансированием и плановыми целями была достаточно слабой. Причина этого состоит в том, что многие плановые цели в рамках договоров о государственных услугах были по сути целями итоговых результатов, включая некоторые цели итоговых результатов высокого уровня (например, цели по сокращению уровня раковых заболеваний и ожирения в детском возрасте, над которыми правительство обладало весьма ограниченной степенью контроля).

Основная литература

³⁶ Работа Келмана и Фридмана (2007) о фактических показателях по плановой цели предоставлять лечение пациентам в больницах скорой помощи и палатах неотложной помощи в Великобритании в течение 4 часов серьезно ослабляет опасения и страхи в отношении плановых целей. Келман и Фридман заключили, что "улучшение показателя по времени ожидания было кардинальным, и случаи поведенческих перекосов, насколько мы можем судить, совершенно отсутствовали. Они добавляют, что "не подтвердилась ни одна из гипотез, предсказывавших возможность манипуляций либо поведенческих перекосов в целях выполнения этой плановой цели", и что те стороны деятельности, которые не были отражены в плановой цели, на самом деле улучшились. Беван и Худ (2006) и Худ (2006) провели важное исследование, которое дает некоторые ограниченные примеры негативных последствий, но которое в то же время говорит о том, что за счет использования плановых целей была выполнена задача повышения результативности деятельности.

Аудиторская комиссия (Великобритания) (2005), "Постановка целей: практическое руководство", <http://www.idea.gov.uk/idk/aio/985665>.

П. Смит (2007), "Бюджетирование, ориентированное на результат в Великобритании: договоры о предоставлении государственных услуг", в книге Робинсона: "Бюджетирование, ориентированное на результат".

Основы социального рынка (2005), "Перейдем к делу: основы качественных плановых целей", Лондон <http://www.smf.co.uk/to-the-point-a-blueprint-for-good-targets.html>.

Комитет государственного управления Палаты Общин (2003), "Цели выполнены? Правительство в количественном выражении", http://www.bercy.gouv.fr/lolf/downloads/1400_target.pdf.

О. Гай (2005), "Договоры о государственных услугах", библиотека палаты общин, <http://main.hop.lbi.co.uk/documents/commons/lib/research/briefings/snpc-03826.pdf>.

14. Основы реформ в области государственного финансового управления

Бюджетирование, ориентированное на результат, следует рассматривать в контексте более обширных реформ сектора государственного финансового управления. Перед тем, как рассматривать возможность перехода на БОР, крайне важно выстроить систему государственного финансового управления таким образом, чтобы она соответствовала по меньшей мере двум базовым критериям. Первый – система должна быть в состоянии выработать приемлемые итоговые результаты на макро-уровне в налогово-бюджетной сфере. Второе касается общей целостности и некоррупционности системы. Деньги должны тратиться только на должным образом утвержденные общественные цели, а не уводиться на частные цели коррумпированными политиками и госслужащими. Если система государственного финансового управления и система государственного управления в целом не соответствуют этим двум требованиям, то первоначальный акцент реформ должен быть именно на реформах в этих областях, а введение БОР следует отложить до более благоприятных времен.

Что касается приемлемых итоговых результатов на макро-уровне в налогово-бюджетной сфере, в этом отношении особенно важна устойчивость налогово-бюджетной сферы, поскольку при неустойчивой бюджетной политике велика вероятность серьезного системного кризиса на том или ином этапе с последующим кардинальным сокращением государственных расходов. В возникающих по этой причине обстоятельствах нестабильности, эффективное и результативное управление расходами неизбежно будет сорвано. Только за счет осуществления устойчивой политики в налогово-бюджетной сфере можно создать достаточно стабильную среду, в которой менеджеры государственных финансов могут сконцентрировать свои усилия на достижении результатов.

Хотя основные причины неустойчивых налогово-бюджетных обстоятельств лежат, как правило, в политической плоскости, недостатки системы управления государственными

финансами также могут значительно усугубить проблему. Области реформы сектора управления государственными финансами, которые могут значительно укрепить устойчивость налогово-бюджетной сферы, включают в себя следующее:

- Расширение охвата бюджета с тем, чтобы включить в него все те расходы (и доходы), которые влияют на уровни дефицита и долга.
- При подготовке бюджета, обеспечить установление и выполнение совокупного лимита расходов, сопоставимого с требованиями к устойчивости налогово-бюджетной сферы³⁷
- Обеспечить при исполнении бюджета соблюдение лимитов расходов министрами и министерствами, недопущение трат сверх лимита либо накопления просроченных платежей, которые приведут к затратам сверх установленного лимита в будущем.

Обеспечение целостности государственной службы, конечно, всегда является вопросом степени неподкупности госслужащих. Нет стран, в которых не существует коррупции при использовании государственных средств. Вопрос заключается скорее в том, способна ли система обеспечить приемлемый минимальный уровень честности государственных служащих. В особенности важны в этом отношении качество парламентского и других видов контроля, которые ограничивают выбор целей, на которые могут быть потрачены общественные средства. Эти системы контроля призваны обеспечить расходование общественных средств исключительно на общественные цели. Юридическая система

³⁷ В данном контексте, в последнее время возник серьезный интерес к разработке бюджетных процессов, идущих "сверху вниз". Причина этого заключается в отмеченной тенденции, при которой бюджетные процессы, идущие снизу вверх, т.е. процессы, при которых бюджетные министерства могут подавать неограниченные заявки на дополнительное финансирование во время бюджетного процесса в течение всего года, подрывают установки на совокупные лимиты расходов. В своем крайнем варианте, бюджетирование, идущее сверху вниз, ставит заслон такой практике за счет одностороннего установления на центральном уровне ограничений бюджетного финансирования по каждому бюджетному министерству. На практике, создание процесса, который полностью шел бы сверху вниз, не представляется ни возможным (за исключением краткосрочных процессов), ни желательным. Тем не менее, устойчивость бюджетно-налоговой сферы можно укрепить за счет придания ключевым бюджетным процессам большей динамики движения сверху вниз. В случае, если система среднесрочного бюджетирования развита достаточно хорошо, то можно попробовать полностью на верхнем уровне устанавливать потолки по существующим программам (в отличие от новых инициатив по расходам).

утверждения бюджета играет крайне важную роль в этом вопросе. Другой важный элемент – это защитные механизмы на период исполнения бюджета, призванные обеспечить расходование средств согласно заявленным целям и процедурам. Такой подход требует процесса контроля расходов, а также слаженно функционирующей системы внутреннего и внешнего аудита.

Как в целях обеспечения устойчивости, так и в целях обеспечения целостности, важно наличие прочной системы контроля над объемом обязательств, которые берут на себя государственные учреждения. Речь идет об этапе, на котором госучреждение принимает на себя обязательство произвести выплаты в будущем, например, когда оно подписывает контракт с поставщиком на покупку товаров или услуг. После того, как соглашение заключено и обрело юридическую силу, становится практически невозможным избежать этих выплат в будущем. Слабость системы управления государственными финансами во многих странах состоит в отсутствии прочной дисциплины в вопросе принятия на себя обязательств, в результате чего госучреждения принимают на себя обязательства, которые либо чрезмерны, либо несовместимы с целями, заявленными в бюджете, либо одновременно и то, и другое. Прочная система контроля обязательств должна стать одним из фундаментальных элементов слаженной системы управления государственными финансами. Однако, подходы к контролю обязательств значительно разнятся. В странах, в которых дисциплина государственной службы хромает, Минфину понадобится напрямую контролировать обязательства, т.е. установить правило, в соответствии с которым госучреждения не вправе будут принимать на себя обязательства по выплатам в будущем без согласования с Минфином. В более передовых системах, контроль обязательств децентрализован, и работает на уровне министерств и менеджеров этих министерств. Существует и система санкций, которая задействуется в случае, если госучреждения принимают на себя чрезмерные либо неутвержденные обязательства.

По этой причине, перед тем, как перейти к системе бюджетирования, ориентированной на результат, представляется важным проанализировать всю систему управления государственными финансами и определить, есть ли какие-либо слабости в этих фундаментальных областях, на которые необходимо обратить первоочередное

внимание. Особенно полезна в этом контексте система государственных расходов и финансовой отчетности, представляющая собой стандартизированную международную диагностическую систему управления государственными финансами.³⁸

Существует ряд областей в системе государственного финансового управления и в смежных областях, на которые следует обратить внимание при переходе к системе БОР. Эти реформы не обязательно должны проводиться до начала внедрения системы бюджетирования, ориентированной на результат, но они должны *сопровождать* систему БОР для того, чтобы она успешно функционировала. Важность таких параллельных реформ наглядна видна на неудачных примерах многих стран, которые ввели ключевые элементы БОР (в частности, программную классификацию бюджета и составление информации о результативности программ), но в конечном итоге выяснилось, что сами по себе эти шаги не изменяли итоговые результаты. Иными словами, приоритезация расходов не улучшалась и не ощущалось особого влияния на показатели эффективности и результативности.

В других разделах данного руководства обсуждаются два ключевых процесса, которые должны идти параллельно, а именно, улучшенная система приоритезации расходов при подготовке бюджета, и реформа системы управления деятельностью государственной службы, задача которой – создать мотивацию и дать достаточную степень свободы государственным служащим с тем, чтобы они сосредоточили свои усилия на достижении результатов.

Другая область реформ государственного финансового управления, которая является ключевой – это снижение степени негибкости расходов. Негибкость расходов представляет собой серьезное препятствие для перераспределения ресурсов. Поскольку бюджетирование, ориентированное на результат, по всему правительственному сектору, в значительной мере зависит от перераспределения ресурсов от низкоприоритетных и неэффективных программ к высокоприоритетным программам, такой метод

³⁸ См. веб сайт PEFA (www.pefa.org) для получения более подробной информации

бюджетирования никогда не станет функциональным, если такое перераспределение невозможно, или идет медленно и с трудом. Среди негибких расходов особое опасение вызывают следующие области:

- Схемы внебюджетных фондов, которые обязывают использовать определенные категории доходов только в определенных программных областях.
- Негибкость, связанная с наймом на государственную службу, которая во многих странах делает невозможным перевод либо прерывание контракта государственных служащих, работающих в программах, которые правительство считает нужным прекратить либо сократить.

Создание более гибких условий государственной службы – это задача, к решению которой необходимо подходить различными путями в различных странах, в зависимости от правительственных систем и традиций. В некоторых странах ОЭСР, традиционные гарантии работы в государственном секторе были отменены и государственные служащие теперь работают в соответствии с общим трудовым законодательством. Такой радикальный подход может оказаться неприемлемым для стран, в которых существуют серьезные опасения того, что гибкость увольнения или найма на государственную службу может привести к злоупотреблениям, исходя из политических либо семейственных связей. Тем не менее, даже если будет взят курс на намного более ограниченный охват реформ, крайне важно, по меньшей мере, открыть возможность переводить государственных служащих между различными программами и использовать такие стратегии, как выходные пособия при добровольном уходе, с тем, чтобы сокращать неэффективные программы.

Основная литература:

Д. Даймонд (2007), "Препятствия на пути внедрения", в книге Робинсона, "Бюджетирование, ориентированное на результат".

15. Приоритезация расходов и бюджетирование, ориентированное на результат

Более надежная система приоритезации расходов и усиление давления на министерства с целью повышения результативности их работы – это те два канала, по которым система БОР, включающая все правительство, способна повысить результативность и эффективность правительственной деятельности. Тем не менее, как было сказано ранее, само по себе составление информации о выгодах и затратах по программам не гарантирует, что эта информация будет использована в целях определения приоритетов по расходам и обеспечения подотчетности министерств за результаты своей деятельности. В бюджетный процесс должны также быть интегрированы формальные процедуры пересмотра приоритетов расходов, и эти процедуры должны быть составлены таким образом, чтобы в максимально возможной мере отталкиваться от имеющейся информации о результативности программ.

Пересмотр расходов

Ключевая точка соприкосновения системы бюджетирования, ориентированной на результат, и приоритезации расходов в течение подготовки бюджета – это *пересмотр расходов*. Пересмотр расходов означает систематический анализ расходов в целях выявления, в частности, возможностей их сокращения. Пересмотр расходов исходит из результатов оценки (см. раздел 6). Более конкретно, он исходит как из оценок программ (анализа конкретных услуг, предоставляемых правительством), так и анализа результативности (задача которого состоит в том, чтобы снизить стоимость поставки услуг). При этом, пересмотр расходов простирается за простую оценку и включает в себя систематический анализ *приоритетов*, или, иными словами, систематический процесс выявления программ или элементов программ, которые можно сократить *по причине их*

низкой приоритетности. Это совершенно иной вопрос, чем оценка нерезультативности или неэффективности. Программа может быть высоко-результативной и высокоэффективной, но при этом низкоприоритетной по причине того, что итоговые результаты, которых эта программа призвана добиваться, не очень важны для общественности, либо не считаются таковыми нынешним правительством.

Без пересмотра расходов, существует риск того, что продолжится расходование общественных ресурсов на программы, являющиеся неэффективными, низкоприоритетными либо пережившими свой срок полезной службы. Именно в процессе пересмотра расходов можно систематически задействовать возможности, которые предоставляет система программно-целевого бюджетирования, включая показатели деятельности, оценки программ и измерение их стоимости.

Пересмотр расходов – это слабое звено бюджетных систем во многих странах. В таких странах, бюджетный процесс концентрируется исключительно на новых расходах, и текущие расходы в целом не проходят серьезного пересмотра.

"Инкрементализм" (постепенность, политика малых шагов) – это термин, который был составлен специалистами в области бюджетных процессов в 1970-е годы для описания этой тенденции бюджетного процесса не критично воспринимать необходимость расходов на существующие и новые программы.

Пересмотр расходов является основным звеном в установлении надежных совокупных итоговых результатов налогово-бюджетной политики, а также наращивания потенциала правительства изыскивать ресурсы для удовлетворения общественных потребностей в новом финансировании. Для того, чтобы высвободить *значительное* пространство для новых важных инициатив финансирования, почти всегда придется урезать существующие расходы. Это также важно с точки зрения совокупной дисциплины в налогово-бюджетной сфере, поскольку если такие области сокращения финансирования не будут определены,

опасность будет заключаться в том, что новые расходы будут просто добавляться к существующим, увеличивая совокупные расходы до более высокого уровня, чем тот уровень, который позволит поддерживать бюджетный дефицит на управляемом уровне.

Тщательный пересмотр расходов также создает дополнительное давление на бюджетные министерства в плане повышения результативности их деятельности, поскольку он значительно увеличивает вероятность того, что центральный уровень обнаружит нерезультативные программы либо неэффективные области и это приведет либо к сокращению бюджетных ассигнований, либо к применению санкций к руководству министерства. В результате, министерства, стремящиеся защитить свой бюджет, получают дополнительный стимул повысить результативность своей деятельности. В данном контексте, пересмотр расходов также должен быть связан с процессом улучшения качества управления и пересмотра структуры программ. Причина этого в том, что если программа будет признана неэффективной, это не обязательно будет означать, что финансирование на эту программу будет урезано, поскольку проблема может быть решена за счет изменения в структуре программы либо методах управления ею.

Пересмотр расходов также должен быть интегрирован в бюджетный процесс. В большинстве стран, это будет означать, что пересмотр расходов должен проводиться каждый год как часть ежегодного бюджетного процесса. В странах, в которых для бюджетных министерств устанавливаются среднесрочные потолки расходов (таких, как Великобритания), пересмотр расходов осуществляется каждые три или четыре года (см. раздел 18). При дальнейшем рассмотрении этого вопроса в данном руководстве, авторы исходят из предположения, что пересмотр расходов – это ежегодный процесс.

Сторонники системы бюджетирования с нулевой базой предпочитают всесторонний пересмотр всех расходов каждый год, либо, по меньшей мере, пересмотр расходов через определенные интервалы. Опыт, однако, показывает, что такой подход непрактичен,

поскольку он требует слишком больших объемов аналитической работы. Пересмотр расходов должен быть выборочным и стратегическим с точки зрения содержания. В этой связи возникает вопрос, какого подхода следует придерживаться при выборе программ для пересмотра расходов. Один из возможных подходов – подвергнуть пересмотру расходов те программы, которые, по мнению должностных лиц и министров, с наибольшей вероятностью приведут к экономии средств. Альтернативный подход – это регулярный цикл пересмотра программ, при котором все программ пересматриваются в рамках регулярного многолетнего цикла, составляющего, скажем, пять лет. Канада – это один из примеров страны, в которой существует такая система, и Инструмент Рейтинговой оценки программ в США до недавнего времени включал в себя схожий пятилетний цикл, в рамках которого осуществлялся пересмотр расходов по 20% всех федеральных программ США в год.

Цикл пересмотра расходов³⁹

Канадское правительство ввело новую систему управления расходами в 2007 году в целях выполнения взятого на себя обязательства повысить качество управления государственными расходами. Задача этой системы – увеличить соотношение цены и качества по всем правительственным расходам. Опора этой системы – это оценка всех прямых затрат на программы, известная как стратегический пересмотр. Используя процесс стратегического пересмотра, правительство систематически, по цикличному базису, оценивает актуальность и результативность каждой программы. Процесс стратегического пересмотра требует, чтобы правительственные организации с цикличной периодичностью пересматривали 100% своих прямых затрат на программы, а также операционные затраты по программам. По итогам этого пересмотра, организация должна определить пять процентов затрат, подлежащих перераспределению от наименее результативных, наименее приоритетных программ. Эта система дополняется системой целевых стратегических пересмотров программ на выборочной основе, которые отбираются министрами и Секретариатом Совета Казначейства.

Охват расходов, анализируемый в рамках процесса пересмотра доходов, должен включать в себя все правительство центрального уровня и не должен ограничиваться теми расходами, которые правительство несет по своему усмотрению. Например, очень важно включить в процесс пересмотра социальные выплаты и другие обязательные расходы.

Пересмотр расходов подразделяется на три уровня действий. На самом низшем уровне – пересмотр отдельных программ, эффективности и других связанных с этим вопросов. Следующий уровень – это разработка, на основе этих пересмотров и другого анализа, скоординированных рекомендаций для политического руководства в отношении наиболее приемлемых вариантов сокращения расходов. Последний уровень – это уровень принятия решений о том, какие именно сокращения будут осуществляться, и эти решения – за политическим руководством.

³⁹ Источник: Секретариат Совета Казначейства, <http://www.tbs-sct.gc.ca/sr-es/faq-eng.asp#q1>

Процессы, по итогам которых политическое руководство принимает решения о приоритезации, таким образом, должны быть полностью интегрированы в бюджетный процесс. Природа наиболее уместных механизмов для принятия политических решений о приоритетах значительно отличается от страны к стране. В некоторых странах, определенный процесс, в котором задействован правительственный комитет, может оказаться наилучшим подходом. В других странах, политическая система может диктовать более централизованный подход, в центре которого будет Президент и/или Премьер министр, вместе с министром финансов. Роль парламента рассматривалась в разделе 17, где говорилось о том, что существуют значительные различия между странами в объеме полномочий парламента при распределении бюджетных ресурсов.

Правительственный комитет и перераспределение ресурсов: пример Австралии

Использование правительственного комитета в качестве инструмента принятия ключевых решений в области перераспределения расходов являлось одной из основных характеристик бюджетного процесса правительства Австралии с 1980-х годов. В течение всего этого периода существовал "Комитет пересмотра расходов" (КПР), в задачи которого входило рассмотрение основных новых предложений по расходам, поступающих со стороны бюджетных министерств, а также обсуждение значительных областей сокращений, к которым можно было бы прибегнуть в целях финансирования новых расходов либо снижения уровня дефицита. Комитет включал в свой состав Министра финансов и Казначея (которые делят между собой ответственность за бюджетный процесс в австралийской системе), а также Премьер министра и одного или двух влиятельных министров. Ключевой задачей комитета было укрепление позиций тех, в чьи задачи входило поддержание дисциплины расходов в рамках Кабинета Министров, тем самым ставя барьер тенденции, при которой бюджетные министерства создавали коалиции и добивались увеличения расходов. Аналитическая поддержка со стороны сотрудников министерства финансов была крайне важной для успешного функционирования данного механизма. Сотрудники Минфина предоставляли членам комитета так называемые "брифинговые работы" по каждому бюджетному министерству, в которых не только критически оценивались новые предложения по затратам со стороны министерств, но и предлагались варианты экономии средств и альтернативные стратегии. Сотрудники Минфина также присутствовали на заседаниях комитета для того, чтобы давать рекомендации министрам на месте, а также выступать в роли сдерживающей силы для представителей бюджетных министерств. Лейбористское правительство, избранное в 2007 году, изменило процедуру работы комитета, создав Стратегический комитет по бюджету, в состав которого входили Премьер министр, заместитель

Премьер министра, Казначей и Министр финансов. Новый комитет собирается в самом начале бюджетного процесса и его задачей является рассмотрение новых запросов на финансирование, полученных от бюджетных министерств. Комитет пересмотра расходов, тем не менее, был сохранен, и продолжает работать в рамках параметров, устанавливаемых Стратегическим комитетом по бюджету. В 2007 году правительство также вернулось к практике, существовавшей во времена консолидации налогово-бюджетной сферы, а именно к практике проведения встреч КПр в течение всего года, а не только на определенных этапах бюджетного процесса.

Выработка рекомендаций для политического руководства в отношении вариантов сокращения расходов, возникающих по итогам пересмотра расходов, должна в принципе входить в компетенцию Минфина, возможно, в сотрудничестве с управлением Президента или канцелярией Премьер Министра. Эти рекомендации должны основываться на анализе политики, а также финансовых соображениях. Только государственные служащие могут выполнять эти функции на постоянной основе, поскольку внешние советники, как правило, не обладают достаточно глубокими знаниями в области правительственной работы, и не способны обеспечить преемственность этих рекомендаций. Тем не менее, внешним советникам также отведена важная роль; при проведении пересмотра расходов, Минфин может частично воспользоваться анализом программ и их эффективности, которые проводят внешние консультанты или комиссии.

Пересмотр расходов также должен отчасти проводиться самими бюджетными министерствами, которые следует поощрять к тому, чтобы они разрабатывали собственные процедуры внутренней оценки программ. Но пересмотр расходов нельзя оставлять на усмотрение одних только бюджетных министерств. Минфин должен направлять процесс, и при этом не должен позволять себе попасть в зависимость от оценок программ, которые проводятся под исключительным контролем со стороны бюджетных министерств.

Процессы приоритизации расходов на более общем уровне

Как было показано выше, пересмотр расходов является ключевой отправной точкой, в которой БОР пересекается с процессом приоритезации расходов. Для слаженного функционирования этого процесса, процесс приоритезации расходов требует наличия и других ключевых элементов.

Крайне важно наличие должного процесса определения приоритетов по новым расходам. В этом отношении особую роль играют два элемента. Первый – это наличие эффективного *стратегического этапа* в процессе подготовки бюджета, т.е. такого этапа на ранней стадии подготовки бюджета, на котором политическое руководство устанавливает приоритеты, которые впоследствии направляют весь процесс. *Доклад по бюджетной стратегии*, который выносится на рассмотрение кабинета министров в начале процесса подготовки бюджета, может послужить приемлемым механизмом, который упростит определение приоритетов правительства на стратегическом этапе.

Второй ключевой элемент приоритезации новых расходов – это тщательный процесс рассмотрения этих предложений на центральном уровне. В этом контексте особо полезными могут быть:

- Строгие требования, касающиеся порядка представления новых инициатив по расходам, включая виды информации, которая должна быть предоставлена по новым предложениям (включая четкое описание задач), среднесрочные оценки стоимости инициативы, минимальное время рассмотрения, циркуляция предложения среди установленного ряда учреждений центрального уровня, которые должны иметь возможность проанализировать и прокомментировать предложение.
- Требование, чтобы оценка стоимости по каждой новой инициативе утверждалась Минфином, с тем, чтобы не дать возможность бюджетным министерствам намеренно занижать стоимость своих предложений.

Предложения по новым затратам должны быть в максимально возможной степени интегрированы в бюджетный процесс. В некоторых странах, значительное число

предложений по новым расходам бюджетных министерств рассматривается правительством вне рамок процесса подготовки бюджета. Как следствие, во время подготовки бюджета, акцент делается не на принятии решений о новых вариантах финансирования программ, а на том, чтобы вместить расходы в бюджетные ограничения, установленные новыми законами, которые принимаются до начала бюджетного процесса. Очевидная опасность такого подхода состоит в том, что новые инициативы финансирования, принятые вне рамок бюджетного процесса, будут стоить больше, чем может себе позволить правительство. Другой отрицательной чертой является ослабление процесса приоритизации расходов. Это происходит по той причине, что поскольку новые предложения финансирования могут выдвигаться в любое время в течение года, они рассматриваются отдельно, а не вместе с другими новыми запросами на финансирование, что происходило бы в том случае, если бы новые предложения по расходам рассматривались бы все вместе в течение процесса подготовки бюджета.

Некоторым странам иногда советует установить твердые потолки бюджетных расходов по министерствам (либо секторам) в самом начале процесса составления бюджета. Этот процесс должен идти сверху вниз и осуществляется еще до того, как будут получены заявки на финансирование либо другие предложения от бюджетных министерств, , , идущие снизу вверх. Этот совет исходит из аргумента, что бюджетный процесс, целиком направленный снизу вверх, в рамках которого министерства могут подавать запрос на все, что они хотят, без указания на ограничения ресурсов, не дает никаких стимулов министерствам выявлять возможные области экономии средств, и неизбежно приводит к тому, что заявки на финансирование настолько превосходят имеющиеся ресурсы, что Минфину крайне сложно с ними работать.⁴⁰

Опасения в отношении бюджетного процесса, полностью идущего снизу вверх, небезосновательны. Тем не менее, если потолки финансирования нечетко сформулированы, существует опасность того, что установление жестких потолков для

⁴⁰ См Щяво-Кампо и Томмачи (1999) и Поттер и Даймонд (1999).

министерств на раннем этапе лишь усугубит проблему негибкого распределения ресурсов, значительно сузив возможности для улучшения приоритезации расходов. Ни министерства, ни учреждения центрального уровня, такие как Минфин, не обладают детальными знаниями программных областей для того, чтобы в одностороннем порядке определить, в каких сферах следует по большей части направить новые расходы. Более того, принятие решения о суммах новых денег, которые причитаются министерствам либо секторам под новое финансирование, возможно лишь после тщательного рассмотрения конкретных предложений по программам. Нет смысла утверждать, что "здравоохранение – это сектор наибольшей приоритетности, поэтому мы увеличиваем финансирование этого сектора на 15%", не задаваясь вопросом, на что именно министерство здравоохранения потратит дополнительные средства.

Некоторые страны ОЭСР действительно устанавливают потолки расходов до того, как они приступают к рассмотрению идущих снизу предложений по новой политике. Таким странам, как Канада и Австралия, удается избежать опасностей, связанных с бюджетным процессом, полностью идущим снизу вверх, но в то же время и сохранить значительное пространство для министерств в плане предоставления своих предложений по новым инициативам. Достигается это за счет того, что бюджетные министерства должны подавать свои крупные новые предложения по расходам отдельно от основных заявок на бюджетное финансирование, которые продолжают существующую политику и программы. После этого новые предложения по финансированию, поступившие от бюджетных министерств, подвергаются тщательному и систематическому анализу на центральном уровне. Чили придерживалось такой же системы, создав известный "фонд финансирования бюджетных заявок".

Швеция иногда считается моделью бюджетного процесса, идущего сверху вниз, где устанавливаются потолки расходов министерств. В теории, потолки расходов министерств устанавливаются на выездном заседании правительства, которое проводится через месяц после начала процесса подготовки бюджета и до получения запросов снизу. Однако, в

реальности, обсуждение новых инициатив финансирования, которые могут изменить потолки расходов, ведутся и в течение многих месяцев после этого.

Тщательный процесс приоритезации требует наличия правильного сочетания элементов, идущих сверху вниз, и элементов, идущих снизу вверх в течение всего процесса подготовки бюджета. Процесс, построенный исключительно по принципу движения снизу вверх, не окажет содействия в этом процессе. Однако, и процесс, который полностью идет сверху вниз, не является ни желательным, ни функциональным, за исключением, разве, коротко промежутка времени, вызванного чрезвычайными обстоятельствами (например, серьезным кризисом бюджетно-налоговой сферы, который требует быстрых и резких сокращений расходной части). Точное определение правильного баланса в течение подготовки бюджета между процессами, идущими сверху вниз и снизу вверх, зависит во многом от конкретных обстоятельств конкретной страны.

Планирование и приоритезация

Приоритезация расходов является ключевой функцией процесса *планирования*. Слабым компонентом систем планирования, однако, является недостаточная тщательность либо отсутствие приоритезации расходов. Это происходит по той причине, что эти системы зачастую более приспособлены для выявления целей, на которые правительство должно увеличить свои расходы, чем для выявления областей, по которым правительство может провести сокращения с тем, чтобы высвободить место для финансирования новых бюджетных инициатив.

Более того, в случаях, при которых процесс планирования институционально отделен от бюджетного процесса, лица, принимающие решения в бюджетной области, не обязательно будут воспринимать всерьез приоритеты, заявленные в плане. Проблема, как правило, особо серьезна в странах, которые рассматривают планирование и бюджетирование как следующие друг за другом процессы. Иными словами, при таком подходе сначала составляется план и в нем формулируются все приоритеты. Бюджет же призван лишь присвоить количественные выражения заявленным в плане приоритетам.

Зачастую, такой подход приводит к тому, что план формулируется в отрыве от общих бюджетных ограничений, результатом чего является отсутствие приоритезации расходов, и непринятие сложных решений в отношении распределения ограниченных ресурсов.

Из этого можно вынести два ключевых урока: во-первых, планирование и бюджетирование должны быть полностью интегрированы. Иными словами, планирование должно осуществляться как неотъемлемая часть бюджетного процесса, а не как процесс, который проводится только до этапа подготовки бюджета. Во-вторых, тщательное планирование должно быть направлено как на определение областей экономии ресурсов, так и выявление областей новых расходов, т.е. планирование должно быть нацелено в первую очередь на приоритезацию расходов, а не на выдумывание множества несвязных идей о новых расходах.

Приоритезация расходов на уровне секторов и министерств

Довольно распространенный подход к приоритезации расходов – это так называемый "секторальный" подход, применяющийся к сектору в целом. В рамках данного подхода, большая часть задачи по приоритезации расходов передается секторальным группам министерств. Центральный уровень правительства изначально определяет потолки финансирования таких секторов, как, скажем, сельское хозяйство, и затем все министерства, которые играют определенную роль в этом секторе, собираются для того, чтобы принять решение об оптимальном распределении потолка финансирования между различными программами данного сектора (после обсуждения задач и приоритетов сектора в целом).⁴¹ Источник этой системы – это система управления политикой и

⁴¹ Описание этого подхода в контексте среднесрочной системы расходов можно найти в работе Всемирного банка, "Руководство по управлению государственными расходами", стр. 47-48. В предложенном Всемирным банком варианте, сектора также принимают на себя ряд функций,

расходами, созданной в Канаде, которая привлекла к себе значительное внимание в начале 1980-х годов.⁴²

Эта система обладает определенными преимуществами. Однако опыт Канады говорит о том, что комитеты, составленные из множества министерств, не обязательно представляют собой эффективный форум для пересмотра расходов. Более того, можно утверждать, что секторальный подход, применяющийся к сектору в целом, передает слишком много полномочий в области приоритизации на уровень сектора. Центр должен принять решение о распределении ресурсов по сектору в целом, но сложно решить, какое количество средств должен получить сектор, в отсутствие информации о возможной экономии средств.

Секторальный подход правилен по крайней мере с той точки зрения, что в нем признается необходимости значительной децентрализации решений и приоритизации ресурсов. Тем не менее, многие авторы утверждают, что это более эффективно проводить на уровне министерств, а не сектора в целом.

Принимая во внимание, что централизация всех решений о приоритизации расходов не является ни желательной, ни возможной, ключевой вопрос состоит в том, как обеспечить достаточное количество стимулов и давления на бюджетные министерства с тем, чтобы они распределяли ресурсы по своему усмотрению, но наиболее эффективным образом. Можно упомянуть о двух важных механизмах: 1) система, при которой от министерств ожидают, что они будут финансировать небольшие новые инициативы за счет внутренней экономии средств, и для них создается стимул определять такие области возможной экономии ресурсов, и 2) давление, оказываемое за счет тщательного пересмотра расходов на центральном уровне (что рассматривалось ранее).

связанных с планированием и управлением, включая определение задач сектора, показателей деятельности и целей.

⁴² См. Д. Гуд (2008) *Политика общественных денег* (Университете Торонто).

Тщательный процесс приоритезации расходов, полностью интегрированный в систему подготовки бюджета, является крайне важным фактором успеха обще-правительственной системы бюджетирования, ориентированной на результат. Без тщательного процесса расстановки приоритетов, информация о результативности деятельности может и не использоваться при принятии бюджетных решений, а результат может быть таков, что все усилия, затраченные на разработку показателей, оценку и определению стоимости программ, окажут лишь незначительное влияние на эффективность распределения ресурсов.

Основная литература

Д. М. Ким и Ч-К. Парк (2006), "Бюджетирование сверху вниз как инструмент управления ресурсами на центральном уровне", Журнал бюджетирования ОЭСР, 6(1): 93-94.

Г. Лжунгман (2009), "Бюджетирование сверху вниз как инструмент укрепления бюджетного управления", рабочий доклад МВФ,
<http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2009/wp09243.pdf>.

ОЭСР (2005), "Перераспределение: роль бюджетных учреждений", ОЭСР: Париж, заказ по адресу эл. почты
http://www.oecd.org/document/38/0,3343,en_2649_34119_33701862_1_1_1_1,00.html.

М. Робинсон, (2011), "Ограничение совокупных расходов во время подготовки бюджета: соблюдение совокупных потолков расходов при сохранении гибкости в распределении ресурсов", семинар, посвященный бюджетно-налоговой политике,
<http://www.bancaditalia.it/studiricerche/convegni/atti>.

М. Робинсон (2010), "Потолки финансирования, устанавливаемые для министерств при бюджетировании сверху вниз", <http://blog.pfmresults.com/wordpress/?p=10>.

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

М. Робинсон (2010), "Ограничение совокупных расходов",
<http://blog.pfmresults.com/wordpress/?p=93>.

16. Учет по методу начисления и бюджетирование, ориентированное на результат

Данный раздел посвящен взаимосвязи между бухгалтером по методу начисления и бюджетированию, основанному на результате. Некоторые авторы утверждают, что учет по методу начисления, и, возможно, бюджетирование по методу начисления, является обязательным условием функционирования системы бюджетирования, ориентированного на результат. В данном разделе мы рассматриваем, верна ли эта точка зрения. Вывод, к которому мы придем, состоит в том, что все зависит от выбранного типа системы БОР. Существуют некоторые формы БОР, для функционирования которых использование учета по методу начисления действительно является непреложным условием. Но в то же время использование учета по методу начисления совсем не обязательно для большинства видов БОР. К примеру, это касается программно-целевого бюджетирования. Хотя, при определенных поправках, можно утверждать, что система программно-целевого бюджетирования лучше функционирует при наличии бухгалтерского учета по методу начисления, она также будет отлично работать и при использовании традиционного кассового метода бюджетирования и бухгалтерского учета.

Данный раздел начинается с объяснения концепции учета по методу начисления (УМН) и бюджетирования по методу начисления, после чего мы перейдем к рассмотрению вопроса об их актуальности для функционирования систем БОР.

Обзор учета по методу начисления и бюджетирования по методу начисления

УМН – это система финансовой отчетности. Иными словами, это особая методология, посредством которой организации ведут отчетность о своих финансовых сделках и

позициях. Учет по методу начисления – это стандартная методология бухучета в частном секторе, где она возникла в первую очередь как система достоверного измерения прибыли предприятий. УМН можно определить как методологию, которая позволяет предприятиям и учреждениям достоверно измерять стоимость производства, а при необходимости, и полученную прибыль.

В частном секторе достоверно измерить уровень прибыли можно лишь в том случае, если тщательно и правильно подсчитываются производственные расходы и доходы.

Достоверное измерение доходов и прибыли также представляется важным и для государственных коммерческих предприятий (ГКП), поскольку они получают доход от продажи продуктов потребителям и ведут хозяйственную деятельность в прибыль либо в убыток, которые необходимо подсчитывать. Именно по этой причине государственные коммерческие предприятия многих стран уже долгое время используют учет по методу начисления.

В отличие от этих предприятий, понятия дохода и прибыли в целом неактуальны для *правительственных учреждений*, т.е. для министерств и других организаций, финансирование которых зависит по большей части от налоговых поступлений. Для таких учреждений, потенциальная выгода от использования УМН возникает по большей части за счет того, что эта система дает им возможность измерять производственные расходы, т.е. стоимость обеспечиваемых ими конечных продуктов. По этой причине, при рассмотрении УМН, мы в первую очередь рассмотрим ее с точки зрения начисления расходов, а не прибыли.

В традиционных системах, правительства по всему миру использовали так называемую кассовую систему бухучета и бюджетирования в бюджетной сфере (в некоторых странах она дополнялась так называемым учетом и бюджетированием "обязательств"). Лишь относительно недавно некоторые правительства начали заменять кассовую систему

бухучета на учет по методу начисления. При кассовой системе, акцент финансовой отчетности приходится на выплаты и поступления средств в течение финансового года. На уровне министерств, основная форма финансовой отчетности – это отчетность о расходах министерства, при том, что расходы определяются как выплаты внешним сторонам.⁴³

При использовании кассового метода работы с бюджетом, расходные бюджеты, выдаваемые каждому министерству, также выражаются через кассовые категории (категории расхода наличности). Другими словами, каждое министерство получает ежегодный бюджет, составленный как ограничение выплат, которые ему позволено произвести в течение года.⁴⁴

Самый простой способ понять, что представляет собой УМН – это понять, чем он отличается от учета по кассовому методу. Иными словами, мы лучше всего поймем природу учета по методу начисления, уяснив, почему кассовый метод учета не подходит для оценки производственных расходов, и каким образом УМН устраняет слабые стороны кассового метода в этом отношении.

Если министерство хочет подсчитать производственные расходы на услуги, которые оно предоставило внешним клиентам в текущем году (т.е. свои конечные продукты), ему понадобится учесть расходы на все ресурсы, использованные для производства этих услуг. Если попытаться провести эту оценку, используя *затраты (выплаты наличности)* в

⁴³ Более точно, невозвращаемые выплаты. Иными словами, все выплаты правительства внешним сторонам, за исключением выплаты государственного долга и заимствований.

⁴⁴ В странах, где используется метод работы с бюджетом по "обязательствам", также устанавливается ограничение на объемы обязательств по будущим выплатам, которые вправе принять на себя министерство в течение года. "Обязательство" означает юридическую обязанность произвести выплату, либо непосредственно во время возникновения обязательства, либо в будущем (возможно, даже, через несколько лет, в случае, например, многолетних контрактов, заключаемых со строительными компаниями на возведение крупных общественных объектов).

этом году, т.е. исходя из учета по кассовому методу, то министерство столкнется с рядом трудностей. Во-первых, некоторые ресурсы, использованные в целях производства конечных продуктов в текущем году, были оплачены в предыдущие годы (например, здания, оборудования и приобретенные в прошлом расходные материалы). В то же время, некоторые ресурсы, использованные в этом году, будут оплачены в какой-либо период в будущем (например, счета за поставки, поступившие и использованные в конце этого финансового года, выплаты по которым наступают в начале следующего финансового года). При акценте на фактических выплатах наличных, не учитываются эти "неличные" издержки, и на эту сумму *занижаются* фактические производственные затраты.

Проблема в действительности глубже. Кассовые затраты текущего года включают в себя все капитальные затраты, осуществленные в течение года. Если рассматривать все затраты текущего года как показатель производственных затрат этого года, то мы тем самым предполагаем, что все *капитальные* расходы, которые были осуществлены в этом году, пойдут на производственные затраты этого года и только этого года. Капитальные затраты, однако, по определению являются затратами на активы, стоимость которых распределяется по ряду лет. Это означает, что если включить капитальные затраты текущего года в производственные затраты этого года, мы тем самым *завысим* фактические производственные затраты.

УМН решает эти проблемы, заменяя кассовый метод учета измерением стоимости ресурсов, используемых в производстве, или за счет использования понятия фактических *расходов*. Расходы учреждения в какой-либо финансовый год включают в себя стоимость всех ресурсов, которые использует учреждение для производства товаров или услуг в этом году, вне зависимости от того, когда фактически производится оплата этих ресурсов. Различия между понятиями затрат и расходов касается в первую очередь финансового года, в котором учитываются выплаты за исходные ресурсы, использованные в

производственном процессе. *Затраты* показывают, когда производится оплата исходных ресурсов, в то время как *расходы* показывают, когда эти ресурсы фактически используются в производственном процессе.

Возьмем пример капитальных *затрат*. Вместо того, чтобы проводить все капитальные затраты как производственные затраты в течение года, в котором они фактически были осуществлены, УМН разбивает их по годам и учитывает часть капитальных затрат как операционные *расходы* (на языке УМН) на каждый из тех лет, в течение которого капитальный актив используется в производственных целях. Грубо говоря, при полезной жизни актива в десять лет, УМН может зачесть одну десятую стоимости оплаченного актива как производственные расходы в течение каждого из десяти лет его срока эксплуатации.⁴⁵ Это понятие известно как "амортизация".

Различия между понятием *затрат*, используемым в кассовом методе, и понятием *расходов*, используемым в УМН, возникает не только при учете капитала. Другой пример касается счетов, выставляемых учреждению поставщиками. При использовании кассового метода, такие счета вносятся в финансовую отчетность учреждения только в том финансовом году, в котором фактически осуществляется оплата счета (затраты). В отличие от этой системы, при использовании УМН счета признаются *расходами* в том финансовом году, в котором происходит поставка этих материалов и счет принимается к оплате (т.е. когда учреждение берет на себя обязательство оплатить счет поставщика). Это различие важно, поскольку, как было упомянуто ранее, оплата некоторых поставок может

⁴⁵ Это значительно упрощенный пример амортизации. На практике, учет по методу начисления капитальных затрат намного более сложен, если принять во внимание инфляцию, а также возможность того, что актив будет обладать некоторой остаточной стоимостью в конце срока эксплуатации, а также более сложные вопросы, связанные с методологиями оценки актива и подсчета амортизации. Однако идея учета капитала по методу начисления как распределения стоимости во времени раскрывает суть концепции начисления расходов, применительно к капитальным активам.

произойти уже после окончания того финансового года, в котором они были получены и использованы в производственных целях.

Пенсионное обеспечение государственных служащих дает еще один пример учета расходов по методу начисления. В большинстве правительств действуют собственные системы пенсионного обеспечения госслужащих. Это означает, что данные средства накапливаются в течение всей карьеры государственного служащего, и с точки зрения правительства они являются обязательствами. Иными словами, с точки зрения правительства речь идет о значительных финансовых обязательствах. Более того, эти расходы являются важным компонентом стоимости производства и предоставления государственных услуг, поскольку в течение года работы госслужащего накапливается дополнительная сумма пенсионного обеспечения, причитающегося в выплате в будущем. Таким образом, появляется вопрос, каким образом измерять пенсионный компонент правительственных затрат на производство в течение какого-либо года. Кассовый метод для этой цели не подходит, поскольку невозможно измерить ежегодную *стоимость* пенсионного обеспечения, если учитывать только ежегодные пенсионные *затраты*. Для того, чтобы понять, почему это невозможно, представим себе положение отдельного госслужащего, Джима. Каждый год в течение своей карьеры, Джим накапливает растущий пенсионный фонд. Однако, фактическая оплата из этого фонда (т.е. затраты) происходит лишь по окончании карьеры Джима. Если использовать кассовый метод учета, у нас получится бессмысленный результат, поскольку:

"Стоимость" пенсии Джима не учитывается в те года, когда он работал на производство услуг для общественности,

Большая часть "стоимости" работы Джима будет учтена лишь тогда, когда Джим выйдет на пенсию и никакого вклада в производственный процесс оказывать уже не будет.

УМН учитывает тот факт, что в течение каждого года карьеры Джима, стоимость его услуг и работы, помимо прочего, включают и стоимость его пенсии. Эта стоимость, конечно, неналичная, поскольку не предусматривает выплат на этом этапе, но, тем не менее, эта стоимость и ее последующая выплата совершенно реальна. Каким образом подсчитывается стоимость пенсионного обеспечения госслужащих при системе учета по методу начисления? В целом, идея заключается в том, что вместо измерения затрат на пенсионное обеспечение, правительство подсчитывает общую стоимость пенсионного обеспечения, рассчитав валовое увеличение в сумме пенсионного обеспечения, которое правительство должно выплатить своим сотрудникам.⁴⁶

Таким образом, становится ясно, что только при использовании УМН госучреждения могут точно подсчитать стоимость производства конечных продуктов, которые они поставляют общественности. Разумеется, УМН дает общую цифру, которая показывает совокупную стоимость всех конечных продуктов, произведенных организацией в течение финансового года. Сам по себе УМН не дает информации о стоимости производства *конкретных* итоговых результатов либо групп итоговых результатов. Он также не дает информации о стоимости единицы конечных продуктов. Для того, чтобы получить такую информацию, необходимо сопоставить данные, полученные из УМН по расходам, с данными по конечным продуктам. В задачи так называемого управленческого бухучета входит разбивка итоговых расходов, подсчитанных по методу начисления, между различными программами (либо, на более детальном уровне, между различными видами услуг).

До настоящего момента мы рассматривали учет по методу начисления. Бюджетирование по методу начисления – это использование учета по методу начисления в качестве основы

⁴⁶ “Валовое” в данном контексте означает увеличение в пенсионном обеспечении без учета объема обязательств по уже вышедшим на пенсию госслужащим, которым правительство выплачивает пенсию в течение текущего года.

для распределения бюджетных средств, или, выражаясь более точно, использование концепций метода начисления в целях установления бюджетных *контрольных сумм (ограничений расходов)*.⁴⁷ Как было показано в разделе об ассигнованиях на цели программ, контрольные суммы – это количественные ограничения расходов, налагаемые на бюджетные министерства, будь то в виде ассигнований в ежегодном законе о бюджете или посредством административным методов (указом министра финансов либо Минфина). Бюджетирование по методу начисления не следует путать с учетом по методу начисления, который касается только учета и составления отчетности по финансовым операциям правительства с использованием методологий начисления. Правительство может вести работу с бюджетом на кассовой основе, а учет и отчетность – на основе начислений⁴⁸.

Что может означать использование концепций начисления при установлении контрольных сумм в бюджете? Самый простой вид контрольной суммы по методу начисления – это общая контрольная сумма расходов, т.е. установленное на центральном уровне количественное ограничение расходов, которое вправе осуществить каждое бюджетное министерство в течение бюджетного года.⁴⁹ Общая контрольная сумма расходов означает, что расходы текущего года подсчитаны исходя из объема имеющегося бюджетного финансирования, вне зависимости от того, когда именно будет произведен тот или иной кассовый платеж. Например, все нижеперечисленное будет входить в общую контрольную сумму расходов:

⁴⁷ Более формально бюджетирование по методу начисления было определено (Робинсон, 2009) как *утверждение бюджетных расходов и оценок доходов с использованием средств учета по методу начисления*.

⁴⁸ В данном контексте следует отметить, что учет по методу начисления включает в себя не только расходы, но также и потоки наличности. Следовательно, в определенном смысле можно утверждать, что учет по методу начисления включает в себя кассовый метод учета.

⁴⁹ Как было показано ранее, не является обязательным условием, чтобы общая контрольная сумма расходов включала в себя *все* категории расходов министерств. Тем не менее, установление общей контрольной суммы расходов, включающей в себя большинство категорий расходов каждого бюджетного министерства, является фундаментальной чертой системы бюджетирования по методу начисления.

- Счета к оплате – суммы, которые причитается выплатить за товары и услуги, поставленные и использованные в течение финансового года, даже если фактически оплата не будет произведена до наступления нового финансового года.
- Дополнительные накопления в будущие пенсионные выплаты, которые накапливают государственные служащие в течение финансового года.
- Инвентарь (поставок и пр.), который фактически использовался в производственных процессах в течение года, вне зависимости от того, когда этот инвентарь был приобретен.
- Амортизация основных фондов министерства.

Сложности учета и бюджетирования по методу начисления

В пользу использования УМН в системе бюджетирования, ориентированного на результат, говорит аргумент о том, что чем более точна оценка стоимости конечных продуктов, тем более точным будет и процесс бюджетирования, ориентированного на результат. Как показано ниже, этот аргумент в целом справедлив. Тем не менее, решение о том, насколько необходим переход на УМН при использовании системы БОР, нельзя принять, не проанализировав самым тщательным образом издержки и выгоды от этого перехода. В данном контексте, важно помнить, что переход на УМН сопряжен с множеством трудностей, основная из которых заключается в том, что УМН – это намного более сложная система, чем кассовый метод, а, следовательно, сопряжена с более высокими затратами на ее использование, в первую очередь на оплату труда квалифицированных сотрудников и на использование более сложных бухгалтерских систем. Эти более высокие затраты и необходимость наличия высококвалифицированных сотрудников делает внедрение УМН особо проблематичным в странах с низким, и даже со средним, уровнем доходов. Вопрос, который каждая страна должна задать себе – это перевешивают ли

выгоды внедрения УМН в правительственную сферу возможные затраты. Что касается системы БОР, недостаточно просто показать, что программно-целевое бюджетирование либо иная система бюджетирования, ориентированного на результат, в теории будет работать лучше при использовании учета по методу начисления. Необходимо также показать, что преимущества от использования УМН будут достаточно значимыми и смогут оправдать затраты и сложности, сопряженные с переходом на метод начислений. Также необходимо помнить о том, что внедрение как программно-целевого бюджетирования, так и учета по методу начисления сами по себе влекут необходимость в проведении ряда реформ, и поэтому может быть нецелесообразным пытаться внедрить их одновременно.

Этот аргумент еще в большей мере применим к бюджетированию по методу начисления, который намного более сложен, нежели просто система учета по методу начисления. Дополнительные сложности означают, что система бюджетирования по методу начисления требует наличия высококвалифицированных кадров (бухгалтеров и других) и систем информационных технологий, и при этом может ослабить уровень контроля над расходами в странах, где менеджеры не до конца понимают концепции метода начисления (см. Робинсон, 2009).

Учет по методу начисления и программно-целевое бюджетирование

Как было сказано не раз, ключевая задача программно-целевого бюджетирования состоит в улучшении процесса приоритезации расходов. Программно-целевое бюджетирование улучшает процесс приоритезации расходов, поскольку дает лицам, принимающим бюджетные решения, возможность сравнивать (обычно неформально) затраты и выгоды по альтернативным программам.

Приведенные выше аргументы четко говорят о том, что кассовый метод учета не дает такой возможности. Поскольку кассовый метод не способен дать точную оценку

стоимости производства и предоставления услуги, он может исказить стоимость программ и сделать сравнение между программами невозможным, поскольку одни программы при использовании этого метода будут на бумаге стоить меньше, чем они стоят на самом деле, и меньше по сравнению с другими программами, чем это есть на самом деле. Представим себе, например, что лицам, принимающим бюджетные решения, необходимо провести сравнение программы лечения пациентов и превентивной программы. Программа лечения пациентов крайне капиталоемкая, поскольку в ней используется значительное количество дорогостоящего оборудования и зданий. Превентивная программа в основном отталкивается от информационных кампаний, и не задействует дорогую инфраструктуру. Если сравнивать эти программы по кассовому методу, т.е. сравнивая наличные расходы по каждой из этих программ, за период, в течение которого не осуществляется значительных новых инвестиций в учреждения здравоохранения (т.е. не строится значительного числа новых больниц), то сравнение будет искаженным. Затраты на программы лечения будут искусственно занижены, а затраты на превентивные программы будут отражены полностью.

При использовании кассового метода учета могут возникнуть и другие искажения при проведении сравнений между программами. Например, если мы сравним программу, которую в основном осуществляют госслужащие, с другой программой, которую осуществляет компания частного сектора и ее сотрудники, работающие по контракту, то первая программа будет выглядеть намного дешевле, чем она есть на самом деле, поскольку в ней будет присутствовать значительный сегмент отсроченной стоимости услуг госслужащих, таких как пенсии и т.д, которые при подсчете учитываться не будут.

Следовательно, очевидно, что в принципе более предпочтительно взять за основу системы программно-целевого бюджетирования учет по методу начисления. Данные о стоимости программ, полученные при использовании учета по методу начисления, позволяют проводить намного более точные сравнения затрат на альтернативные

программы. Было бы еще лучше использовать бюджетирование по методу начисления, поскольку в этом случае полная стоимость программ будет точно относиться на счета соответствующих программ и министерств, что создаст для них значительный стимул исходить в своих решениях о приоритезации расходов из реальной стоимости программ, а не исходя из их оценок того, какие количество наличности этому министерству понадобится на тот или иной финансовый год.

Связь между начислением и бюджетированием, ориентированным на результат

"Один из ключевых элементов нового подхода (метода начислений) состоит в том, что он требует от министерств проведения намного более тщательной оценки стоимости их деятельности. Расходы и доходы распределяются по каждой из задач, выполняемых министерством. Это помогает правительству обеспечить выделение ресурсов на приоритетные услуги, что является одной из целей деятельности правительства". (Казначейство ее Величества, 2002).

"Внедрение принципа начислений в процесс планирования государственного бюджета и бухучета в первую очередь направлен на повышение результативности правительства за счет его повышенной заметности, транспарентности, и деятельности, которая постоянно сверяется с с объемом и результативностью затрат....Транспарентность затрат дает политикам и административному руководству более прочную основу для приоритезации расходуемых ресурсов". (Министерство Финансов Дании, 2006).

Тем не менее, несмотря на то, что кассовый метод создает некоторые искажения при подсчете сравнительной стоимости программ, нельзя сказать, что эти искажения в целом настолько серьезны, что при их наличии программно-целевое бюджетирование не сможет добиться своей базовой задачи улучшения процесса приоритезации расходов.

Программно-целевое бюджетирование функционировало в некоторых странах, в которых использовался кассовой метод бухучета и бюджетирования (либо кассовый метод и метод обязательств). Более того, среди факторов, которые определяют, будет ли функционировать программно-целевое бюджетирование либо нет, в большинстве стран точность системы бухучета при подсчете стоимости программ является намного менее

важным соображением, чем вопрос о том, составлен ли бюджетный процесс таким образом, чтобы способствовать принятию продуманных решений о приоритизации расходов (см. раздел 15). Таким образом, чтобы программно-целевое бюджетирование функционировало на практике, введение учета по методу начисления не является самым важным приоритетом или даже обязательным условием.

Это хорошие новости в особенности для развивающихся стран. У них не должно создаваться впечатление, что за введением системы бюджетирования, основанной на результатах, им придется перейти на учет по методу начисления, или даже внедрить систему бюджетирования по методу начисления. Им следует помнить, что большинство систем программно-целевого бюджетирования, включая самую последнюю, тщательно разработанную систему, которая была внедрена во Франции в 2001-2006 годах, работали на базе традиционного кассового метода бухучета и бюджетирования.

Бухучет по методу начисления, покупатель-поставщик и финансирование по формуле

В отличие от программного бюджетирования, использование учета по методу начисления является обязательным условием функционирования системы покупатель-поставщик. Как было рассмотрено в главе 12, система покупатель-поставщик требует, чтобы правительственные учреждения работали как частные предприятия, с акцентом на их ключевой финансовый показатель – прибыль или убыток. Существует лишь один способ измерить прибыли или убыток – использовать метод начисления. Использование УМН является обязательным в этих целях не только потому, что оно позволяет точно измерить производственные затраты, но еще и потому, что в системе покупатель-поставщик крайне важно точно подсчитывать доходы.

При подсчете доходов в рамках УМН применяется тот же самый принцип, что и при подсчете расходов. То есть, доходы учитываются в том году, в котором они фактически зарабатываются, а не в том году, когда за них будет получена оплата. Разница между кассовым методом и учетом по методу начисления снова состоит в финансовом году, в котором учитываются доходы. Представим, например, что предприятие в текущем году получило большую оплату за поставку услуг, которые будут предоставляться в течение, скажем, следующих трех лет. При использовании учета по кассовому методу, весь этот доход будет засчитан на текущий год. Но это абсурдно, поскольку эти доходы в реальность будут поступать постепенно в течение последующих трех лет, по мере поставки продукта либо услуги. Для того, чтобы отразить такое положение дел, при использовании учета по методу начисления эти доходы будут засчитываться поэтапно в течение этих трех лет.

Схожим образом, если предприятие продает актив, при использовании кассового метода это будет засчитано как доход. При учете по методу начисления ситуация иная и полученная за продажу наличность не считается заработанным доходом, поскольку эти средства были получены за счет продажи данного актива. С фактической точки зрения, считать такие поступления доходами – это все равно, что считать зарплатой деньги, вырученные физическим лицом от продажи, например, машины.

Исходя из этого, наиболее важный финансовый документ, составляемый в рамках системы учета по методу начислений - это отчет о результатах деятельности (операционных результатах), который в частном секторе также называют отчетом о прибылях и убытках. Этот отчет содержит данные об общем уровне доходов и расходов за соответствующий финансовый год (с определением ключевых элементов обоих). Основной итог отчета о прибылях и убытках – это операционное сальдо, т.е. общие доходы за вычетом общих расходов. Операционное сальдо является одновременно показателем прибыли по бухгалтерской отчетности.

Любой больнице либо иному учреждению, которое финансируется по механизму покупатель-поставщик, а не на основе механизмов традиционного бюджетного финансирования, потребуется измерять свои прибыли и убытки, как и любому частному предприятию. При использовании системы покупатель-поставщик, учреждение должно удостовериться, что оно не работает в убыток, и единственным способом дать достоверный ответ на этот вопрос является использование УМН. Именно по этой причине, когда Австралия и Новая Зеландия попытались (безуспешно) применить принцип покупатель-поставщик ко всему правительственному сектору, они одновременно попытались внедрить и бюджетирование, ориентированное на результат, откуда и появился термин "система бюджетирования по методу начисления, ориентированная на конечные продукты".

Более сложно обстоит дело с методом финансирования по формуле. Как было показано в соответствующем разделе, некоторые системы финансирования по формуле основаны на затратах, и именно в этой области учет по методу начисления может оказаться крайне полезным. Системы финансирования по формуле, привязанные к затратам, в основном отталкиваются от формул финансирования по конечным продуктам (а не по итоговым результатам). Самая простая версия этого – это *финансирование = количество x единицу стоимости конечного продукта*. Поскольку метод начисления намного лучше приспособлен к измерению стоимости и затрат, становится понятно, почему системы финансирования по формуле будут более эффективны, если учет ведется по методу начисления. Однако это не означает, что наличие учета по методу начисления является обязательным условием для функционирования всех видов финансирования по формуле, привязанных к затратам. Особенно в том случае, если финансирование по формуле направлено на переменные затраты (т.е не включает в себя капитальные затраты), то некоторые варианты финансирования по формуле могут потенциально функционировать при использовании системы учета и бюджетирования по кассовому методу. В качестве

общего правила, однако, можно утверждать, что формулы финансирования, привязанные к затратам, потребуют использования метода начисления.

Основная литература

М. Робинсон (2007), "Информация о стоимости", в книге М. Робинсона "Бюджетирование, ориентированное на результат".

М. Робинсон (2009), "Бюджетирование по методу начисления и фискальная политика", рабочий доклад МВФ, <http://ideas.repec.org/p/imf/imfwp/09-84.html>.

Д. Даймонд (2002) "Бюджетирование, ориентированное на результат – необходим ли учет по методу начисления?", рабочий доклад МВФ, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf>.

17. Парламент и бюджетирование, ориентированное на результат

Роль парламента в функционировании системы БОР, включающей в себя весь правительственный сектор, различается в зависимости от политической системы, и в особенности в зависимости от взаимоотношений и ролей, которые играют парламент и правительство при подготовке и принятии бюджета. В этой области следует быть осторожными с обобщениями. В целом, однако, можно выделить две крайности. Одна крайность – это когда парламент обладает прямым и значимым влиянием на распределение бюджетных ресурсов. Другая – это когда парламент юридически утверждает бюджет, но в реальности обладает лишь незначительным влиянием на его содержание, которое, по факту, всегда определяется исполнительной властью.

Конгресс США – это пример первого рода. Хотя Президент США и представляет бюджет на рассмотрение Конгресса, на самом деле фактически не существует ограничений на те изменения, которые Конгресс может вносить (и вносит) перед тем, как утвердить этот бюджет, который зависит от Конгресса в очень значительной степени. Что касается второго типа систем, то наиболее яркий пример – это парламент Великобритании, который не только полностью контролируется правительством через партийную систему выборов, но и любые поправки, вносимые парламентом в бюджет и представляемые правительству, рассматриваются как вотум недоверия, и их утверждение, как правило, приводит к отставке правительства. Иными словами, в этих системах парламент либо полностью соглашается с бюджетом, либо отправляет правительство в отставку. Парламентские системы большинства стран находятся где-то между этими двумя крайностями, и в них парламент обладает определенным прямым влиянием на распределение бюджетных ресурсов.

В случае, если у парламент обладает значительными независимыми полномочиями в бюджетной сфере, то система БОР, включающая в себя весь правительственный сектор, сможет функционировать по плану лишь в том случае, если парламент увяжет свои бюджетные решения к результатам программ. Если парламент не обладает независимыми полномочиями в бюджетной сфере или его полномочия в этом отношении минимальны, то этот вопрос в целом не будет стоять на повестке дня особенно остро. В любом случае, роль парламента и его обязанность обеспечивать *подотчетность правительства за результативность* деятельности (что отличается в принципе от простого контроля над расходованием бюджетных средств) - это важная составная часть системы бюджетирования, ориентированного на результат. Поэтому мы начнем с рассмотрения различных сторон этой роли парламента по обеспечению подотчетности правительства за результаты его деятельности.

Парламент и подотчетность правительства за результаты деятельности

В успешно функционирующих правительственных системах бюджетирования, ориентированного на результат, ключевым элементом является *отчетность о результативности деятельности*, или отчетность, предоставляемая парламентам о задачах и результатах, которые были выполнены государственными учреждениями. Растущее число стран приняли подход, изначально введенный в США законом от 1993 года о деятельности и результативности правительства, в соответствии с которым правительство обязано предоставлять парламентам ежегодные планы деятельности и ежегодные отчеты о деятельности по каждому министерству либо сектору.

Попытки создать систему, при которой парламент рассматривал бы результативность деятельность правительства в рамках пленарных сессий (т.е. когда парламент собирается в полном составе) в целом привели к ограниченному успеху (см. приведенный ниже пример).

Неудачный опыт Голландии создания системы пленарных парламентских прений о результативности деятельности правительства

Для того, чтобы повысить политическую актуальность прений по ежегодным отчетам о деятельности правительства, в 2004 году правительство Голландии предложило проводить пленарные парламентские дебаты по ежегодным отчетам по третьим средам марта в присутствии всего состава правительства (резолюция Блока от 2004 г.). В прениях, прошедших в 2005 году, принял участие весь состав правительства. Однако, парламентские лидеры различных крупных партий не приняли участия в прениях. Количество депутатов парламента, принявших участие в дебатах, варьировалось от 35 до 60 (из 150), несмотря на то, что не никаких параллельных заседаний в парламентских комитетах не проходило. ... Резолюция Блока ...привела к повышенному уровню политического внимания к ежегодным отчетам о деятельности правительства и большему уровню внимания со стороны прессы. К сожалению, внимание к парламентским прениям сопровождалось пониженным вниманием к дебатам в комиссии. Интерес членов парламента к ежегодному отчету остается на довольно низком уровне. Интерес, как правило, наблюдается лишь со стороны парламентского комитета по финансам.⁵⁰

Как правило, основным парламентским форумом обеспечения подотчетности правительства за результаты деятельности являются парламентские комитеты. Варианты увеличения степени их участия в этой работе значительно различаются по различным странам. Один из возможных подходов – это расширить роль комитета по бюджету и финансам с тем, чтобы он рассматривал вопросы результативности наряду с рассмотрением финансовых вопросов. Нарращивание роли секторальных комитетов (т.е. комитетов, которые занимаются конкретными секторами правительства, такими как здравоохранение) может оказаться очень полезным инструментом. Степень успешности парламентских комитетов в наращивании их роли обеспечения подотчетности правительства тесно связана с наличием у них соответствующих ресурсов, в особенности профессионально подготовленных кадров. Особо полезным в этом отношении представляется создание службы профессиональных аналитических услуг, которые

⁵⁰ Источник: Стерк и Букаерт (2006), стр. 14.

оказывают поддержку всему парламенту в его работе. Бюджетное управление Конгресса США является одним из наиболее удачных примеров.

Во многих политических системах, высшая аудиторская палата (или национальная аудиторская палата, или счетная палата) выступает в роли парламентского инструмента обеспечения подотчетности и независима от исполнительной власти. В данном контексте, расширение роли Высшей аудиторской палаты от проведения исключительно финансового аудита до аудита результатов деятельности (как было рассмотрено в разделе, посвященном аудиту результатов деятельности) представляется потенциально полезным инструментом усиления роли парламента в обеспечении подотчетности правительства за результаты деятельности. Получая аудиторские отчеты о результатах деятельности от Высшей аудиторской палаты, парламент приобретает более прочную информационную основу, которая позволяет ему обеспечить подотчетность исполнительной власти за результаты, которых она достигла при использовании средств налогоплательщиков.

Парламент и приоритеты расходов

В системах, в которых парламент обладает значительным объемом независимых полномочий в бюджетной области, для обеспечения успешного функционирования систем БОР, представляется крайне важным создать стимулы к использованию парламентом информации о результатах деятельности при рассмотрении бюджета. Филипп Джойс указал на некоторые важные шаги, которые можно предпринимать в этом направлении, включая презентацию информации о результатах деятельности в удобной и понятной для членов парламента форме, а также создание регулярных процедур пересмотра программ и повторного их принятия. Помимо этого, общие рекомендации о том, каким образом парламент может способствовать становлению систем бюджетирования, ориентированных на результат – это вопрос, ответ на который можно дать в контексте каждой страны, с учетом конституционных особенностей (например, запрещает ли конституция парламента увеличивать совокупные расходы, и если да, то это заставляет парламент уделять больше внимания приоритизации расходов) и политических особенностей (например, насколько сильно развита партийная дисциплина; при слабой партийной дисциплине, сложно предотвратить дробление бюджета по

расходам, не прошедшим процесс приоритизации и направленным на выполнение узко очерченных целей по определенным выборным округам). Опыт говорит о том, что чем выше степень фрагментации бюджетных полномочий в политической системе, как между исполнительной властью и парламентом, так и внутри парламента, тем сложнее протекает процесс внедрения эффективной системы бюджетирования, ориентированной на результат.

Основная литература

Ф. Джойс (2007), "Бюджетирование, ориентированное на результат, при системе разделения властей", в книге Робинсона: "Бюджетирование, ориентированное на результат".

И. Лиенерт и М.К. Юнг (2004), "Юридическая база бюджетных систем", Париж, ОЭСР, <http://www.oecd.org/dataoecd/3/28/43487903.pdf>.

Ф. Мордасг (2008), "Бюджетные реформы и парламент: опыт Франции", работа, представленная на международном симпозиуме по меняющейся роли парламента в бюджетном процессе, Афионкарахисар, Турция, 8-9 октября, <http://www.sigmaxweb.org/dataoecd/63/4/41831999.pdf>.

18. Среднесрочное бюджетирование и бюджетирование, ориентированное на результат

Считается, что бюджетирование, ориентированное на результат, тесно связано со среднесрочным бюджетированием. В настоящем разделе мы рассматриваем причины этого. Вначале мы рассмотрим природу и различные версии среднесрочного бюджетирования, его основные технические сложности, и опыт использования систем среднесрочного бюджетирования в развивающихся странах.

Природа и преимущества среднесрочного бюджетирования

Ключевые элементы среднесрочного бюджетирования включают в себя следующее:

- Четко определенные основы среднесрочной бюджетно-налоговой политики, включая плановые среднесрочные налогово-бюджетные показатели (в особенности по дефициту и долгу), т.е. среднесрочные цели налогово-бюджетной политики, а также совокупный потолок расходов и совокупный уровень доходов для обеспечения планируемой налогово-бюджетной политики.
- Процесс согласования данных "сверху вниз" и "снизу вверх", призванный обеспечить соответствие политики расходов и доходов основам среднесрочной бюджетно-налоговой политики. Иными словами, максимизация вероятности того, что в среднесрочной перспективе политика правительства в области расходов и доходов приведет к такому уровню совокупных расходов и доходов, которые будут соответствовать целевым показателям, установленным в рамках среднесрочной налогово-бюджетной политики.

- Как итог этого процесса, установление ряда среднесрочных прогнозов либо потолков расходов по секторам либо министерствам, которые отражали бы политику правительства в области расходов и соответствовали бы среднесрочной налогово-бюджетной политике. В большинстве стран, эти цифры являются ориентировочными (т.е. правительство не берет на себя обязательства удерживать эти цифры расходов по секторам или министерствам на прогнозируемом уровне), но в некоторых странах правительство они являются обязательными, т.е. правительство берет на себя обязательство финансировать сектора либо министерства на этом прогнозируемом уровне в среднесрочной перспективе.

Основные преимущества эффективной системы среднесрочного бюджетирования состоят в следующем:

- Повышение общей дисциплины исполнения налогово-бюджетной политики. Среднесрочное бюджетирование значительно снижает опасность того, что здоровая налогово-бюджетная политика будет размыва превышением запланированного уровня расходов из-за политики расходов и обязательств, которую правительство применяло в прошлом, не до конца продумав ее последствия в будущем.
- Снижения уровня неопределенности бюджетных министерств в отношении их дальнейших уровней финансирования, что повышает качество планирования и управления. Снижение уровня неопределенности достигает своего пика тогда, когда правительство принимает на себя обязательства по финансированию на среднесрочный период. Однако, даже в случае, если среднесрочные прогнозы расходов по секторальному или министерскому уровню не обязательны, а ориентировочны, эффективное среднесрочное бюджетирование может снизить уровень неопределенности. Это происходит потому, что система среднесрочного

бюджетирования обеспечивает соответствие всех решений о расходах совокупной среднесрочной налогово-бюджетной политике и тем самым значительно снижает вероятность ситуативных правительственных сокращений расходов, вызванными непредвиденных налогово-бюджетных обстоятельств.

- Улучшенная приоритезация расходов. Процесс согласования политики расходов с устанавливаемыми сверху вниз совокупными потолками расходов способствует более систематическому анализу приоритетов расходной части бюджета. По этой причине, эффективное среднесрочное бюджетирование значительно повышает качество пересмотра и приоритезации расходов, что рассматривается в разделе о приоритезации расходов. Эти процессы становятся надежным инструментом, благодаря которому можно более систематически использовать информацию о результативности деятельности при подготовке бюджета. Тем самым создается немаловажная связь между основами среднесрочного бюджетного процесса и системы БОР.

Предварительная оценка

Ключевым элементом среднесрочного бюджетирования являются "предварительные оценки".⁵¹ Они представляют собой среднесрочные оценки расходов и доходов на основе текущей политики, т.е. прогнозы уровня расходов и доходов в последующие три или четыре года в случае отсутствия новых инициатив финансирования, изменений в налоговом законодательстве, и с учетом всех обязательств по будущим расходам (включая политические обещания). При наличии надежных предварительных оценок, обеспечение соответствия расходов и налоговой политики "снизу вверх" при помощи совокупных потолков расходов "сверху вниз" при помощи налогово-бюджетной политики, представляет собой процесс, состоящий из двух этапов, включая:

⁵¹ Также известные под рядом других названий, таких как "ежегодная актуализация контрольного уровня" в Канаде

- Во-первых, подсчет посредством предварительных оценок, будет ли неизменная политика расходов соответствовать желаемому уровню совокупных расходов. Если предварительные оценки покажут, что существующая политика расходов приведет к чрезмерному уровню совокупных расходов в среднесрочной перспективе, тогда в текущую политику (либо, возможно, в налоговую политику) вносятся поправки. Если же, с другой стороны, текущая политика расходов ведет к объему расходов ниже совокупных лимитов, тогда появляется возможность предложить новые инициативы финансирования (либо снизить уровень налогообложения).
- Во-вторых, проведение оценки влияния возможных новых инициатив финансирования, с использованием их среднесрочной стоимости, в целях выяснения вопроса о том, могут ли они быть профинансированы без превышения общих совокупных лимитов расходов, или же их следует пересмотреть, либо освободить для них определенный объем финансирования за счет сокращений по другим направлениям.

Для того чтобы обеспечить соответствие политики расходов/доходов и налогово-бюджетной политики в среднесрочной перспективе, необходимо наличие качественных предварительных оценок, т.е. необходимо четкое представление о том, насколько точный прогноз дают предварительные оценки об уровнях совокупных расходов и доходов, к которым приведет в среднесрочной перспективе текущая политика в этой области. Только в случае их точности, предварительные оценки смогут дать раннее предупреждение о том, что необходимо вносить изменения в политику расходов для того, чтобы не выйти за рамки совокупных ограничений налогово-бюджетной политики.

Некачественные предварительные оценки могут поставить под угрозу весь процесс среднесрочного бюджетирования. Неудивительно, что страны, которые пытались ввести у себя среднесрочное бюджетирование без значительных инвестиций усилий в создание

системы предварительных оценок, как правило, были недовольны результатами. В отсутствие системы и потенциала создавать качественные предварительные оценки, прогнозы совокупных среднесрочных расходов и доходов будут составляться на основании слишком грубых методов (например, за счет актуализации данных путем применения одного лишь показателя общего уровня инфляции), что не сможет отразить динамики текущей политики. По этой причине, весь процесс, призванный обеспечить соответствие политики, идущей сверху вниз, с политикой, идущей снизу вверх, теряет всякий смысл; поэтому неудивительно, что страны, которые прошли через это, больше не инвестировали средств и усилий в этот процесс.

Среднесрочные потолки расходов: фиксированные либо ориентировочные?

Среднесрочное бюджетирование дает ряд прогнозов по расходам в среднесрочной перспективе, также известных как "потолки". Как было показано выше, подход к этим ограничениям значительно отличается в разных странах.

На одном конце шкалы находятся страны, которые устанавливают для министерств фиксированные потолки среднесрочных расходов. Иными словами, правительство берет на себя обязательство по отношению к министерствам по уровню финансирования, которое будет им предоставлено в течение, скажем, следующих трех лет. Одним из наиболее передовых примеров этой системы является Великобритания, где с конца 1990х годов была принята система, основанная на установлении фиксированных трехлетних бюджетов для министерств (в недавнем прошлом система была расширена, чтобы включить в себя фиксированные обязательства на пять лет, срок действия парламента). Ряд стран ОЭСР, включая Францию, недавно последовали примеру Великобритании.

На другом конце шкалы находятся страны, в которых прогнозы среднесрочных расходов ориентировочны и не влекут за собой никаких обязательств по уровню финансирования, на которые могут рассчитывать министерства в указанный период. В таких странах, правительство сохраняет и пользуется правом каждый год изменять ассигнования на нужды министерств и секторов, с тем, чтобы постоянно улучшать приоритезацию своих расходов. Австралия – это пример такого подхода.

Австралийский подход к среднесрочному бюджетированию

В австралийской системе бюджет, который выделяется на каждое бюджетное министерство, основан в основном на предварительных оценках расходов. Изменения могут вноситься только по тем предложениям и политикам, с которыми соглашается правительство (либо, наоборот, по сокращению расходов, которые возникают вследствие решений отменить некоторые программы, унаследованные из прошлого). При подготовке бюджета, скажем, на 2011 год, министерство финансов сначала берет за основу оценки расходов на 2011 год, которые были составлены в 2009 году. Министерство актуализирует эти оценки, внося в них все изменения, которые повлияли на стоимость осуществления текущей политики, а также все изменения политики, которые могли произойти в 2010 году, и затем использует эти данные в качестве отправной точки процесса подготовки бюджета. Бюджетным министерствам говорят, что им не стоит тратить время на обсуждение бюджета, за счет которого они в следующем году будут финансировать текущие программы этого года, поскольку эти цифры содержатся в актуализированных предварительных оценках. Любые запросы на дополнительное финансирование, которые подают бюджетные министерства, должны быть основаны на предложениях по новым инициативам финансирования. Таким образом, заявки на бюджетные средства, вносимые бюджетными министерствами на раннем этапе бюджетного процесса – так называемые портфельные заявки на бюджетные средства – целиком и полностью отталкиваются от предлагаемых изменений в политике расходов. Использование предварительных оценок расходов в таком ключе создает мощные стимулы для бюджетных министерств тесно сотрудничать с Минфином в целях разработки надежных методологий предварительных оценок, поскольку составление неверной оценки может отрицательно сказаться на уровне бюджетного финансирования министерств. В Австралии, предварительные оценки были разработаны за несколько лет до того, как их начали использовать при подготовке бюджета. Только после того, как они были введены в обращение в качестве основы установления бюджетов министерств в начале 1980-х годов, возникла необходимость значительно повысить качество предварительных оценок. Это подчеркивает тот факт, что эта система будет слаженно функционировать лишь в случае наличия надежной системы разработки

предварительных оценок, посредством которой можно будет получить в целом точную оценку будущих расходов, исходя из посылки, что политика в течение этого времени не изменится.

Оба этих подхода представляют собой приемлемые модели среднесрочного бюджетирования. Как было показано выше, даже если потолки расходов ориентировочны, с точки зрения министерств они снижают неопределенность в отношении уровня среднесрочного финансирования, которое они получают, поскольку процесс среднесрочного бюджетирования обеспечивает совместимость ориентировочных потолков расходов с совокупной налогово-бюджетной политикой (исключения составляют обстоятельства, ведущие к значительным финансовым потрясениям).

Технические требования к установлению фиксированных потолков среднесрочных расходов значительно более сложные, чем к установлению ориентировочных потолков расходов. Эти требования включают в себя:

- Безупречное макроэкономическое прогнозирование,
- Безупречные предварительные оценки как доходов, так и расходов,
- Макроэкономическую стабильность,
- Надежный механизм пересмотра расходов и их приоритезации,
- Устойчивую налогово-бюджетную политику.

Без возможности составлять надежные среднесрочные прогнозы доходов, существует риск того, что будут устанавливаться нереалистично высокие многолетние потолки расходов. Со временем, когда доходы окажутся ниже прогнозируемого уровня, перед правительством встанет сложный выбор – отозвать свои бюджетные обязательства перед бюджетными министерствами либо изыскать дополнительные источники доходов.

Без тщательного процесса рассмотрения и приоритезации расходов, принятие на себя среднесрочных обязательств по бюджетному финансированию министерств просто

повысит негибкость расходов, и усложнит процесс перераспределения средств на те области, где они принесут наибольшую пользу. Обладая ограниченной возможностью пересматривать расходы, Минфин может быть вынужден рекомендовать правительству установить многолетние потолки, исходя из *текущего положения дел*, а не из критического анализа текущего положения дел. В таких обстоятельствах, министерства, бюджеты которых должны сокращаться, вполне могут оказаться защищенными от тщательного анализа их расходов в течение многих лет. В данном контексте стоит упомянуть, что в случае Великобритании, эти потолки расходов устанавливаются только после тщательного рассмотрения расходов (что обсуждалось в разделе о приоритезации расходов).

Среднесрочное бюджетирование и бюджетирование, ориентированное на результат

Использование среднесрочного бюджетирования может значительно повысить эффективность системы БОР, используемой по всему правительственному сектору. Причина этого в первую очередь в том, что приоритезация расходов, являясь центральной задачей систем БОР, наиболее эффективна в случаях, если она осуществляется исходя из перспектив среднесрочного бюджетирования. Иными словами, когда принимаются решения о наилучшем возможном распределении бюджетных ресурсов среди программ, очень полезно знать стоимость этих программ не только на следующий финансовый год, но и на последующие годы. Ежегодное определение стоимости программ может привести к крайне недостоверным данным. В особенности это касается новых программ, по которым затраты на первый год значительно отличаются от текущих затрат (по причине, например, того, что запуск программы отнимает значительное количество средств, либо того, что программа полностью вступит в силу лишь тогда, когда часть финансового года уже истечет). По этой причине, представляется крайне важным, чтобы новые

предложения по программам сопровождались прогнозами среднесрочных расходов. Меньшая неопределенность о будущих уровнях финансирования, которая достигается благодаря среднесрочному бюджетированию, содействует процессам БОР, поскольку решения об ассигнованиях на программы могут приниматься с большей степенью уверенности в устойчивости этого финансирования, т.е. в том, что не потребуются их пересматривать через два или три года по той причине, что не хватает средств на их финансирование.

И наоборот, БОР содействует работе систем среднесрочного бюджетирования. Самое важное, что БОР содействует разработке предварительных показателей наилучшего качества, поскольку он облегчает моделирование затратнообразующих факторов, присущих тем или иным программам (т.е. спроса либо затратнообразующих факторов, которые влияют на текущие затраты конкретных программ). Для функционирования системы фиксированных среднесрочных потолков расходов по министерствам, использование системы БОР является практически обязательным условием, поскольку, как было показано ранее, наличие безупречного механизма приоритезации расходов крайне важно. В британской системе, надежная информация о результативности деятельности (в особенности, но не исключительно, надежных показателей результативности) была ключевым инструментом пересмотра доходов, проходившего раз в три года.

Система среднесрочного прогноза расходов

До настоящего момента, мы рассматривали систему среднесрочного бюджетирования в целом, не упоминая о знакомой концепции системы среднесрочного прогноза расходов (ССПР). Понятие СППР было краеугольным камнем подхода к среднесрочному бюджетированию, который продвигался международными организациями, включая Всемирный банк и Международный валютный фонд. Проблема, однако, в том, что

термин ССПР использовался в таком количестве разнообразных значений и толкований различными авторами, что сейчас у него уже нет четкого, согласованного определения. В частности, этот термин зачастую употребляется в более широком смысле, чем многолетнее бюджетирование, относясь, например, к целой системе подготовки бюджета, зачастую включая даже формулирование и планирование политики.

Это крайне широкое определение было предложено в *Руководстве* Всемирного банка по *государственным расходам* за 1998 год, в котором ССПР определялась как "*общеправительственная система стратегической политики и расходов*". ССПР состоит из ресурсных рамок, идущих сверху вниз, из оценки текущих и среднесрочных затрат нынешней политики, идущих снизу вверх, и, в конечном итоге, приведении этих затрат в соответствие с имеющимися в наличии ресурсами". Вторая часть этого определения в принципе идентична понятию среднесрочного бюджетирования, которое было представлено выше. Первая часть определения может включать в себя не только общеправительственный процесс подготовки бюджета, но также и процесс планирования. С другой стороны, можно найти некоторых авторов, которые используют термин ССПР в намного более узком смысле, например, по отношению только к предварительным оценкам расходов.⁵² Термин ССПР нечасто используется в странах ОЭСР. В них намного более распространен термин "многолетнее" либо "среднесрочное" бюджетирование.

Широкое определение ССПР как общей системы бюджетирования, планирования и политики означает, что в эту концепцию зачастую включается, среди прочего, и бюджетирование, ориентированное на результат, и механизмы приоритизации расходов.

Проблематичность такого подхода состоит в том, что не представляется возможным либо целесообразным указать в определении ССПР конкретные формы бюджетирования,

⁵² Данный подход является разновидностью понятия, предложенного Алленом и Томмасы (2001), стр. 180. С точки зрения Аллена и Томмасы, ССПР определяется просто как один из компонентов более широкой "системы среднесрочного бюджетирования".

ориентированного на результат, а также конкретные виды механизмов приоритизации расходов, приемлемых для всех стран, которые можно было бы на долгое время определить как наилучшие подходы. Таким образом, во многих пособиях (включая *"Руководство"* Всемирного банка) говорится, что секторальный подход к планированию является ключевым элементом механизмов приоритизации расходов для ССПР. Однако, как обсуждалось в разделе о приоритизации расходов, существуют веские основания оспаривать эффективность этого подхода к приоритизации расходов.

То же самое можно сказать и о БОР. Некоторые авторы, выступающие за использование ССПР, считают, что он обязательно должен включать в себя систему бюджетирования, ориентированную на результат. Другие придерживаются точки зрения, что необходимой составной частью ССПР является та или иная форма "бюджетирования, ориентированного на конечные продукты" либо "бюджетирования, ориентированного на деятельность", под чем на самом деле эти авторы подразумевают финансирование по формуле при оценке бюджетных потребностей. Этот вид "бюджетирования, ориентированного на конечные продукты" (критика которого приводится в разделе об оценке стоимости программ и бухгалтерском учете) был в моде в 1990-х и начале 2000-х годов, но он намного менее популярен сегодня. Подчеркнем снова, что нет уверенности в том, что следует включать все эти детали в определение ССПР.

При обсуждении концепции ССПР, следует упомянуть о двух часто используемых аббревиатурах - системе среднесрочной налогово-бюджетной политики (СНБП) и системе среднесрочного бюджетирования (ССБ). Термин СНБП определен довольно четко. Он в целом относится к одному элементу совокупной налогово-бюджетной политики ССПР, а именно к четким среднесрочным задачам налогово-бюджетной политики, и ряду сопоставимых с ней прогнозов. В отличие от этого, термин ССБ использовался в таком

большом спектре различных вариантов, что не имеет смысла пытаться дать ему четкое определение.⁵³

В целом, нет смысла рассматривать среднесрочное бюджетирование исходя из определений, поскольку получится, что мы начнем с определения того, что из себя *должно* представлять ССПР, а затем представляем понятие ССПР исходя из этого определения. Представляется намного более важным обратить основное внимание на ключевые элементы среднесрочного бюджетирования, и различные дополнительные характеристики (например, фиксированные потолки среднесрочных расходов для министерств), и затем рассматривать по каждой стране в отдельности, какие из этих элементов будут наиболее эффективными в конкретных обстоятельствах этой страны.

На время написания данного руководства, международные организации прилагают значительные усилия в целях пересмотра всей системы среднесрочного бюджетирования, в особенности ССПР, и велика вероятность того, что в ближайшие годы будет разработана новая парадигма.

Развивающиеся страны и ССПР

ССПР, введенные в развивающихся странах, значительно отличаются друг от друга, в особенности с точки зрения дополнительных элементов механизмов приоритизации расходов и бюджетирования, ориентированного на результат. Ключевым элементом была разработка среднесрочных "потолков" расходов для министерств. Хотя и были различные мнения относительно того, следует ли считать эти потолки расходов фиксированными либо ориентировочными, был достигнут широкий консенсус по поводу

⁵³ См, например, различные определения ССБ в "*Руководстве по прозрачной налогово-бюджетной политике*" МВФ (2007: 129) и в работе Аллена и Томмаса (2001), стр. 180.

того, что эти потолки расходов должны, по меньшей мере, направлять ежегодную подготовку бюджета.

На практике, опыт работы с ССПР зачастую разочаровывал. Самая значительная проблема состояла в том, что ассигнования в ежегодном бюджете часто имели мало общего, либо ничего общего, со среднесрочными потолками расходов. Иными словами, ССПР часто оказывалось документом, который оказывал лишь очень незначительное влияние на реальный бюджет. В особенности это касалось стран, где ССПР готовился консультантами, с незначительной степенью вовлечения властей. В результате, приоритеты расходов, выраженные в ССПР, не обязательно отражали приоритеты расходов, на которые на самом деле были нацелены власти страны.

Низкое качество предварительных оценок было, вероятно, наиболее серьезным препятствием на пути разработки эффективной системы среднесрочного бюджетирования в развивающихся странах. Как указал один из комментаторов из ЮАР (Фьолшер, 2007) в отношении систем среднесрочного бюджетирования, использовавшихся в африканских странах,

...качество предварительных оценок низкое. Они в основном состоят из предлагаемого бюджета первого года, за которым следует прогнозы затрат, с поправкой на инфляцию, последнего года в многолетней системе бюджетирования...они уделяют мало внимания, например, вероятным этапам внедрения политики, изменениям в спросе, которые неодинаково повлияют на расходы, или влиянию однократных капитальных затрат на оценки по базисному году...Ключевой аспект внедрения среднесрочного бюджетирования, таким образом, заключается в том, чтобы решить, каковы правила развертывания системы и определения предварительных оценок.

Основная причина такого положения дел заключается в том, что на техническом уровне подготовка предварительных оценок – намного более сложная задача, чем ожидается.

При всем том повышенном внимании, которое уделяется среднесрочному бюджетированию, часто забывают о том, что многие развивающиеся страны сталкиваются с серьезными трудностями, касающимися низкого качества ежегодного бюджетного процесса. Многие из них не в состоянии подготовить качественные *ежегодные* прогнозы потребностей в финансировании по существующим услугам. Исходя из этого, некоторые авторы не согласны с тем, что странам советуют вводить ССПР при том, что качество ежегодного бюджетного процесса нуждается все еще требует значительных улучшений. В данном контексте, выводы недавнего исследования, проведенного Независимой оценочной группой (НОГ) Всемирного банка крайне актуальны. НОГ (2008: xv) подчеркнула важность "первоочередного решения фундаментальных задач, таких как обеспечение способности правительства должным образом исполнять одногодичный бюджет перед тем, как переходить к сложным системам многолетнего бюджетирования".

По этой причине, для развивающихся стран, возможно, следует рассматривать стоящую перед ними задачу не как "переход на ССПР", а как постепенное внедрение большего количества среднесрочного планирования в бюджетный процесс, вначале определив задачи среднесрочной налогово-бюджетной политики, и затем постепенно повышая качество прогнозирования расходов и доходов.

В случае, если полномасштабное внедрение системы среднесрочного бюджетирования представляется сложной задачей, к выполнению которой в краткосрочной перспективе могут стремиться далеко не все развивающиеся страны, что это может означать с точки зрения внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, в этих странах? Неверно, что полномасштабное внедрение системы среднесрочного бюджетирования является обязательным условием работы системы БОР. Даже в условиях использования

годовой бюджетной системы, введение практики систематического использования информации о результативности деятельности может способствовать значительному повышению уровня приоритизации расходов и увеличению давления на министерства в целях повышения результативности и эффективности расходов. С этой точки зрения, БОР и среднесрочное бюджетирование можно рассматривать как две стороны реформ сектора управления общественными финансами в развивающихся странах, которые во многом дополняют друг друга, но наличие одной из которых нельзя рассматривать как обязательное условие функционирования другой.

В заключение, введение среднесрочной перспективы в бюджетный процесс дает значительные преимущества на уровне министерств за счет улучшений в налогово-бюджетной политике и снижения уровня неопределенности в отношении финансирования на рассматриваемый период, и, как следствие, повышения качества управления. Среднесрочное бюджетирование обладает многими общими точками соприкосновения с системами БОР, и каждая из них подкрепляет другую. Не существует единственной "правильной" модели среднесрочного бюджетирования, и не существует единой модели ССПР. Форма и объемы среднесрочного бюджетирования необходимо адаптировать под конкретные обстоятельства той или иной страны.

Основная литература

Всемирный банк (1998), "Руководство по общественным расходам",
<http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/handbook/pem98.pdf>.

Л. Казек и Д. Веббер (2009), "Бюджетирование, ориентированное на результат и система среднесрочного прогноза расходов в развивающейся части Европы", Варшава: Всемирный банк,
<http://siteresources.worldbank.org/INTECA/Resources/WBperformanceBudgetingTEF.pdf>.

П. Ле Хоуреру и Р. Талиерсио (2002), "Система среднесрочного прогноза расходов: от концепции к практике: некоторые предварительные уроки из стран Африки", Всемирный банк, рабочий доклад по региону Африки N. 28,
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN002860.pdf>.

А. Вайнн (2005), "Реформы государственного финансового управления в развивающихся странах: уроки, вынесенные из опыта Ганы, Танзании и Уганды", рабочий доклад N 7 фонда наращивания потенциала стран Африки,
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNPAN/UNPAN002860.pdf>.

19. Внедрение БОР на обще-правительственном уровне

В данном разделе рассматриваются основные вопросы, связанные с внедрением системы бюджетирования, ориентированной на результат, по всему правительственному сектору. Другими словами, акцент в данном разделе ставится на приоритеты, связанные с внедрением БОР, а также на систематическое использование информации о результативности деятельности при принятии бюджетных решений с тем, чтобы повысить качество приоритезации расходов и усиления давления на правительство с целью повышения результативности его деятельности. Специальные требования при внедрении более сложных систем, ориентированных на результативность деятельности, таких как покупатель-поставщик, рассматриваются в других разделах данного руководства.

Создание базы, на основе которой будет собираться информация о результативности деятельности, является одним из первых шагов разработки базовой системы бюджетирования, в основе которой будет лежать информация о результативности деятельности. Разработку показателей деятельности программ не следует рассматривать как одноэтапную реформу, которую можно завершить в относительно сжатые сроки, например, в течение двух лет. Скорее, это постепенный процесс, который, как показывает опыт ведущих стран ОЭСР, растягивается на десятилетия. Это, однако, не означает, что необходимо ждать десятки лет, прежде чем появится возможность внедрить функциональную систему БОР. Даже очень выборочно отобранный ряд показателей программ может значительно улучшить решения, касающиеся приоритезации расходов, которые принимает правительство при поддержке министерства финансов. Задача на первоначальном этапе должна сводиться к разработке относительно небольшого ряда показателей результативности программ, вместе с достаточно простыми системами оценки программ, которые можно было бы использовать в бюджетном процессе.

При разработке показателей деятельности, крайне важно не упустить из виду важность оценки. Показатели, используемые отдельно, не представляют особой ценности, в то время как оценка может оказаться ключевым компонентом анализа показателей. На ранних этапах разработки обще-правительственных систем БОР, акцент должен быть на разработке простых, даже "настольных", систем анализа и пересмотра небольшого ряда ключевых программ в течение каждого бюджетного цикла.

Разработка структуры программ для целей бюджета – это реформа, которая занимает много лет. Первый этап – это определение актуальных программ в бюджетных министерствах, т.е. программ, определяемых через итоговые результаты и конечные продукты (с ограниченными исключениями, например, программы администрирования). Как правило, этот этап занимает не менее двух лет (а, как правило, намного больше, чем два года). В данном процессе, бюджетным министерствам понадобится значительная поддержка от Минфина в виде технических инструкций и руководства, а также масштабных программ подготовки и обучения. Сам процесс разработки программ должен быть более интерактивным процессом, в котором бюджетные министерства подготавливают проекты, которые затем рассматриваются и утверждаются министерством финансов. С другой стороны, представляется нежелательным, чтобы Минфин просто навязывал свой выбор программ бюджетным министерствам, поскольку у него нет достаточного объема знаний для этого, и отсутствие чувства "владения" структурой программы у бюджетного министерства будет тормозить реформы. С другой стороны, поскольку программы призваны служить инструментом приоритизации расходов на центральном уровне, бюджетным министерствам нельзя позволить разрабатывать их целиком по своему усмотрению.

Изменение существующей системы бухгалтерского учета и системы информационного обеспечения финансового управления (СИОФУ), с тем, чтобы приспособить их под

потребности программного подхода – это большой шаг во внедрении системы. Хотя изменение плана счетов – это первый шаг, изменение СИОФУ, как правило, представляется более сложной задачей. Нет смысла ждать внедрения полностью обновленного СИОФУ для того, чтобы ввести программную структуру в бюджет, для чего зачастую необходимы просто изменения в существующие системы. Понадобится обширная программа подготовки и обучения новым бухгалтерским процедурам и смежным системам.

После того, как была разработана структура программы и система бухучета и СИОФУ были перестроены под потребности программного подхода, можно начать принятие бюджета на основе программного подхода. Перед этим, большинство стран сначала разрабатывают ориентировочные бюджеты программ, которые выносятся на рассмотрение парламента как приложения к традиционному бюджету. Такой ориентировочный бюджет программ показывает парламенту и общественности, как будут выглядеть бюджетные ассигнования, если их будут утверждать на основе программ.

При переходе на ассигнования программ, крайне важно принять четкое решение о том, каким образом и в каком объеме будут сокращены системы традиционного контроля над исполнением бюджета. Самый важный вопрос в этом отношении – это вопрос того, в какой степени будет упрощен контроль над постатейными расходами. Будет серьезной ошибкой просто добавить ассигнования на основе программ сверх крайне детального традиционного бюджета, поскольку это не только отберет у госучреждений и менеджеров повышенную степень менеджерской свободы, которая является ключевым компонентом систем БОР, но и даже свяжет им руки в еще большей степени, чем ранее. При сокращении контроля над исполнением статей расхода на первоначальном этапе большинство стран не хотят заходить настолько далеко, насколько это сделали такие страны ОЭСР, как Франция, Австралия и Великобритания. Тем не менее, этим странам понадобится значительно сократить механизмы контроля над статьями расхода.

Как было рассмотрено в разделах, посвященных реформам систем управления общественными финансами и приоритезации расходов, важной частью успешного общеправительственного внедрения системы БОР является реформа бюджетного процесса и снижение степени негибкости расходов, что облегчит перераспределение ограниченных общественных ресурсов на те сектора и программы, где они могут привести к наибольшей общественной пользе.

Минфин, как правило, играет ключевую роль во внедрении и поддержании функционирования систем БОР. Изменения в методах работы и объема навыков персонала Минфина – ключевые параметры успешного внедрения системы БОР. Минфин больше не может выступать просто в роли инстанции, ведущей контроль над уровнем расходов. Он обязан играть ключевую роль в качестве правительственного советника по политике расходов. В частности, Минфин должен нарастить способность выносить рекомендации правительству о том, в каких областях можно сокращать расходы, например, за счет урезания безуспешных либо низкоприоритетных программ либо повышения их эффективности, с тем, чтобы освободить пространство для новых финансовых приоритетов, либо оказать содействие в процессе консолидации налогово-бюджетной политики. В большинстве стран такая роль потребует расширения уровня умений и знаний в министерстве, с одновременным наращиванием навыков в области анализа политики, бухучета и экономического анализа. Как правило, этой цели можно достичь за счет переподготовки уже работающих сотрудников и найма на работу новых. Новая роль Минфина как советника в области политики расходов потребует дополнительных ресурсов, что заставит задуматься об общем количестве сотрудников, работающих в Минфине. Часть ответа на этот вопрос можно дать, если систематически сокращать функции по ненужному традиционному контролю, таких как рассмотрение и утверждение значительного числа запросов на трансферты, возникающих по причине чрезмерно детализированных систем контроля над исполнением статей расходов.

Говоря о роли Минфина, необходимо признать, что в некоторых странах ему придется разделить роль советника по политике расходов с другими госучреждениями центрального уровня (например, канцелярия Премьер-министра либо администрация Президента).

В целом, страны могут выбрать либо подход "большого взрыва" либо постепенного внедрения системы БОР. Подход "большого взрыва", примером которого является Россия, подразумевает развертывание системы БОР в течение нескольких лет. В целом, для того, чтобы этот процесс был успешен, в стране должны существовать определенные предпосылки современных методов управления общественными финансами, а также должна быть в наличии действенная система СИОФУ, которую можно будет легко настроить под потребности программного подхода. Большое преимущество подхода "большого взрыва" состоит в том, что он генерирует движущую силу реформ. В отличие от такого подхода, для многих стран быть более реалистичным постепенный переход. Однако большая опасность слишком постепенного подхода заключается в том, что можно утратить направляющую силу реформ, и реформа так никогда и не будет завершена.

Стоит помнить о примере Франции при определении временных рамок развертывания системы. После того, как несколько лет было потрачено на определение широких параметров новой системы БОР, Франция намеренно остановилась на пятилетнем плановом периоде развертывания. В 2001 был принят закон о новой системе, и она полностью вступила в силу в 2006 году. Этот пятилетний период был крайне напряженным, принимая во внимание масштаб перемен, которых потребовала новая система, и, оглядываясь назад, нельзя утверждать, что реформа во Франции могла бы быть осуществлена в более сжатые сроки.

Управление процессом внедрения является одним из ключевых параметров успеха. Во-первых, систему БОР нельзя успешно развернуть без твердой поддержки со стороны политического руководства. Как правило, для Минфина имеет смысл, возможно, совместно с другими агентствами центрального уровня, создать рабочую группу по развертыванию системы. Бюджетные министерства должны быть как можно более тесно вовлечены в процесс на высшем уровне, возможно путем создания консультативного

комитета, в который войдут высшие должностные лица министерств. В течение всего этого процесса, Минфину понадобится предоставить надежное техническое руководство бюджетным министерствам с тем, чтобы оказать им поддержку в надлежащем внедрении новой системы (правильном определении программ и выборе правильных видов показателей их результативности).

Перед развивающимися странами, как правило, стоят намного более серьезные проблемы при развертывании системы, которые возникают по причине более ограниченного потенциала, недочетов в общей системе управления общественными финансами, и, иногда, проблем в правительстве, которые усиливают негибкость расходов. Все эти вопросы необходимо принимать во внимание при определении плановых временных рамок развертывания системы. Ограничения в ресурсах и потенциале, с которыми сталкиваются Минфины развивающихся стран, делают особенно важным процесс упрощения ненужных традиционных форм контроля, для того, чтобы высвободить время сотрудников для выполнения новых обязанностей. Самое главное, развивающиеся страны могут облегчить развертывание системы бюджетирования, ориентированной на результат, если они не будут слишком усложнять эту систему. В данном контексте, например, это означает уход от чрезмерно сложных структур программ и ненужных дополнительных опций, таких как учет затрат по видам деятельности. В целом, это может означать и необходимость переноса на будущее возможного развертывания более сложных механизмов БОР, таких как финансирование по формуле либо системы покупатель-поставщик. Постановка плановых целей также должна идти постепенно и очень выборочно. В целом, вначале необходимо добиться того, чтобы в рамках бюджетного процесса больше внимания уделялось результативности деятельности, т.е. необходимо сконцентрировать усилия на установлении систематической практики учета результатов программ при распределении бюджетных ресурсов.

В заключение, бюджетирование, ориентированное на результат, не следует считать простой реформой, которую можно осуществить в сжатые сроки. Даже в своей наименее сложной форме, БОР - это комплексная, многосоставная реформа, развертывание которой потребует годы.

Отредактированный проект руководства по состоянию на июль 2011 г.

Основная литература

Д. Даймонд (2007), "Препятствия на пути внедрения", в книге Робинсона, "Бюджетирование, ориентированное на результат".

20. Контекст управления, ориентированного на результат

Система БОР позволяет использовать бюджет как инструмент фокусировки государственного управления на результатах. Необходимо помнить, однако, что БОР – это один из ряда инструментов "управления, ориентированного на результат", и что перед всеми ними стоит эта общая задача. В этом последнем разделе мы рассмотрим некоторые ключевые области реформ управления, ориентированного на результат, которые необходимо осуществлять вместе с БОР для того, чтобы последнее было максимально полезным.

Реформа государственной службы – одна из наиболее важных реформ, которые должны протекать параллельно внедрению БОР во многих странах. Существует ряд причин, которые проявляются в различной степени в различных странах, по которым государственная служба в недостаточной степени ориентирована на клиента и на результат. УОР стремится изменить это положение дел, акцентируя необходимость достижения результатов (через условия найма, оплаты труда, продвижения по службе и увольнения со службы сотрудников). Формальное планирование деятельности и наблюдения за ней является ключевой частью этого процесса, и при этом возможно масштабное использование инструментов, как формальные "контракты" либо соглашения о результативности деятельности.

Управление результативностью работы государственных служащих необходимо увязать с более широкими процессами стратегического планирования и систем БОР, что позволит ставить четкие цели для организационных единиц и отдельных их сотрудников, а также разрабатывать системы измерения деятельности для того, чтобы оценивать степень выполнения этих целей. В частности, задачи и показатели, установленные для

организационных единиц и их сотрудников, должны быть привязаны к задачам и показателям программ и министерств. В целом, задачи и показатели должны выглядеть как "каскад", идущий через всю организацию, связывая задачи и показатели организации в целом с задачами и показателями отделов и их сотрудников.

Вопрос стимулов работы также представляется важным при развертывании систем БОР. В традиционной системе госслужбы, система материального стимулирования добросовестной деятельности развита плохо, и из этого следует, что усиление этого компонента, например, за счет выплаты премиальных за результативность деятельности, может стать важным элементом УОР. Однако, необходимо помнить о потенциально негативных эффектах, к которым может привести слишком большая программа выплат премиальных за результативность деятельности, поскольку системы измерения результативности работы отделов и их сотрудников по определению несовершенны. Также будет большой ошибкой считать, что стимулы к повышению качества работы лежат исключительно в материальной плоскости. "Мотивирование государственной службы" – альтруистическая приверженность государственных служащих своей работе и предоставлению качественных услуг (например, доктора и медперсонал пациентам) либо какому-либо делу (например, желание сотрудников министерства здравоохранения сохранить окружающую среду) – это также очень важный компонент. Укрепление и дальнейшее развитие мотивирования государственной службы является важной частью системы бюджетирования, ориентированной на результат.

Гибкость менеджеров в управлении кадровыми ресурсами также является крайне важной частью УОР. Традиционная система государственной службы оставляет менеджерам слишком мало пространства для того, чтобы награждать добросовестно работающих сотрудников, либо санкционировать и увольнять неэффективные кадры. В странах, которые прошли дальше всех во внедрении системы управления, ориентированной на результаты, менеджерам была предоставлена намного большая степень ответственности и полномочий в этих областях. Однако, масштабы таких полномочий необходимо

рассматривать в конкретном контексте той или иной страны, с учетом общего положения дел в правительстве. Это необходимо по тем же причинам, которые рассматривались при обсуждении вопросов, связанных с гибкостью кадровой политики в рамках реформ управления государственными финансами.

Наконец, успешность внедрения УОР зависит целиком и полностью от политических обстоятельств страны, и более конкретно, от того, в какой степени политики и избиратели сами понимают и ориентируются на результативность деятельности. Если, например, политическая система такова, что поддержка правительства избирателями особо не связана с потенциалом и возможностью правительства обеспечивать результативное и эффективное расходование общественных средств, а скорее объясняется, например, чувством лояльности к группе либо извлечением ренты из государственных должностей, то система бюджетирования, ориентированная на результат, и УОР в целом, вряд ли принесут значительные плоды.

21. Заключительные комментарии

Бюджетирование, ориентированное на результат – это сложная, но потенциально важная реформа продолжающейся работы, задачей которой является фокусировка деятельности правительства на достижении результатов. В сочетании с другими реформами "управления, ориентированного на результаты", БОР может значительно повысить результативность и эффективность расходования общественных средств. Задача этого руководства состояла в том, чтобы вкратце представить основные формы БОР, различные требования к наличию информации о результативности деятельности, рассмотреть основные вопросы, связанные с разработкой и внедрением систем БОР, а также рассмотреть предварительные условия, которые необходимы для их внедрения, и реформы, которые должны протекать параллельно им. Были представлены различные модели бюджетирования, ориентированного на результат. Важно, чтобы каждая страна приняла для себя четкое решение о том, какая форма бюджетирования, ориентированного на результат, больше всего подходит под ее особенности и обстоятельства. При принятии этого решения необходимо учитывать потенциал и другие характеристики страны. Другой ключевой вопрос, рассмотренный в данном руководстве – важность реалистичного подхода к стратегии и временным рамкам проведения реформ. Успешную систему бюджетирования, ориентированную на результат, нельзя внедрить в спешке. Скорее всего, понадобится минимум несколько лет для того, чтобы внедрить базовую версию этой системы, при которой бюджетные процессы начнут отталкиваться от информации о результативности деятельности.

Словарь терминов

Альтернативное бюджетирование	Один из вариантов бюджетирования с нулевой базой, при котором решения фокусируются не на нулевой базе, а на границах вокруг базы бюджета. Как правило, по каждой программе представляются два или три альтернативных бюджета. В целом, по крайней мере по одному из этих альтернативных вариантов общая сумма затрат должна быть ниже, чем текущий бюджет.
Ассигнование	Объем расходов, юридически утвержденный парламентом к осуществлению
Аудит деятельности	Оценка результативности и эффективности государственных расходов, проводимая Высшим аудиторским органом либо иной группой аудиторов.
Бюджетирование по методу начисления	Система бюджетирования, в которой утверждение бюджета происходит в основном в виде разрешения министерствам осуществлять <i>расходы</i> .
Бюджетирование по статьям затрат	Бюджетирование, при котором учреждения получают бюджетные ассигнования по категориям исходных ресурсов (т.е. по экономической классификации).
Бюджетирование с нулевой базой	Разновидность системы бюджетирования, ориентированного на результат, в котором расходы разбиваются на "пакеты решений" (также известные как "прирост услуг") и анализируются исходя из них. "Пакеты решений" представляют собой ряд возможных уровней финансирования от предполагаемой нулевой базы как до текущих уровней финансирования, так и за них. Пакетам решений присваиваются рейтинги приоритетности, и эти рейтинги впоследствии используются для того, чтобы направить имеющиеся объемы доходов на финансирование тех пакетов решений, которым присвоен наибольший приоритет.
Бюджетирование снизу вверх	Процесс подготовки бюджета, при котором бюджетные министерства подают заявки на финансирование, которые затем рассматриваются на центральном уровне и определяют общую структуру и наполнению бюджета.

Бюджетирование, идущее сверху вниз	Одностороннее установление потолков расходов из центра (Президентом, Кабинетом министров, Минфином), без подачи "заявок" со стороны бюджетных министерств.
Бюджетная классификация	Категории расходов, используемые в бюджете, в особенности с точки зрения утверждения расходов.
Влияние	Термин, который некоторые авторы используют для обозначения долгосрочных итоговых результатов высокого уровня.
Внешние факторы	Факторы, которые не контролируются правительством центрального уровня, и которые влияют на итоговые результаты государственных программ. Внешние факторы могут быть связаны с характеристиками клиента либо программы, либо тем или иным контекстом, в котором осуществляется программа. Иногда используется термин "контекстуальные факторы".
Высший аудиторский орган	Общий термин, который используется в международной практике для обозначения таких учреждений, как Национальная аудиторская служба Великобритании, Административно-бюджетное управление США и Счетная палата Франции, которые в той или иной мере независимы от правительства и задача которых сводится к обеспечению подотчетности правительства.
Деятельность	Виды либо категории работ, осуществляемых при производстве и поставке конечных продуктов
Договоры о предоставлении государственных услуг	Система, существовавшая в Великобритании с конца 1990-х до 2004 г, при которой по каждому министерству устанавливались цели деятельности высокого уровня, как часть процесса пересмотра расходов, проходившего каждые два года и определявшего многолетние бюджеты министерств. Цели со временем эволюционировали от акцента на конечные продукты до акцента на итоговые результаты.
Затратообразующий фактор	В контексте бюджетирования, ориентированного на результаты, формула либо принцип, используемые для определения пропорций, в которых косвенные затраты разбиваются между двумя либо тремя программами (либо подпрограммами), в которых они задействуются.
Иерархия программ	Многоуровневая программная классификация расходов, в которой программы разбиваются на одну или более категорий более низкого уровня (подпрограммы и пр.).
Инкрементализм (малые шаги)	Вид бюджетирования, характерной особенностью которого является отсутствие внимания и интереса к "бюджетной базе".

	<p>Иными словами, лица, принимающие бюджетные решения, при формулировании бюджета без дальнейшей проверки берут за основу бюджетную базу, и уделяют внимание в первую очередь размерам повышения бюджетов программы. Текущие затраты на программы не подвергаются тщательному анализу, а бюджетные решения принимаются в основном с целью определения новых статей и инициатив по расходной части</p>
Инструмент рейтинговой оценки программ	<p>Технология, разработанная в США при президентстве Буша в целях рейтинговой оценки результативности программ и использования этой оценки в рамках бюджетного процесса. Программам присваивался рейтинг в пяти категориях, начиная от "эффективных" и до "неэффективных" либо рейтинга "результат не установлен".</p>
Интегрированная система информационного обеспечения финансового управления (ИСИОФУ)	<p>Компьютеризированная система, которая в большей или меньшей степени интегрирует множественные функции в одну систему, таким образом, что бухгалтер, контроль расходов, выплаты, подготовка бюджета и ряд других функций встраиваются в одну большую компьютеризированную систему.</p>
Исполнение бюджета	<p>Осуществление плана расходов, утвержденного в бюджете, включая заключение контрактов и расходование фондов.</p>
Исходные ресурсы	<p>Ресурсы, используемые при осуществлении деятельности в целях производства результатов (например, земля, оборудование, сооружения).</p>
Итоговые результаты	<p>Изменения, которые государственные программы приносят для отдельных лиц, социальных структур, либо физической окружающей среды.</p>
Итоговые результаты высокого уровня	<p>Менее прямые итоговые результаты или выходные показатели, которые, как следствие, возникают путем достижения промежуточных итогов. Например, в образовательном секторе промежуточный результат – это увеличение уровня грамотности и умения считать, что вносит свой вклад в достижение итогового результата высокого уровня – роста экономической деятельности. Иногда для обозначения этого понятия используются термины "конечные" либо "окончательные" итоговые результаты.</p>
Кассовый метод учета	<p>Система финансового учета, в которой учитываются произведенные выплаты и фактические поступления в течение</p>

Качество	финансового года. Степень, в которой характеристики конечного продукта, а в случае услуг осуществленная деятельности и ее своевременность, повышают вероятность достижения запланированного итогового результата. Не следует путать с самими итоговым результатом.
Классификация функций правительства ООН	Функциональная классификация расходов, разработанная ООН и включенная в методологию правительственной финансовой статистики МВФ
Конечный продукт	Товар либо услуга, предоставляемая учреждением внешней стороне.
Контрольная сумма	Количественное ограничение, устанавливаемое на центральном уровне, на некоторые категории расходов, которые вправе осуществить бюджетные министерства в течение бюджетного года. Могут устанавливаться парламентом либо центральным исполнительным органом власти, таким как кабинет министров либо министерство финансов.
Косвенные затраты	В контексте определения стоимости программ, стоимость исходных ресурсов либо деятельности, которые задействованы в более чем одной программе. В более широком смысле, совместные затраты, которые необходимо распределить между рядом "объектов затрат".
Негативные эффекты	Поведенческие перекосы либо иные отрицательные последствия использования мер результативности.
Обязательство	Контрактная обязанность произвести выплату в будущем.
Основа распределения	Формула либо принцип, используемый для распределения конкретной статьи затрат между двумя или более "объектами затрат", а в контексте оценки стоимости программ, между двумя или более программами.
Оценка	Аналитическая оценка эффективности затрат либо актуальности государственной политики, организаций либо программ.
Показатель результативности	Рейтинг либо количественное выражение, которое дает информацию о результативности либо эффективности государственных программ.
Учет затрат по видам деятельности	Методология определения стоимости, при которой стоимость исходных ресурсов распределяется по категориям деятельности, используя основу распределения, отражающую в максимально возможной степени фактическое потребление ресурсов в рамках

Переменная итоговых результатов	этих категорий деятельности. Характеристики отдельных лиц, социальных структур, либо физической окружающей среды, которые программы призваны изменить.
Пересмотр расходов	Систематический анализ существующих расходов с целью определения возможностей для их сокращений. Включает в себя пересмотр программ (пересмотр конкретных услуг, предоставляемых правительством) и пересмотр эффективности (в целях снижения самой стоимости предоставления услуг).
План счетов	Система классификации транзакций – доходов, расходов, финансирования, которая используется в целях бухучета.
Подготовка бюджета	Этап бюджетного процесса, на котором правительство принимает решение о том, какое количество финансирования будет выделено государственным учреждениям и на какие цели, и готовит проект закона о бюджете, который впоследствии представляется на утверждение парламенту.
Показатель деятельности	См. показатель результативности
Покупатель-поставщик	Системы финансирования, при которых госучреждения платят из бюджета "цену" за результаты (как правило, конечные продукты), которые они обеспечивают.
Предварительные оценки	Прогнозы центрального бюджетного учреждения относительно совокупных расходов в течение фиксированного срока (обычно бюджета на три или более лет), при допущении, что политика останется неизменной. Предварительные оценки составляют основу среднесрочного планирования в налогово-бюджетной сфере и могут также использоваться для установления лимитов расходов.
Программа администрирования	Программы, которые покрывают накладные расходы министерства либо госучреждения, такие как затраты на централизованное управление либо кадровые ресурсы. Известны под разными названиями, включая административные программы либо программы поддержки.
Программно-целевое бюджетирование	Систематическое использование информации о результативности деятельности, которая используется при принятии решений о бюджетных приоритетах между конкурирующими программами, исходя из программной классификации расходов (см. программы).
Программы	Категории расходов, отталкивающиеся от групп конечных

Промежуточный итог	продуктов (либо услуг поддержки), перед которыми стоит общая цель (как правило, это итоговые результаты программы). Более прямое или немедленное влияние конечных продуктов. Например, в образовательном секторе, объем знаний студентов (более высокий уровень грамотности) является ключевым промежуточным итогом.
Процессы	Процессы, посредством которых исходные ресурсы трансформируются в конечные продукты. То же самое, что <i>деятельность</i> .
Прямые затраты	В контексте подсчета стоимости программ, расходы на исходные ресурсы, которые идут только на одну программу.
Разнородность	Намеренная вариация в объеме и/или видах деятельности, которые предоставляются различным клиентам либо по различным программам, получающим "одинаковые" услуги, в особенности в случаях различий в характеристиках клиентов и программ. Например, более интенсивное обучение студентов с особыми потребностями.
Расходы	Стоимость, относимая на текущий финансовый год в системе учета по методу начисления. Отражает использование ресурсов вне зависимости от того, оплачиваются ли эти ресурсы немедленно либо приводят к возникновению обязательств либо снижению объема активов.
Результативность	Степень, в которой планируемый конечный продукт приводит к достижению планируемых итоговых результатов.
Система бюджетирования по методу начисления, ориентированная на конечные продукты	Представляет собой модель бюджетирования покупатель-поставщик, введенная на обще-правительственном уровне в Новой Зеландии и Австралии в 1990-е годы.
Система информационного обеспечения финансового управления (СИОФУ)	Компьютеризированные системы управления бюджетом и смежными процессами. См. также ИСИОФУ.
Система среднесрочного прогноза расходов (ССПР)	Концепция, у которой нет общепринятого определения. Однако, в "Руководстве по государственным расходам" МВФ (1998) определяется как <i>"обще-правительственная система стратегической политики и расходов..."</i> ССПР состоит из ресурсных рамок, идущих сверху вниз, из оценки текущих и

	среднесрочных затрат нынешней политики, идущих снизу вверх, и, в конечном итоге, приведении этих затрат в соответствие с существующими ресурсами".
Система среднесрочной налогово-бюджетной политики (СНБП)	Политика по желаемым среднесрочным результатам по ключевым финансовым параметрам (в особенности по дефициту и долгу), т.е. среднесрочным целям налогово-бюджетной политики. Иногда сопровождается среднесрочными прогнозами совокупных расходов и доходов.
Совокупная налогово-бюджетная политика	Глобальные задачи правительства в отношении дефицита бюджета, уровня долговых обязательств и других совокупных налогово-бюджетных данных.
Стандартизированные конечные продукты	Конечные продукты, в которых каждый клиент получает примерно одинаковый уровень услуг, т.е. конечные продукты, для которых не характерна <i>разнородность</i> .
Стратегический этап (процесса подготовки бюджета)	Этап на ранней стадии процесса подготовки бюджета, на котором политическое руководство устанавливает приоритеты, которые будут направлять бюджетный процесс.
Трансферты Управление, ориентированное на результаты	Переводы средств между различными категориями ассигнований Использование формальной информации о деятельности в целях повышения результативности всего государственного сектора, включая управление кадровыми ресурсами, стратегическое планирование и бюджетирование.
Учет по методу начисления Финансирование по формуле	Система бухучета, в которой ключевую роль играет учет <i>расходов</i> , активов и обязательств. При использовании в качестве инструмента бюджетирования, ориентированного на результат, финансирование по формуле представляет собой систему, в которой госучреждение получает финансирование от правительства по алгебраической формуле, в которой финансирование зависит от степени ожидаемых либо достигнутых по факту результатов, т.е. от функции конечных продуктов и/или итоговых результатов.
Функциональная классификация	Классификация расходов по "функциям", что является довольно неточным термином, который должен означать сочетание различных видов конечных продуктов и результатов деятельности.
Цель деятельности	Измеряемый объем деятельности, который должен быть осуществлен на конкретную дату.
Эффективность	Производство конечного продукта за минимальную стоимость, при неизменном качестве, с учетом превалирующих цен на исходные

Эффективность затрат	ресурсы. Выполнение запланированных итоговых результатов деятельности за наименьшую возможную стоимость.
----------------------	---

Список литературы⁵⁴

Агентство по международному развитию Великобритании: "Понимание и реформирование системы управления общественными расходами", версия 1 <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.dfid.gov.uk/documents/publications/pfma-pem.pdf>.

Аллен, Р. и Томмасы, Д. (2001): "Управление государственными расходами: руководство для стран с переходной экономикой", Париж, ОЭСР.

Беван, Г. и Худ, С. (2006): "Важно, что измерять: постановка целей и игровое моделирование в системе здравоохранения Великобритании", Государственная администрация, 84(3).

Казначейство Ее Величества (2002): "Зеленая книга по учету ресурсов и бюджетированию", Лондон, Казначейство Ее Величества.

Келман, С. и Фридман, Д. (2007): "Повышение результативности и дисфункция результативности: эмпирическое исследование влияния установленной цели по времени ожидания неотложных услуг в системе здравоохранения Великобритании", рабочий доклад, Гарвард, институт государственного управления имени Кеннеди.

Министерство финансов Дании, 2006 г: "Введение в систему ассигнований, основанную на стоимости", Копенгаген: Министерство финансов.

Независимая оценочная группа (2008): "Реформа общественного сектора: какие подходы функциональны и почему?", Вашингтон, Всемирный банк.

⁵⁴ Примечание: данный список включает в себя только те работы, которые были процитированы в книге, и не содержит ссылок на основную литературу, список которой приводился в конце каждой главы.

Поттер, Б. и Даймонд, Д. (1999): "Руководство по управлению общественными расходами", Вашингтон, МВФ

Робинсон, М. и Брамби, Д. (2005): "Функциональна ли система бюджетирования, ориентированная на результат?", Вашингтон, МВФ.

Стерк, М. и Боукаерт, Г. (2006), "Влияние бюджетирования, ориентированного на результат, на роль парламента: исследование в четырех странах", доклад, представленный на втором трансатлантическом диалоге, Леувен. 1-3 июня.

Фьолцер, А. (2007): "Правильные ли мы задаем вопросы? Включение среднесрочной перспективы в бюджетный процесс". Семинар, посвященный среднесрочному бюджетированию, прошедший в Гане в декабре 2007 г.

Худ, С. (2006): "Игровое моделирование в мире целей: целевой подход к управлению общественными услугами в Великобритании", Обзор государственной администрации, июль/август

Щяво-Кампо, С. и Томмасы, Д. (1999): "Управление государственными расходами" (Манила: Банк развития Азии), http://www.adb.org/documents/manuals/govt_expenditure/