

БЮДЖЕТИРОВАНИЕ, ОРИЕНТИРОВАННОЕ НА РЕЗУЛЬТАТ: ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ ВНЕДРЕНИЯ В РОССИИ

Рассматриваются проблемы внедрения бюджетирования, ориентированного на результат (БОР). Продемонстрированы его концептуальные идеи на примере коммерческих организаций и проведена аналогия с «государственной машиной». Основная идея статьи заключается в том, что БОР должен стать многогранным механизмом повышения качества бюджетных услуг при одновременной экономии бюджетных средств, при котором смещаются акценты: с расходования государственных средств (исполнения бюджета) на реализацию государственных функций. А для этого нужны четко поставленные цели, пути их достижения, требуемые ресурсы.

В рамках реформирования бюджетного процесса в России проявлено немало важных инициатив. Многие из них связаны с совершенствованием управления государственными расходами, поскольку общество заинтересовано в рачительном расходовании средств, аккумулируемых в бюджете из разных источников доходов, а государство призвано обеспечивать результативность и эффективность государственных расходов. Среди них и бюджетирование, ориентированное на результат, родившееся в ответ на осознание незаинтересованности государственных служащих (при сложившейся практике управления) в экономии бюджетных средств и повышении качества услуг, финансируемых из бюджета.

Рождение идеи БОР (Performance budgeting) обусловлено желанием перенять опыт коммерческих организаций для того, чтобы повысить качество бюджетных услуг, обеспечить результативность и эффективность бюджетных расходов, ориентировать деятельность министерств и ведомств на достижение конкретных, социально-значимых результатов. «Государство» решило воспользоваться теми эффективными инструментами управления, которые бизнес успешно применяет, сосредоточить усилия государственных органов на приоритетных для общества направлениях и мотивировать государственных служащих повышать качество оказываемых услуг при одновременной экономии бюджетных средств [1].

Во всех странах БОР декларируется как средство достижения целей государства и общества. Несмотря на это, разные интерпретации термина «performance budgeting», неоднозначность понимания учеными и политиками сути БОР, равно как и способов реализации БОР, а также отсутствие конструктивного диалога заинтересованных сторон по вопросам БОР привели к тому, что многие концептуальные идеи БОР отошли на задний план или вовсе затерялись в пучине злободневных задач и рутинных дел. Отсутствие целостного, понятного всем и, главное, общепризнанного представления о том, как должен действовать механизм БОР в России, порождает ситуацию «лебедя, рака и щуки» и... немало проблем.

Для того чтобы стереотипы профессиональной жизни и реалии бытия не порождали предубеждение в отношении отдельных элементов БОР, обратимся к его концептуальным идеям на примере бизнеса, только потом проводя аналогию с «государственной машиной». Думается, это весьма полезно для осознания проблем внедрения БОР в России как первого шага на пути к светлым перспективам.

Проблемы удобно продемонстрировать, посмотрев на процесс управления с трех позиций.

Первый аспект – мотивация людей. Представим себя менеджерами компаний. Верите ли вы, что людей можно заставить полностью выкладываться и задействовать все свои творческие способности ради получения прибыли компанией и дивидендов владельцами? Альтруисты есть, но их немного. Большинству же людей важно позаботиться не только об обеспечении собственной жизни, но и близких людей. Их собственные интересы чаще всего гораздо важнее общественных (своя рубашка ближе к телу), и они приспособляются к тем или иным ограничениям жизни, ища способы, как в сложившихся условиях наилучшим для себя образом удовлетворить собственные потребности и реализовать собственные интересы.

Чтобы задействовать весь потенциал людей, их надо мотивировать, сделать так, чтобы интересы людей и компании гармонично сочетались, а действия всех, кто работает в компании, были сонаправлены.

Несмотря на некоторую условность и искусственность такого терминологического деления, оно обращает внимание на существенное различие в самоощущениях наемных работников и сотрудников, в их поведении, в их отношении к компании и друг к другу. До тех пор пока человек (на сознательном и подсознательном уровнях) не ощущает себя частью целого и воспринимает компанию как временный источник удовлетворения собственных интересов (т.е. мыслит категориями наемных работников), он будет делать только то, что от него требуют за эту заработную плату. Не осознавая неизбежности своей лепты в процветание или прозябание компании, «наемный работник» со своих позиций оптимизирует ситуацию (получить как можно больше, отдав как можно меньше), руководствуется краткосрочными выгодами (как можно больше и сейчас) и присматривает место «где лучше», вместо того, чтобы созидать это «лучшее». Конечно, и сотрудники руководствуются собственными интересами, но их отличает ответственность за свои действия, свою жизнь и жизнь компании, а также понимание выгода сотрудничества (СО-трудничать) как для процветания целого, так и для процветания каждого. Как следствие, они не ждут указаний (предписаний, распоряжений и т.п.), а делают все, что в их силах, поскольку внутренне мотивированы на процветание целого.

Трансформация от «наемных работников» к «сотрудникам» связана с искоренением потребительского отношения как самой компании к сотрудникам, так и

сотрудников к компании, что на самом деле выгодно всем. Однако эти преобразования могут быть возглавлены только высшим руководством. Здесь задействованы механизмы оплаты труда, приема служащих на работу и их ротации, распределения ответственности и полномочий, участия людей в управлении, информирования, выделения и взаимодействия центров ответственности и все то, что помогает «скорректировать» нужным образом ментальность людей. Конечно, это – предмет отдельного обсуждения.

Как мотивировать государственных и муниципальных служащих стремиться к высокому качеству результатов своей деятельности при одновременной экономии бюджетных средств? Хотя человек и вынужден действовать в рамках определенных ограничений, накладываемых законодательством и сложившимися социально-экономическими отношениями, все же он руководствуется в первую очередь своими собственными интересами. Каким бы жестким и стопроцентным не был контроль извне, какими бы изощренными и продуманными не были схемы государственного устройства и распределения бюджетных средств, каким бы обширным ни было законодательство, собственные интересы будут на первом месте. Без проработки вопросов мотивации мы столкнемся с бутафорией, пустыми словами и ситуацией «хотели как лучше, получились как всегда». И тому уже есть примеры.

Если в рамках БОР не реализованы адекватные механизмы мотивации, то сомнительны сами ожидания действенности этого инструмента для повышения качества государственных услуг и экономии бюджетных средств (как следствие – повышение качества жизни и удовлетворенности населения, действительно, не на бумаге). Спектр вопросов, связанных с мотивацией служащих, – ключевой, ибо мотивация определяет то, как в реальности будут реализованы те или иные решения (как приправа придает тот или иной вкус основным продуктам). Более того, важна мотивация не только служащих, но и населения (например, там, где население должным образом мотивировано, потребуется гораздо меньше средств на поддержание порядка и достижение социально-значимых результатов), а для этого – прозрачность расходования бюджетных средств.

Необходимо обратить внимание на следующее: а) важность предоставления в рамках БОР полномочий и соответствующих возможностей муниципальным образованиям и конкретным людям на местах (с обеспечением соответствия их ответственности полномочиям); б) важность сбалансированности ресурсов и обязательств; в) важность стабильности «правил игры» в системе государственного управления и конструктивного взаимодействия различных уровней власти; г) важность улучшения положения муниципального образования и его населения в случае достигнутой сегодня экономии (например, возможность использовать эти средства для решения каких-либо дополнительных задач сегодня или сохранить их для будущих инвестиций на данной территории); д) важность вовлеченности всех людей на местах в решение местных проблем и благоустройство муниципальных образований, наконец; е) важность самостоятельности муниципальных образований в поиске способов решения муниципаль-

ных задач и возможностей привлечения средств бюджетов других уровней в соответствии с единым для всех общепризнанным порядком.

Бюджетирование, ориентированное на результат, должно, в первую очередь, побуждать людей искать резервы и объекты совершенствования в собственной деятельности, позволяющие экономить бюджетные средства, достигать наилучшим образом конкретных социально-значимых результатов и, тем самым, собственными усилиями повышать качество жизни населения на данной территории [1].

Второй аспект – реализация управленческого цикла, состоящего из логически последовательных шагов. То, как мы их понимаем, влияет на организацию деятельности и непосредственное осуществление управления.

Процесс управления не существует вне целей (иначе не ясно, куда мы хотим двигаться), поэтому первый шаг управленческого цикла связан с формулированием миссии, видения, целей и задач компании. Можно сколько угодно говорить о прибыльности компании и эффективности ее деятельности как об основных целевых показателях, но успех компании зависит от того, насколько гармонично ее деятельность впишется в социально-экономические отношения и насколько результаты ее деятельности будут соответствовать ожиданиям различных заинтересованных сторон (в первую очередь потребителей). Если компания идеально делает «что-то», но это «что-то» никому не нужно, то не будет смысла в ее существовании. Поэтому цели, можно сказать, служат проекциями ожиданий различных заинтересованных сторон («цель мира лежит вне мира»). Более того, финансовые цели – лишь побочный эффект достижения целей, обусловленных интересами заинтересованных сторон. А значит, нужна сбалансированная система показателей (ССП), устанавливающая баланс между интересами различных сторон, между финансовыми и нефинансовыми показателями, между прошлым и будущим компании. Причем цели должны быть измеримы в том смысле, что есть возможность оценки, движется ли компания в нужном направлении и как успешно.

Поскольку процесс установления целей в какой-то степени субъективен и не застрахован от неточных ориентиров и ошибочного выбора целевых показателей, то весьма опасно давать оценки деятельности (хорошо или плохо) и принимать решения (наказать или премировать, повысить или уволить, финансировать или урезать финансирование и т.п.) на основе формального достижения ожидаемых результатов. Другими словами, сами целевые уровни должны иметь вспомогательный характер для дальнейшего анализа причин того, почему они не достигнуты, равно как и того, почему и как они достигнуты, учитывая все сопутствующие обстоятельства и результаты (для того чтобы в следующий раз быть точнее в своих формулировках результатов). Иначе можно столкнуться с манипулированием результатами, демонстрацией ложной эффективности (либо только на бумаге, либо в ущерб будущему или важным социальным программам и т.п.), формализмом и очковитательством. Под лозунгом повышения эффективности порой предпринимаются странные действия.

В этом смысле стоит отметить, что формулирование результатов и отчетность по ним перед вышестоящими структурами в надежде на выделение большей доли бюджетного пирога дискредитирует БОР. Формулировать результаты необходимо для реализации БОР, но вовсе недостаточно. БОР отличает тщательное изучение заинтересованных сторон, использование сформулированных показателей как основы управленческого цикла в рамках муниципального образования, субъекта Федерации или государства в целом, приоритет целей, отражающих интересы населения и самостоятельность служащих в определении направлений расходования ресурсов (в противоположность контролю расходования средств по сметам). Вопросы построения ССП для разных уровней власти и их практического использования для решения задач управления не менее, чем вопросы мотивации, заслуживают подробного обсуждения, но пока останутся в стороне, чтобы не заслонить логику управленческого цикла.

После того как стали ясны целевые направления, можно проанализировать альтернативные варианты действий, системные ограничения и критерии сравнения альтернатив с тем, чтобы выбрать оптимальное решение. Ясно, что это очень важный шаг, поскольку оптимальное решение является таковым с точностью до тех альтернатив и ограничений, которые приняты во внимание, а также предпочтительного критерия принятия решений. Малейшие изменения в «формулировках» будут давать иной результат, но здесь хочется обратить внимание на важнейшее осознание в истории бизнеса, которое поменяло отношение к проблемам и способам их решения, побудило изучать любую проблему (впрочем, как и принимать любое решение) с системных позиций.

Большинство проблем порождено структурой системы, которую создаем мы сами (другими словами, ее элементами и взаимоотношениями между ними). В мире все взаимосвязано, у любого следствия есть причины и обстоятельства, которые «позволили» этому следствию наступить. Однако корневые причины проблем, как правило, находятся не в том месте, где проблема проявляется, и возникают задолго до момента ее наблюдения. Если не признается факт существования той или иной проблемы, если проблема по тем или иным соображениям не озвучивается или толком не формулируется, если человек, который сталкивается с симптомами проблемы, остается один на один в борьбе с проблемой, то шанса избавиться от проблемы просто не существует. Можно, конечно, надеяться, что проблема исчезнет сама собой или сделать что-нибудь, смягчающее проблему до приемлемого состояния. Можно даже попытаться решить ее наилучшим в данных условиях образом. Но избавиться от проблемы и ее негативных последствий навсегда можно только тогда, когда в системе или ее окружении будут найдены порождающие ее первопричины и произведены соответствующие изменения. А для этого нужно объединить усилия всех специалистов компании из разных структурных подразделений, что, в свою очередь, требует отказаться от практики наказания (Речь не идет о наказаниях, которые применимы ко всем независимо от служебного положения (например, увольнение при

появлении на рабочем месте в нетрезвом виде), заменяющие на определенном этапе культуру поведения в случае, когда отсутствует внутренняя ответственность человека за происходящее.) Страх наказания вышестоящими лицами неизбежно порождает ложь и барьеры между структурными подразделениями, а на основе ложной информации, да еще и в условиях межструктурных противоречий, заведомо не могут быть приняты верные управленческие решения. Поэтому мы заинтересованы в том, чтобы найти в себе смелость признать свои проблемы и ошибки. Только в этом случае появляется надежда получить правдивую информацию.

Каждый человек в этой системе вынужден подчиняться системным правилам. По оценкам американского гуру Э. Деминга, 96% всех несоответствий и ошибок обусловлено влиянием системы и только 4% – влиянием человеческого фактора (Позднее эти цифры были им же уточнены (98:2), однако важны не числа, а их порядок.) [2]. Таким образом, увольняя или наказывая отдельно взятого человека, мы вряд ли избавляемся от причины проблемы, поскольку чаще всего он просто ничего не мог изменить, «работает система». Если мы хотим избавиться от проблемы, надо менять систему в целом, а не убирать отдельных людей.

Еще несколько важных нюансов принятия решения с системных позиций. Система – совокупность взаимосвязанных элементов, обладающая некоторым свойством, не присущим ни одному из ее элементов по отдельности [3]. Каждый элемент обладает многочисленными свойствами, которые проявляются только при взаимодействии элементов. Взаимодействие элементов порождает свойство, присущее самой системе (как совокупности находящихся в разных отношениях элементов), – интегративное свойство. При этом свойства отдельных элементов могут не только усиливаться, но и гаситься). Прежде чем выбирать оптимальное решение, следует задуматься над природой имеющихся ограничений деятельности и направить усилия на поиск способов, помогающих их ослабить или снять. Если это удастся сделать, то возможности системы становятся шире, а как известно, производительность системы определяется ее узким местом. Кроме того, все решения должны быть подчинены тому, чтобы «вывести» узкое место за границы системы (если узкое место в результате решения перекочевало в другую часть системы, то ресурсы на реализацию решения были потрачены напрасно. Важно помнить, что чем лучше мы представляем последствия и причины в рамках системных взаимодействий, тем менее возможны управленческие ошибки. Попытки бездумно копировать чужой, хотя и успешный, опыт редко приводят к ожидаемым результатам. Положительные результаты были получены для другой системы и других условий. Как говорят японцы, если в болоте появилась новая лягушка, то это уже другое болото. Поэтому надо искать свой путь, изучая собственную деятельность с системных позиций и учитывая ее специфику.

Когда сложилось четкое представление о том, что нужно делать для достижения целей, осталось только согласовать различные аспекты деятельности, скоординировать действия структурных подразделений и отдельных сотрудников, проверить обеспеченность

деятельности ресурсами и убедиться в том, что ожидаемые результаты действительно достижимы. Составление бюджета – следующий шаг.

Обратим внимание на то, что процесс составления бюджета в современной компании выполняет множество функций, начиная от координирования и диспетчирования и заканчивая мотивацией и информированием, при условии, конечно, что он организован должным образом. План – ничто, планирование – все, как говорил Эйзенхауэр [4]. Поэтому при составлении бюджета делаются акценты на углубление понимания различных аспектов деятельности компании, на поиск возможных узких мест и предварительный анализ деятельности с тем, чтобы предусмотреть и предотвратить какие-либо негативные ситуации. Бюджетная информация имеет большую ценность, если она позволяет проследить формирование обобщающих целевых показателей, начиная от норм и нормативных затрат на единицу чего-либо (продукции, услуги и т.п.) [5].

Если при осуществлении деятельности планы и бюджеты не нужны или используются только в качестве некоего справочника о доступности ресурсов для распоряжения, то процесс составления бюджета формален и малопригоден для управления, а сам бюджет не является эффективным инструментом управления. В продвинутых компаниях стремятся к тому, чтобы планы были близки каждому человеку компании и могли служить «настольным руководством» к действию, чтобы в каждый момент времени он имел возможность сопоставлять то, что запланировано, с тем, что получается. Но не для того, чтобы сделать так, как прописано в бюджете, а для того, чтобы своевременно констатировать, какие обстоятельства и нюансы текущей ситуации делают исполнение плана невозможным или целесообразным. Эти детали важны для дальнейшего совершенствования деятельности компании.

Дальше наступает черед сравнения фактической деятельности с запланированной (фактических результатов с ожидаемыми, планируемыми) и анализ исполнения бюджета. Этому шагу присущи как рутинные операции, связанные с выявлением величин отклонений, так и творческие, обусловленные анализом причин отклонений и поиском объектов совершенствования, если опять-таки к этим отклонениям правильно относиться и не искать виновных.

В отношении первых (рутинных операций) давно осознано, что чем меньше специально отведенного времени и ресурсов они будут отнимать, тем лучше. Поэтому реорганизуется учет первичной информации таким образом, чтобы в момент совершения хозяйственной операции автоматически выявлялось отклонение факта от плана, обусловленное влиянием одного (активного в данный момент) фактора. Другими словами, делается сложная проводка. Фактическая сумма документа представляется плановой суммой и отклонением факта от плана. Тогда отклонения выявляются в режиме реального времени (точнее, по мере обработки первичных документов), что не только экономит время и ресурсы на осуществление этих операций, но и открывает возможности оперативного самоконтроля.

Анализ отклонений и их причин не должен сводиться, как отмечалось, к поиску отличившихся и про-

винившихся. Он должен быть направлен на поиск объектов совершенствования. Бюджетную информацию важно рассматривать как ориентир, сравнение с которым позволяет все лучше и лучше понимать системные взаимосвязи деятельности и принимать на основе анализа отклонений корректирующие решения. Тогда процесс составления и анализа исполнения бюджета оказывает реальную помощь управленцам, поскольку человеческий мозг так устроен, что он всегда принимает решения, сравнивая что-то с чем-то. «Сравнение себя с самим собой в идеале (по плану) или в прошлом» в рамках процесса бюджетирования в сочетании со «сравнением себя с другими» в рамках процедуры бенчмаркинга позволяет увидеть то, что требует последующих корректирующих решений.

Обращаясь к последнему шагу в управленческом цикле – принятие корректирующих решений, следует упомянуть еще один важный вывод теории систем. Прежде чем принимать на основе выявленных отклонений управленческие решения, важно выявить природу вариаций. Дело в том, что если эта вариация внутренне присуща системе, то любое оперативное вмешательство будет только ухудшать результаты функционирования системы. В этом случае, если есть желание уменьшить отклонения, требуются системные преобразования, возглавляемые высшим руководством. В случае же, когда имеются особые причины вариабельности, ничего конкретного о системе сказать нельзя (ни о каких преобразованиях системы лучше речь не вести) и требуются оперативные решения, принимаемые на местах, которые приведут систему в статистически управляемое состояние.

Без всего вышесказанного бюджетирование вряд ли станет действенным инструментом повышения качества бюджетных услуг и экономии бюджетных средств, каким заявлен БОР. Как видно, ключевая идея БОР – не просто планировать, не просто анализировать исполнение бюджета, а видеть за выявленными отклонениями то, что можно улучшить.

Третий аспект управления – информационная поддержка управленческих решений.

По большому счету, здесь следовало бы прежде рассмотреть взаимодействие различных уровней власти, делегирование полномочий и весь спектр управленческих решений, но эта задача невыполнима в рамках столь ограниченного объема. Поэтому остановимся лишь на критериях и логике принятия управленческих решений, позволяющих рачительно расходовать бюджетные средства на примере муниципальных образований.

Даже те средства, которые есть у муниципальных образований, можно использовать по-разному. Для рачительного расходования бюджетных средств и систематического давления на уровень потребляемых ресурсов надо анализировать те траты, которые возникают в муниципальном образовании. Не столь важно, какая у нас организационная структура и где у нас находится (в каком департаменте) тот или иной человек, как и кому подчиняются. Важно, как эти люди связаны между собой. Описание процессов – описание взаимодействий сквозь те структурные подразделения, которые есть в муниципальном образовании.

Чтобы повышать эффективность деятельности, вовсе не обязательно ее оценивать, гораздо важнее искать потери и устранять их. Тогда неэффективные затраты исчезнут сами собой. Все потери так или иначе связаны с организацией процессов (либо сам процесс организован недолжным образом, либо они – результат недолжной организации взаимодействия процессов, таких большинство).

Понять, в чем и где можно улучшить нашу деятельность, можно, если проанализировать цепочку процессов и выявить те среди них, которые не добавляют ценность заинтересованным сторонам, в первую очередь потребителю. Если будет найден способ избавиться от таких процессов, неизбежно связанных с потреблением ресурсов, то тогда будет достигнута экономия не за счет заинтересованных сторон. Ясно, что механизм управления затратами должен быть увязан с механизмом мотивации сотрудников (нельзя их заставить экономить «чужие» средства).

Несмотря на то что муниципальные образования сейчас находятся в очень трудных условиях, и еще многое предстоит узаконить, чтобы каждое из них могло полноценно выполнять менеджерские функции, уже сегодня они могут заняться анализом процессов и искоренением потерь. Смещение акцентов в понимании природы затрат выявляет потребность сбора первичной информации о тратах ресурсов в разрезе процессов. Поэтому процессное представление влияет и на организацию учета, и на организацию планирования, и на процесс управления (внедряется методология ABC, ABV, ABM).

Если продолжить мыслить категориями «исполнения бюджета» и свести БОР к формулировкам результатов, то у нас не будет никакого БОР в принципе. БОР должен стать многогранным механизмом повышения качества бюджетных услуг при одновременной экономии бюджетных средств, при котором смещаются акценты: с расходования государственных средств (исполнения бюджета) на реализацию государственных функций. А для этого нужны четко поставленные цели, пути их достижения, требуемые ресурсы. Важно договориться и о терминологии БОР. Важно, чтобы муниципальное образование четко понимало тот объем средств, которым можно распоряжаться не только в текущий момент, но и на достаточно длительную перспективу. Нужно возвращать внутреннюю ответственность, чтобы не было необходимости внешнего контроля (как операции, не добавляющей ценность потребителю (населению) – ключевой заинтересованной стороне).

Радует то, что многие люди понимают, чего не хватает для «полного счастья», что и как надо менять в государственном устройстве. А это значит, что у нашей страны и каждого из нас может быть светлое будущее, если мы осознаем свое единство и взаимозависимость, перейдем от дискуссий к диалогу, позволяющему слушать и слышать друг друга (разве так уж важно, «кто сказал мяу»), не только объединим все самые ценные соображения в единую картину, но начнем также хорошо, как и говорить, действовать, отказавшись от двойных, тройных и иных стандартов поведения.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Лавров А.М.* Среднесрочное бюджетирование, ориентированное на результаты: международный опыт и российские перспективы // *Финансы*. 2004. № 3. С. 9–10.
2. *Райшауэр Р.* Бюджетный процесс в США // *Международная общественная конференция по проблемам финансов* (Вашингтон. 3–5.12.97). Режим доступа: <http://www.owl.ru/win/books/budget/b18.htm>
3. *Ресин В.И.* Управление развитием города. Опыт системного исследования. М.: Голос, 1996. 255 с.
4. *Эйзенхауэр Д.* Крестовый поход в Европу / Пер. с англ. Е.М. Федотова. Смоленск: Русич, 2000. 528 с.
5. *Среднесрочное финансовое планирование в регионах и муниципальных образованиях: Учебное пособие, практические рекомендации.* Сер. «Проект «Финансовое планирование». СПб.: ГП МЦСЭИ «Леонтьевский центр», 2005. 240 с.

Статья представлена кафедрой финансов и учета экономического факультета Томского государственного университета, поступила в научную редакцию «Экономические науки» 20 декабря 2006 г., принята к печати 27 декабря 2006 г.