

Програмно-цільовий метод бюджетування у федеральній землі Гессен, Німеччина

Патрік Крауліх, керуючий радник міністерства, та Гюнтер Вайланд, радник міністерства
м. Вісбаден, липень 2014 р.

I. Основні елементи

Основні елементи управлінського підходу у федеральній землі Гессен – це програмно-цільовий метод бюджетування, запроваджений у всіх органах виконавчої влади, та система подвійного запису в бухгалтерському обліку. Основою для цього є створення системи цілей, починаючи стратегічними політичними цілями, що стоять в Програмі діяльності Уряду, аж до спеціалізованих (галузевих) цілей найнижчого рівня.

У рамках щорічної процедури складання бюджету головні розпорядники бюджетних коштів розробляють бюджетні програми, які спрямовуються на виконання законодавчих завдань та досягнення політичних цілей. Крім того, в бюджетному плані визначаються також і результативні показники. Фінансування програм відбувається через бюджетування, орієнтоване на результат, а використання бюджету здійснюється на власну відповідальність розпорядників бюджетних коштів. Завдяки цьому Парламент у рамках свого бюджетного суверенітету може цілеспрямовано визначати, яких результатів мають досягти органи державної влади, використовуючи надані їм бюджетні кошти.

В бюджетному плані видатки та надходження прикріплені до програм, а ступінь досягнення цілі визначається за показниками результативності та фінансової ефективності, щоб на їх основі можна було порівняти досягнутий результат із запланованими цілями. Таким чином Парламент щорічно вирішує, які завдання, в якому обсязі та якої якості повинні виконуватися, щоб реалізувати політичні цілі федеральної землі.

Завдання державного управління полягає у впровадженні фінансово-політичних цілей в рамках своєї децентралізованої бюджетної відповідальності. Затверджуючи цілі, орган законодавчої влади визначає, що має бути зроблено, маючи в розпорядженні бюджет; а як це має бути зроблено, вирішують органи виконавчої влади. Управління органами державної влади відбувається шляхом укладання контрактів на всіх рівнях управління. Програмно-цільовий бюджет служить домовленістю між законодавчою та виконавчою владою щодо завдань, які мають бути виконані, та за фінансові кошти, які для цього надаються. Таким чином, органи виконавчої влади діють на власну відповідальність, проте вони завжди знаходяться в рамковій структурі політичних цілей при цьому. Інший центральний інструмент управління – це систематичний «контролінг» (controlling) поточних результатів на основі результативних показників. Саме ці можливості аналізу поточного розвитку, вдосконалені «ною системою», протягом року впливають на бюджетне планування наступного періоду.

II. Шлях до програмно-цільового бюджету в деталях

Політичні програми, які, наприклад, формуються згідно Програмо діяльності Уряду чи Коаліційною угодою, необхідно відобразити у системі цілей. Створення такої системи цілей починається з визначення політичної стратегічної цілі, як, наприклад, «Зменшення кількості кримінальних злочинів», і завершується на нижчому рівні визначенням вимірювальних цілей, як, наприклад, «Посилення присутності поліцейських на вулицях Гессену», або «Збільшення можливостей для занять спортом молоді в Гессені». Такі системи цілей створюють основою для визначення галузевими міністерствами тих бюджетних програм, які вони рекомендуватимуть політикам у рамках складання бюджету, щоб забезпечити виконання поставлених цілей.

У рамках процедури ухвалення Закону про бюджет відбувається розгляд системи цілей та бюджетних програм, які за бажанням парламентарів можуть змінюватися і, по завершенні, затверджуються Законом про бюджет. Після політичної легітимізації бюджетних програм та видатків на них, галузеві міністерства отримують бюджет для кожної зі своїх систем цілей. Отже, бюджет – це грошова сума, що надається Парламентом для реалізації бюджетних програм органом виконавчої влади. Після того міністри галузевих міністерств в рамках цільових угод визначають, які бюджетні програми будуть виконуватися якою організаційною структурою для реалізації системи цілей.

Далі органи державної влади виконують свої програми в рамках власних бюджетів. Отже, кожний орган державної влади отримує бюджет, яким він розпоряджається на власну відповідальність на основі узгоджених цілей та згідно власних уявлень та досвіду. Якщо до кінця року всі погоджені бюджетні програми виконано згідно з кількісними та якісними показниками, тоді невикористані бюджетні кошти можуть частково спрямовуватися в резерв, який може використовуватися в наступних роках.

Для того, щоб така діяльність органів державної влади й в майбутньому залишалася керованою, а Уряд федеральної землі ніс політичну відповідальність перед земельним Парламентом, тоді необхідна різнопланова, всебічна та актуальна інформація. Така інформація стає доступною в рамках «контролінгу» управління, який базується на єдиній системі цілей та звітності з використанням стандартного програмного забезпечення, що застосовується для управління підприємствами. При цьому здійснюється диференційований підхід у відповідності до функціональних повноважень різних рівнів ухвалення управлінських рішень. По завершенні бюджетного року перевіряється, в якому фактичному обсязі були досягнуті цілі, що були визначені на початку бюджетного року, наприклад, чи дійсно зменшилися кількість кримінальних злочинів до рівня відповідного показника.

Підсумовуючи, зазначимо, що основний процес програмно-цільового методу бюджетування складається з чотирьох кроків:

1. Визначення системи цілей, наприклад, на основі Коаліційної угоди між проурядовими політичними партіями та подальша конкретизація цих «політичних цілей» за допомогою спеціалізованих «галузевих цілей».
2. Розробка бюджетних програм та їхнє підпорядкування системі цілей.
3. Визначення результативних показників по окремим бюджетним програмам.
4. Підпорядкування бюджету програмам.

III. Результативні показники – «серцевина» програмно-цільового бюджету

Яку мету переслідують результативні показники?

Разом із цілями результативні показники створюють «серцевину» програмно-цільового бюджету. Для того, щоб з'ясувати ступінь досягнення визначених цілей, потрібні результативні показники, на основі яких можна провести порівняння планових та фактичних показників. У той час, як цілі відображають очікувані результати, то результативні показники (індикатори) демонструють прогрес, досягнутий під час реалізації визначених цілей.

Кількість та види результативних показників

Загалом, тут слід враховувати принцип «все добре в міру». Це означає, що один хороший результативний показник кращий, ніж десять поганих. Результативні показники розглядаються в часовій динаміці, оскільки тільки тоді вони відображають розвиток у напрямку до досягнення цілі.

По кожній бюджетній програмі визначається мінімум один показник результативності (з фокусом на ціль, ступінь реалізації) та один показник щодо фінансової ефективності (з фокусом на витрати, бюджет, використання фінансових коштів).

Загалом, кількість результативних показників повинна бути обмежена максимум п'ятьма показниками на одну бюджетну програму. При визначенні результативних показників необхідно завжди орієнтуватися на раціональному співвідношенні між трудовитратами та користю.

Приклад:

На основі наступних можливих результативних показників Міністерства транспорту наведені необхідні критерії для визначення результативних показників, що роз'яснюється за допомогою коментарів.

Розпорядник бюджетних коштів: Міністерство економіки, енергетики, транспорту та територіального розвитку

Одна з цілей розпорядника бюджетних коштів:

Забезпечити ефективну та якісну транспортну і телекомунікаційну інфраструктуру у відповідності до стандартів ЄС задля сприяння економічному розвитку та безпеці дорожнього руху.

Прив'язка цілі до показника

Можливий результативний показник:

Кількість правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди через порушення обов'язку по забезпеченню безпеки дорожнього руху.

<p>✓ Чи є індикатор однозначним та зрозумілим?</p>	
<p>+ У зв'язку з безпекою руху однозначно є лише <u>правомірна</u> вимога по відшкодуванню завданої шкоди, оскільки саме вона безпосередньо пов'язана з безпекою руху (наприклад, поганий стан доріг)</p>	<p>– Інший можливий результативний показник: «Кількість усіх вимог по відшкодуванню завданої шкоди». Для вимірювання цілі цей показник не є однозначним, оскільки неправомірна вимога по відшкодуванню не пов'язана із забезпеченням безпеки руху і може мати інші причини.</p>
<p>✓ Досягнення цілі вимірюється за допомогою одного результативного показника</p>	
<p>+ Ціль полягає в забезпеченні безпеки дорожнього руху. Таким чином, кількість чи точніше зменшення кількості вимог по відшкодуванню завданої шкоди є індикатором безпеки дорожнього руху. Це видно особливо чітко тоді, коли динаміка розвитку вимальовується протягом кількох років. Чи існують помітні зміни у порівнянні з попередніми роками? Чи стали ми кращими? Якою є тенденція? Чи досягли ми наших цілей? (Порівняння планових та фактичних показників).</p>	<p>– Інший можливий результативний показник: «Кількість дорожньо-транспортних пригод». Цей показник не враховує причин ДТП, які можуть бути різними (напр., вживання алкоголю за кермом) і не мати безпосереднього зв'язку з безпекою руху.</p>
<p>✓ Чи знаходяться трудовитрати, пов'язані з аналізом виконання результативного показника, в раціональному співвідношенні з користю?</p>	
<p>+ «Встановлення кількості правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди». Ці випадки можуть бути підраховані дуже просто без великих</p>	<p>– Інший можливий результативний показник: «Опитування учасників дорожнього руху щодо того, чи покращилася або погіршилася з їхньої</p>

<p>трудовитрат.</p>	<p>точки зору безпека руху в певний період часу (суб'єктивна оцінка)». Дуже великі трудовитрати, оскільки опитування учасників дорожнього руху має проводитися за допомогою анкетування. А результатом опитування є суб'єктивна оцінка, яка необов'язково безпосередньо пов'язана з фактичними дорожніми умовами.</p>
<p>✓ Результативні показники мають інформативну цінність тільки в часовій динаміці</p>	
<p>+ Кількість правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди внаслідок невиконання обов'язку забезпечення безпеки дорожнього руху – приклад із бюджету 2013 року: плановий показник 2013 р. = 50 випадків, плановий показник 2012 р. = 70 випадків, фактичний показник 2011 р. = 60 випадків, фактичний показник 2010 р. = 50 випадків, фактичний показник 2009 р. = 40 випадків. Тільки в часовій динаміці стає зрозуміло, що кількість випадків весь час збільшувалася. І на це треба відреагувати в рамках бюджетного плану (план 2013 р.).</p>	<p>– Кількість правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди внаслідок невиконання обов'язку забезпечення безпеки дорожнього руху: Плановий показник 2013 р. = 50 випадків. Сам по собі плановий показник 2013 р. не має інформативної цінності. А якою була динаміка розвитку правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди в останні роки?</p>
<p>✓ Визначати лише абсолютно необхідні результативні показники («все добре в міру»)</p>	
<p>Результативний показник «Кількість правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди внаслідок невиконання обов'язку забезпечення безпеки дорожнього руху» є достатнім для того, щоб виміряти досягнення визначеної цілі. Принаймні на першому етапі цей результативний показник є достатнім.</p>	<p>Можливими є й інші показники (наприклад, «Забезпечення придатності доріг для проїзду»), але він не є обов'язково необхідним для вимірювання досягнення цілі. Треба завжди враховувати співвідношення трудовитрат та користі.</p>
<p>✓ Результативні показники повинні мати кількісний вираз</p>	
<p>+ Результативний показник «Кількість правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди внаслідок невиконання обов'язку забезпечення безпеки</p>	<p>– Інший можливий результативний показник: «Забезпечення відповідної наявності дорожньо-транспортних мереж». Тут виникає питання, який</p>

дорожнього руху» можна однозначно поррахувати (кількісний вираз). Скільки правомірних вимог по відшкодуванню завданої шкоди було висунуто за рік?	кількісний вираз може мати цей показник?
---	--

IV. Приклад із практики

1. Вихідний пункт – Коаліційна угода проурядовий партій 19-ої каденції 2014–2019 рр.

Проурядові партії домовилися про середньо - та довгострокове співробітництво на період 19-ої каденції, яка у федеральній землі Гессен складає 5 років (2014-2019 р.р.). Коаліційна угода (див. рис.1) надає огляд Програми діяльності Уряду, складається з 111-ти сторінок та описує наміри по всіх політичних сферах (від фінансової та внутрішньої політики до соціальної політики).

Рис.1. Коаліційна угода між ХДС Гессен та «Союз 90/Зелені» Гессен, 19-а каденція Парламенту федеральної землі Гессен 2014-2019рр.



«Надійно діяти – відкривати перспективи», Гессен 2014 – 2019 рр.,

2. Витяг із розділу Коаліційної угоди «У відповідальності за всі покоління – стала фінансова політика»

Боротьба з податковою злочинністю – одне із найважливіших завдань податкового управління, поліції та органів прокуратури федеральної землі Гессен. Ухилення від сплати податків – це не дрібне правопорушення. Це – кримінальний злочин. Він шкодить податковим надходженням, а цим самим – спільноті. Коаліція розуміє ухилення від сплати податків як акт відсутньої солідарності із суспільством. Крім того, ухилення від сплати податків спричиняє суттєву шкоду народному господарству і не тільки за часів кризи фінансового ринку. Послідовне відстоювання права на оподаткування веде до податкової справедливості, забезпечує необхідні надходження для держави і дозволяє зменшувати податковий тягар.

Ефективна боротьба з ухиленням від сплати податків є важливим засобом для досягнення податкової справедливості і в міжнародній сфері. Тому партнери по коаліції підтримують запровадження автоматичного міжнародного обміну інформацією як нового міжнародного стандарту. Двосторонні та багатосторонні угоди з податкових питань повинні спрямовуватися на це.

Удосконалення дієвості роботи слідчих органів та органів правопорядку, значне посилення служб зовнішньої перевірки податкових інспекцій землі Гессен, збільшення показників підвищення кваліфікації керівної ланки податкової адміністрації землі Гессен, послідовне перекриття податкових «шпаринок» та запобігання мінімізації податків – це шлях до подолання податкової та економічної злочинності. Ми будемо й надалі інтенсифікувати перевірки підприємств і посилювати роботу податкових слідчих. Ми будемо продовжувати використовувати всі правові можливості для подолання податкової та кримінальної злочинності. В інтересах співробітників має бути гарантовано, що придбання ними податкових даних не може бути предметом кримінальної відповідальності. Федеральна земля Гессен може брати участь у придбанні податкових даних іншими федеральними землями, або робити це за власної ініціативи.

Партнери по коаліції одностайні в тому, що успішна діяльність органів податкового управління землі Гессен базується на відповідному балансі зовнішніх та внутрішніх перевірок. Цей баланс має бути забезпечений і в майбутньому.

3. Відображення в бюджеті 2013/2014 рр.

Система цілей Міністерства фінансів: стратегічна ціль

Усі бюджетні програми ... служать реалізації спеціалізованих (галузевих) цілей, які спрямовуються на досягнення стратегічної цілі... Підпорядкування програм спеціалізованим цілям відбувається на основі паспортів бюджетних програм. Стратегічна мета в сфері діяльності Міністерства фінансів звучить так:

«У своїй фінансовій політиці Гессен керується відповідальністю перед сьогоднішнім та майбутніми поколіннями і ставить собі за мету не обтяжувати останніх ще сильніше, ніж

це дозволяє відповідальна фінансова політика консолідації. Цьому служить також заборона на взяття нових боргів, що закріплена в Конституції федеральної землі Гессен. Діючи в інтересах майбутнього сталого розвитку землі, Міністерство фінансів забезпечує надходження, консолідує видатки і проводить орієнтовану на майбутнє фінансову та бюджетну політику, яка залишає простір для пріоритетних інвестицій і відкриває можливість для відповідного реагування на надзвичайні фінансово-економічні виклики. Така фінансова та бюджетна політика, що орієнтована на майбутнє, включає в себе до того ж обачне поводження з майном федеральної землі, стабільне муніципальне фінансове вирівнювання та участь в ефективній та справедливій податковій системі».

4. Спеціалізовані (галузеві) цілі конкретизують стратегічну ціль:

Спеціалізована ціль 1. Проводити стабільну фінансову політику, що в середньостроковій перспективі обходиться без боргів і несе відповідальність перед сьогоднішнім та майбутніми поколіннями.

Спеціалізована ціль 2. Брати участь у створенні ефективного та справедливого податкового законодавства і впроваджувати його з орієнтацію на громадян.

Спеціалізована ціль 3. Використовувати майно федеральної землі з орієнтацію на майбутнє і оптимізувати будівельні інвестиції землі.

Спеціалізована ціль 4. Забезпечити стабільність муніципального фінансового вирівнювання для громад та адміністративних об'єднань громад.

Спеціалізована ціль 2:

Брати участь у створенні ефективного та справедливого податкового законодавства і впроваджувати його з орієнтацію на громадян.

Підпорядковані цій цілі бюджетні програми:

- Податки та податкова політика
- Виїзні перевірки
- Послуги громадянам
- Штрафні санкції
- Інкасо
- Оподаткування руху майна
- Дотації громадам
- Визначення сум податкового зобов'язання

5. Відображення в бюджетному плані

Бюджет

У бюджеті під спеціалізованою метою 2 зазначені підпорядковані їй бюджетні програми. В часовій динаміці стає очевидним, які зміни відбуваються в бюджеті.

Фахові програми	Планові витрати 2014, у тис. євро	Планові витрати 2013, у тис. євро	Планові витрати 2012, у тис. євро	Фактичні витрати 2011, у тис. євро
Фахова ціль 2: Брати участь у створенні ефективного та справедливого податкового законодавства і впроваджувати його з орієнтацією на громадян	-	-	-	-
Податки та податкова політика (розділ 06 01, 2500, бюджетна програма №5)	4 849	4 826	4796	3 303
Виїзні перевірки (розділ 06 04, 2550, бюджетна програма №1)	187 169	185 593	180 794	186 419
Послуги громадянам (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №6)	-	-	-	27 702
Штрафні санкції (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №7)	7 462	7 392	8 075	7 465
Інкасо (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №9)	68 513	68 599	72 014	67 558
Оподаткування руху майна (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №10)	16 081	16 071	15 301	15 582
Платежі громадам (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №11)	35 839	35 960	37 465	35 627
Визначення сум податкового зобов'язання (розділ 06 04, 2560, бюджетна програма №14)	333 711	331 331	319 694	285 878

Результативні показники

	Од.	План. показник 2014	План. показник 2013	План. показник 2012	Факт. показник 2011	Факт. показник 2010	Факт. показник 2009
6.1 Кількісний показник							
Податкові повідомлення	Шт.	2.302.600	2.302.600	2.302.600	2.149.414	2.302.571	2.366.576
6.2 Показник результативності							
6.2.1 Забезпечення опрацювання запитів громадян							
Кількість контактів з громадянами з розрахунку	Шт.	6.534	6.534	7.155	7.762	4.211	4.939

на одне робоче місце							
6.2.2 Чітке визначення сум податку на доходи фізичних осіб та на прибуток корпорацій і чітке визначення бази оподаткування							
Співвідношення неоскаржених податкових повідомлень (з визначеними сумами податків до сплати) до загальної кількості поданих декларацій	%	93	93	92	93	92	91
6.2.3 Швидке опрацювання поданих декларацій							
Тривалість опрацювання декларації доходів фізичних осіб чи прибутку підприємств (від їхнього надходження до виходу податкового повідомлення, у календарних днях)	Дні	56	56	57	56	57	67
6.3 Показники фінансової ефективності							
6.3.1 Економічність використання програмного продукту							
Витрати на одиницю програмного продукту	євро	144,09	143,64	138,84	128,02	117,06	109,22
6.3.2 Забезпечення економічності							
Відносна динаміка розвитку кількості програмного продукту	%	0	0	0,2	-6,7	-2,7	7,1

Динаміка розвитку результативних показників відображається за шестирічний період. Таким чином стає очевидною позитивна чи негативна динаміку розвитку в бюджетному плані. У цьому прикладі можна побачити, що результативний показник 6.2.3 «Швидке опрацювання поданих декларацій» у 2014 році складав максимально 56 днів. У той час як тривалість опрацювання в 2009 році становила 67 днів. Отже, податкове управління покращило цей показник на 11 днів, і опрацювання податкових декларацій громадян пришвидшилося.

V. Німецький досвід у сфері програмно-цільового методу бюджетування

Після заміни традиційної камеральної системи програмно-цільовим методом пройшло вже понад 10 років. За цей час було зібрано великий досвід у цій сфері. Чи варто було переходити на нову систему? На це питання можна відповісти однозначно: «Так». За допомогою програмно-цільового методу відбулося перенесення акценту з питання: «Скільки грошей і на що ми витрачаємо?» на питання: «Що ми хочемо досягти внаслідок використання цих грошей?» У парламенті відбулася принципова зміна кута зору «від ресурсів до результату». Предметом парламентських консультацій стала система цілей, яка служить джерелом додаткової інформації на основі бюджету. Новим

стало також подання звітності про бюджет та виконання результативних показників протягом бюджетного року, що сприяло подальшому підвищенню прозорості.

Які кроки були правильними, які помилки були зроблені під час впровадження? Залучення всіх представлених у Парламенті політичних партій стало фактором успіху для сприйняття програмно-цільового методу. І Рахункова палата федеральної землі Гессен як контролюючий орган також завжди була тісно залучена до реалізації проекту. Рахункова палата стала навіть рушійною силою впровадження програмно-цільового бюджету. Можна сказати, що програмно-цільовий метод з'явився на вимогу Парламенту та Рахункової палати.

Які помилки були зроблені? Насамперед, на початку було розроблено занадто багато бюджетних програм та результативних показників. У рамках збалансованої системи показників (balanced-scorecard)¹ на 700 бюджетних програм було розроблено по три показники за п'ятьма вимірами (кількість, ефективність, продукт, якість, задоволеність клієнтів), що привело до існування майже 10 000 результативних показників і зробило управління практично неможливим. Наслідком цього в Гессені став відхід від збалансованої системи показників (з обов'язковим визначенням результативних показників за п'ятьма вимірами) і запровадження зобов'язуючих індикаторів для виміру результативності та фінансової ефективності. Кількість бюджетних програм також була скорочена.

Програмно-цільовий метод має й слабкі сторони, можливо, через складність системи в порівнянні з «простим рахунком надходжень та видатків». Але програмно-цільовий метод у Німеччині – як його жартома називають у спеціальній літературі – є «найкращим методом серед усіх нефункціонуючих методів управління».

¹ Збалансована система показників (balanced scorecard) бере початок у працях науковців Гарвардського університету Роберта С. Каплана (Robert S. Kaplan) та Девіда П. Нортон (David P. Norton) на початку 1990-их років. Збалансована система показників служить інструментом управління та спрямування організації на досягнення стратегічних цілей.