

Финансовый менеджмент

РЕЗУЛЬТАТНЫЙ ПОДХОД В УПРАВЛЕНИИ ФИНАНСАМИ БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

О. Н. ВОЛКОВА,

*кандидат физико-математических наук, профессор,
заведующая кафедрой международного
бухгалтерского учета, анализа и аудита
E-mail: volkova@rambler.ru
Государственный университет —
Высшая школа экономики,
Санкт-Петербургский филиал*

В статье обсуждаются цели и принципы управления и бюджетирования в бюджетных учреждениях. Предложена концепция цепочек себестоимости в секторе бюджетных услуг. Выделены возможные направления стандартизации и нормирования расходов в рамках БОР. Разработана этапность работ по нормированию функционала на примере бюджетных учетно-финансовых служб администраций муниципалитетов.

Ключевые слова: бюджетирование, результат, процессный подход, финансы, целеориентированное управление, анализ, себестоимость, нормирование, расходы.

Необходимость жесткого контроля за использованием бюджетных ресурсов является основой декларируемого в настоящее время органами государственной власти и управления перехода на бюджетирование, ориентированное на результат (БОР). В данной статье рассмотрены проблемы применения данной концепции в организациях, финансируемых из бюджетов разных уровней.

Управление результатом против управления процессом. Вопрос о том, что является объектом управления в экономических системах, в том числе в организациях, не имеет однозначного ответа. С ресурсно-операционной точки зрения объектами управления являются ресурсы: материальные, финансовые, человеческие и в последнее время — информационные. Альтернативный подход к решению вопроса о том, чем же на самом деле управляют в экономике, предполагает более высокий уровень классификации объектов управления. В современ-

ном менеджменте, в том числе в государственном управлении, можно выделить две группы подходов — процессные и результатные.

Управление процессом предполагает, что целью деятельности является сам процесс. Целью управления — достижение стабильности (по целевым показателям) поддержания процесса. Соответственно, все показатели, которые подвергаются планированию, нормированию и контролю — это показатели, характеризующие сам процесс. Такой подход характерен для организаций и производств индустриальной эры, и он до сих пор широко применяется в менеджменте и финансах.

Управление процессом отнюдь не означает стагнации, снижения результативности или других негативных явлений в деятельности субъекта хозяйствования. Такие организации могут показывать стабильный рост отдельных показателей, бесперебойно обеспечивать выполнение обязательств перед всеми своими контрагентами и работниками, удовлетворяя и интересам их учредителей. Менеджмент таких организаций может проявлять немалое мастерство в управлении материальными и финансовыми потоками, дебиторской и кредиторской задолженностью, производственными процессами, поддерживая их на достаточно высоком уровне эффективности. При этом оценка результативности организаций и их менеджмента базируется преимущественно на ретроспективных данных и текущих показателях. Для коммерческих организаций, чью результативность можно оценивать в терминах прибыли (охват

рынков, сальдо денежных потоков и др.), такой подход приемлем в случаях, когда это устраивает их учредителей. Однако в организациях (и в органах государственной и муниципальной власти и управления, государственных и муниципальных учреждениях), финансируемых из бюджетов разных уровней, процессная идеология приводит к тому, что контроль вышестоящих органов ведется по показателям внутренних процессов (количество подготовленных отчетов, процент выполнения сметы расходов и т. п.). Получается, что организация функционирует сама для себя, поддерживая характерные внутренние бизнес-процессы и не особенно заботясь о результатах, имеющих ценность для внешних потребителей.

Альтернативный подход — *управление результатом*. Он подразумевает в качестве цели деятельности достижение некоторого результата, при этом управлении деятельностью направлено на достижение именно этого результата. Планирование, нормирование и контроль осуществляются в терминах показателей, характеризующих *результат*, соответствующий установленным целям.

Идеология целе- и результатноориентированного управления¹ является главенствующей в современной теории и практике менеджмента в противовес традиционному, процессному управлению организациями. Этот подход более современен, он характерен для динамичных организаций бизнеса и общественного сектора, функционирующих в условиях жесткой конкуренции за ограниченные ресурсы и всеобъемлющего контроля за эффективностью использования этих ресурсов. Именно к такому типу можно отнести все организации, финансируемые из бюджетов разных уровней.

Ответ на вопрос — чем обосновать затраты на содержание бюджетного учреждения? — в контексте БОР звучит однозначно. Финансировать учреждения следует не по факту их существования, а лишь в случае соответствия результатов их деятельности целевым установкам и заданиям учредителей. Управление деятельностью бюджетного учреждения в этом случае следует рассматривать как управление его результатами.

К сожалению, еще несколько лет назад осуществлявшиеся на практике работы по реструк-

туризации органов государственного и муниципального управления и бюджетных учреждений предпринимались преимущественно в рамках процессного подхода к управлению, т. е. без оценки эффективности использования ресурсов, анализа результативности существующих функций, работ и организационных структур. К настоящему времени ситуация изменилась: в рамках проводимых в нашей стране административной реформы и реформы финансов уже делаются попытки реализации результатноориентированных подходов к управлению в бюджетном секторе.

Результат как документальное отражение целей. Проблемы построения целе- и результатноориентированных систем управления, управленческого учета и анализа в коммерческих организациях изучаются уже давно [6] и достаточно успешно внедряются в практику менеджмента, особенно за рубежом. Однако в бюджетной сфере успешность их внедрения не столь однозначна даже в тех странах, которые начали эти процессы еще в начале 1990-х гг. Причина такого положения — отсутствие столь очевидных и однозначно трактуемых показателей эффективности деятельности некоммерческих организаций, как показатели прибыли и рыночной доли — для коммерческих. Даже если с формулировкой целей некоммерческих организаций есть некоторая ясность и они зафиксированы в положениях или уставах организаций, то описать результат их деятельности в терминах и показателях, позволяющих контролировать его достижение с точки зрения количества и качества услуг, как правило, затруднительно. Особенно остро эта проблема стоит в бюджетных учреждениях, где действующая модель сметного финансирования, соответствующая процессному подходу [1] к управлению государственными финансами, никак не учитывает результат их функционирования² и сводит контроль бюджета лишь к сопоставлению соответствия плановых и фактических сумм.

Вместе с тем оценка эффективности бюджетных расходов — один из ключевых моментов управления государственными финансами, особенно в периоды кризисов. При этом эффективность в данном контексте следует понимать в самом ши-

¹Хотя термины «целеориентированное управление» и «результатоориентированное управление» в контексте обсуждаемых проблем являются синонимами, есть некоторые особенности их употребления на практике. В корпоративном управлении и бизнесе чаще применяется первый термин, но в рамках концепции БОР в государственном и муниципальном управлении логичнее использовать второй, отражающий саму суть этой концепции.

²13.05.2009 на совещании по бюджету в Москве премьер-министр РФ В. В. Путин заявил о необходимости реструктуризации сети бюджетных учреждений с целью повышения качества управления госфинансами. По его словам, только решив задачу повышения качества управления госфинансами, «мы сможем выполнить наши социальные обязательства, сохранить макроэкономическую стабильность, удержать дефицит бюджета в приемлемых рамках».

роком и общем смысле – как соответствие отдачи от вложенных ресурсов целям вложения. С этой точки зрения сама концепция эффективности может рассматриваться как методологическая основа управления, ориентированного на результат. В бюджетном секторе, где коммерческий успех не важен, а зачастую его просто невозможно прямо определить, под отдачей следует понимать не только финансовый результат, но и социальную, социально-экономическую, бюджетную эффективность, выражающуюся в достижении желаемой динамики социальных и иных показателей в стране, регионе или муниципалитете.

Работа по внедрению результаториентированных практик управления государственным бюджетом РФ ведется с 2004 г. – с момента принятия Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг. В настоящее время можно говорить о том, что эти практики получили довольно широкое распространение в виде, например, механизма обоснования распределения расходов бюджета через доклады о результатах и основных направлениях деятельности министерств, ведомств, региональных администраций и других субъектов бюджетного процесса, перехода на среднесрочные бюджеты. Таким образом, практики реформирования финансов на уровне главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств (органов государственной и муниципальной власти и управления) развиваются в последние годы довольно интенсивно. Этой цели служат также процессы внедрения административных регламентов в рамках административной реформы и стандартизации государственных и муниципальных услуг, которые запущены во многих регионах РФ (в частности, в Санкт-Петербурге, Пензе, Йошкар-Оле) в качестве компоненты региональных программ реформирования финансов. В соответствии с распоряжением Правительства РФ от 02.10. 2009 № 1402-р. начата работа и по разработке программы по оптимизации и повышению эффективности бюджетных расходов.

Вместе с тем применение результаториентированных практик финансирования бюджетных учреждений (получателей бюджетных средств) пока не столь широко масштабно. Анализ региональной нормативной базы показывает, что практически единственной целью, которая явно указывается в нормативно-методических документах по оценке эффективности деятельности бюджетных учреждений, является материальное стимулирование руководителей этих учреждений, но никак не

объемы финансирования самих учреждений и не оптимизация их структур. Трудности, с которыми приходится сталкиваться инициаторам оптимизации бюджетных учреждений в регионах, понятны и объяснимы. Однако такая работа все-таки ведется, в частности, в Санкт-Петербурге. Заметно активизировались процессы оптимизации государственных расходов на содержание бюджетных учреждений путем анализа и реструктуризации их функционала, изучения структуры затрат рабочего времени сотрудников и нормирования их труда в соответствии с принципами ориентации на результат в 2008–2009 гг.

Анализ цепочек себестоимости в секторе бюджетных услуг. В анализе эффективности результаториентированного управления в бюджетном секторе уместно использовать терминологию еще одной современной концепции менеджмента – концепции цепочек создания стоимости (ценности для потребителей) [7].

В рамках этой концепции организация рассматривается как цепь операций (работ, функций, видов активности) по созданию стоимости изделия, т. е. цепь действий, которые приносят в продукт или услугу ту ценность в глазах конечных потребителей, за которую потребители продукта или услуги готовы платить. Степень оценки продуктов потребителями (в нашем случае – ценность бюджетных услуг) определяется тем, как выполняются действия, необходимые для разработки, производства, выведения на рынок, поставки и поддержки данного продукта или услуги. При управлении цепочками стоимости каждое звено цепи операций оценивается как с точки зрения его необходимости в процессе производства товаров и услуг, востребованности, так и с точки зрения потребляемых им ресурсов. После этого выявляется фактор (драйвер затрат), который определяет стоимость выполнения данной операции на единицу продукта или услуги. В коммерческих организациях смысл анализа цепочек стоимости – выявление возможностей (резервов) увеличения разницы между объемом потребленных единиц продукта ресурсов и доходом, который принесет эта единица при ее реализации (в терминах традиционного экономического анализа этот показатель можно определить как разницу между себестоимостью и выручкой, т. е. прибыль на единицу продукта).

И хотя в некоммерческих организациях показатели прибыли не являются целевыми, а в случае бюджетных организаций даже сами понятия «цена» и «выручка» отсутствуют, концепция цепочек стои-

мости применима и в таких организациях, как инструмент контроля эффективности и качества услуг, предоставляемых конечным пользователям. С учетом специфики работы бюджетных организаций предлагается назвать этот управленческий инструмент «цепочками себестоимости», поскольку смысл его применения в этих организациях — оценка эффективности расходования бюджетных ресурсов на оказание потребителям, в частности, гражданам бюджетных услуг с точки зрения их соответствия целевым установкам органов государственной и муниципальной власти и управления в области своих компетенций. Цепочки себестоимости формируются в этом случае функциональными затратами на достижение целевых результатов, которые вырабатываются для внешних или внутренних пользователей.

В качестве внешних пользователей результатов деятельности в данном контексте можно рассматривать граждан или организации, описанные в стандартах предоставления государственных и муниципальных услуг (в случае оказания услуг) как их адресаты. Например, к внешним пользователям услуг образовательных учреждений можно отнести обучающихся граждан; к внешним пользователям бюджетных учреждений — централизованных бухгалтерий (ЦБ) — сами образовательные и иные учреждения, которые пользуются услугами ЦБ для составления бухгалтерской и иной отчетности.

Внутренние пользователи результатов функционирования учреждений поименованы в нормативных документах организационного уровня (регламентах документооборота, положениях о структурных единицах учреждения и т. п.) соответствующих государственных или муниципальных органов, бюджетных учреждений в случаях, когда результаты деятельности используются в самих учреждениях, в системе органов управления и подведомственных им бюджетных организациях. Например, если учетная или финансово-экономическая служба есть в структуре бюджетного учреждения, пользователями результатов ее работы является администрация и сотрудники самого учреждения в соответствии с правилами ведения и представления финансовой документации, расчетных листков и т. п.

В рамках концепции цепочек себестоимости все виды активностей учреждения (работы, функции) рассматриваются как принадлежащие к одному из двух типов — основные или поддерживающие (вспомогательные). Учитывая особенности деятельности бюджетных учреждений, к основным можно отнести те, которые имеют

своим результатом (или непосредственно ведут к такому результату) услугу, оказываемую внешним пользователям (гражданам и организациям), а к вспомогательным — те, которые обеспечивают функционирование бюджетного учреждения как целого (управленческие, хозяйственные и т. п.), т. е. нацелены на внутренних пользователей. Вместе с тем оба типа активностей необходимы для оказания соответствующего стандартам результата. Поэтому затраты на их осуществление должны учитываться при расчете объемов финансирования бюджетных учреждений.

Направления стандартизации и нормирования в бюджетном учреждении. С точки зрения того, что именно следует оптимизировать в организациях при построении целе- и результатноориентированной структуры, процесс стандартизации и нормирования расходов может идти в двух направлениях.

1. Оптимизация и нормирование расходов бюджетного учреждения на единицу услуги внешним потребителям.

В этом направлении можно идти путем разработки и внедрения подушевых нормативов финансирования [2, 3, 4, 5] бюджетных учреждений, подразумевающих, в частности, что услуга стандартна и требует стандартного расхода ресурсов, определяемого соответствующими отраслевыми нормами (образования, здравоохранения и т. д.), в натуральном и денежном выражении. Характеристики услуги задаются при этом извне. Например, через государственные и гарантии получения образования определенного уровня и образовательные стандарты. Цепочки себестоимости единицы услуги в данном подходе формируются стандартными характеристиками услуги (требуемые часы работы специалистов всех необходимых квалификаций, расходные материалы, доли стоимости оборудования и других внеоборотных активов, задействованных при оказании данной единичной услуги, и т. д.).

2. Оптимизация и нормирование расходов на содержание бюджетного учреждения путем оптимизации его функционала. В этом подходе характеристики услуги не рассматриваются как нечто заданное извне в виде стандартов, а формируются представлениями о желаемом качестве результата, соотносимом с целями создания самой организации. Например, для бюджетных учреждений — централизованных бухгалтерий основной характеристикой услуг, оказываемых ими другим бюджетным учреждениям, является соответствие представляемой документации (и первичной, и

отчетной) требованиям законодательства и учредителей. В данном случае в качестве цепочек себестоимости следует рассматривать стоимость осуществления всех последовательностей операций при подготовке документов, необходимых для соблюдения законодательства в области бюджетного учета подведомственных учреждений. Инструментом оптимизации затрат в этих цепочках себестоимости служит моделирование функционала и нормирование времени на выполнение функций, работ, операций.

В процессе работы по обоим выделенным выше направлениям двумя основными этапами должны быть:

- выявление желаемых результатов деятельности учреждений в привязке к их целям;
- выявление временных и иных ресурсов, необходимых для выполнения работ по достижению этих результатов.

С содержательной точки зрения наиболее сложен первый этап, во время которого осуществляется моделирование результатов (либо в форме математической модели, либо путем соотнесения каждой из работ с одним или несколькими показателями, которые впоследствии подлежат нормированию и контролю). В свою очередь, второй этап более трудоемок, поскольку требует «полевых» и расчетных работ по изучению компонентов услуги (по первому направлению), структуры рабочего времени, нормированию операций и показателей (по второму направлению) и обработке результатов исследования.

Разработка подушевых нормативов финансирования идет в РФ уже несколько лет. Наиболее активно внедряются эти методики в различных секторах образования в рамках региональных проектов модернизации механизмов финансирования отрасли. Эта работа хорошо заметна аналитикам на всех уровнях, поскольку разработанные в рамках этого направления реформирования методики и нормативы принимаются в форме региональных законодательных актов и распоряжений глав исполнительной власти.

Гораздо менее заметны результаты работы по реформированию функционала бюджетных учреждений, поскольку носят внутриорганизационный, управленческий характер. Первым результатом анализа функционала бюджетных учреждений, как правило, становится оптимизация их организационных структур и штатных расписаний.

Далее рассмотрим общий сценарий действий по формированию целе- и результатноориентированной организационной структуры в организации.

Последовательность работ по структурированию функционала и результатов деятельности бюджетных учреждений. Ориентированное на результат управление подразумевает соответствие получаемых результатов установленным *целям*, для которых создается организация (в том числе бюджетное учреждение). Этим целям должны отвечать все *направления* деятельности организации, все *функции* в рамках каждого направления, все *работы*, выполняемые для реализации функций, и *результаты*, получаемые в результате их выполнения.

При этом под *функцией* понимается работа, состоящая из единичных действий (операций) и выполняемая органом (подразделением учреждения и его сотрудниками) для обеспечения функционирования направления деятельности всего учреждения в соответствии с его целями. Функция формируется множеством повторяющихся циклически или периодически операций.

В качестве *операции* выделяем рабочий процесс, имеющий четко определенный документальный результат. При этом документальным результатом могут стать как отдельные документы или записи (например, бухгалтерские проводки), так и целые комплекты документов (например, отчеты), если они рассматриваются как единое целое.

В рамках результатного подхода основой нормирования является не операция, т. е. не действие как таковое, а *документальный результат операции* – комплект документов, документ или его часть, выполнение которого в требуемые сроки можно проконтролировать. Объект, к которому относится документальный результат операции, выбирается в качестве *единицы нормирования*.

На практике, в проектах оптимизации функционала реальных учреждений такой подход должен предполагать примерно такую последовательность работ:

- описание направлений и функций бюджетного учреждения на основе нормативных документов (законодательных актов, уставов, положений об учреждении и т. п.);
- описание действий по выполнению этих функций и результатов выполнения этих действий;
- расчет норматива времени на выполнение каждого действия;
- расчет полной трудоемкости достижения результатов деятельности, а также трудоемкость по отдельным операциям, что дает возможность определения штатной численности учреждения, в разбивке по функциям или направлениям деятельности.

Подробнее методика, разработанная в рамках концепции оптимизации функционала для бюджетных учреждений – централизованных бухгалтерий, будет представлена в следующей статье.

Список литературы

1. *Афанасьев М. П., Кривошов И. В.* Модернизация государственных финансов: учеб. пособие. М.: Изд. дом ГУ ВШЭ. 2007.
2. *Волкова О. Н.* Об общей проблематике разработки региональных методик формирования и расчета нормативов бюджетного финансирования образовательных учреждений // *Финансы и кредит.* 2008. № 41.
3. *Волкова О. Н.* Проектирование региональных методик подушевого бюджетного финанси-
- рования образовательных учреждений: принципы, этапы, состав расходов // *Финансы и кредит.* 2009. № 35.
4. *Волкова О. Н.* Моделирование состава и структуры бюджетных нормативов подушевого финансирования образовательных учреждений // *Финансы и кредит.* 2009. № 36.
5. *Волкова О. Н.* Моделирование единичного норматива подушевого бюджетного финансирования образовательных учреждений // *Финансы и кредит.* 2009. № 37.
6. *Маршал В. Мейер.* Оценка эффективности бизнеса. М.: Вершина. 2004.
7. *Michael E Porter.* Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance. Free Press, a Division of Macmillan. Inc. Copyright. 1985.