

**ООО «ЭКОРИС-НЭИ»**

(в интересах Федерального агентства по образованию Российской Федерации)

**Общие принципы финансового менеджмента в  
секторе государственного управления**

**Проект:** «Исследование проблем эффективного управления бюджетными средствами в сфере профессионального образования, разработка и апробация рекомендаций по внедрению современных методов финансового менеджмента в федеральных органах исполнительной власти и организациях сферы профессионального образования»

**Руководитель проекта – генеральный директор ООО  
«ЭКОРИС-НЭИ», к.э.н., доцент**

**О.К. Ястребова**

Москва – 2008

## СОДЕРЖАНИЕ

Развитие финансового менеджмента в государственных ведомствах экономически развитых стран .....	3
Реализация принципов финансового менеджмента в секторе государственного управления Российской Федерации.....	13

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 23 июня 2008 года подчеркивается актуальность определенных на 2008-2010 годы стратегических ориентиров на среднесрочную перспективу - содействие социальному и экономическому развитию Российской Федерации при безусловном учете критериев эффективности и результативности бюджетных расходов. Необходимым условием такого развития является внедрение финансового менеджмента, инструменты и процедуры которого обеспечивают результативность использования бюджетных средств и охватывают все элементы бюджетного процесса.

## **Развитие финансового менеджмента в государственных ведомствах экономически развитых стран**

Инструменты и процедуры финансового менеджмента в секторе государственного управления стали активно использоваться правительствами экономически развитых стран начиная со второй половины 1980-х гг. К этому времени возобладала точка зрения, что государственные организации, как и частные компании, должны были использовать финансовые средства с максимальной отдачей. Более того, руководители государственных ведомств обязаны подходить к расходованию бюджетных ассигнований даже с большей ответственностью, чем топ-менеджеры частных корпораций, поскольку они управляют ресурсами, принадлежащими всему обществу (деньгами налогоплательщиков).

За более чем двадцатилетний срок существования практики финансового менеджмента в государственных организациях экономически развитых стран понимание его сущности и ключевых принципов заметно изменилось. Если на начальном этапе его реализации финансовый менеджмент рассматривался прежде всего как инструмент контроля за бюджетными расходами, то в настоящее время он понимается как система руководства финансами государственной организации, которая обеспечивает оптимальные способы использования ограниченных объемов бюджетных ресурсов для эффективного и результативного достижения целей, стоящих перед этой организацией.

Как правило, стандарты финансового менеджмента и модели оценки его уровня разрабатываются центральными ведомствами (министерствами финансов или высшими контрольными органами в сфере госфинансов) и отражаются в специальных регулирующих документах. В Австралии и США стандарты финансового менеджмента в секторе госуправления утверждены законами. Кроме того, в этих странах, а также в Швеции под эгидой центральных ведомств (казначейства/президентской

администрации/министерства финансов) действуют специальные агентства по финансовому менеджменту в органах исполнительной власти. В Великобритании вместо отдельного агентства организовано структурное подразделение Казначейства – директорат финансового менеджмента, главная задача которого сформулирована следующим образом: обеспечить достижение мировых стандартов финменеджмента во всем секторе государственного управления.

Исходный пункт финансового менеджмента в секторе госуправления – сопоставление расходов с результатами и определение сложившихся между ними соотношений. По итогам расчета различных показателей (экономичности, эффективности, результативности), постоянного отслеживания их динамики и влияющих на нее факторов принимаются, выполняются, корректируются и контролируются управленческие решения об увеличении или уменьшении бюджетных расходов на осуществление тех или иных целей и задач ведомства.

При переходе от традиционного бюджетирования к бюджетированию, ориентированного на результаты (БОР), происходит кардинальная трансформация управления финансами (доходами и расходами, активами и пассивами). В сфере бюджетных расходов меняются две важнейшие характеристики: объектом управления становится структура совокупных расходов ведомства (в рамках традиционного бюджета таким объектом являлись неиспользованные вовремя бюджетные средства), а критерием управленческой эффективности – достижение результатов (в рамках традиционного бюджета об успехах ведомства судили по точности исполнения бюджетной росписи и по величине неиспользованных средств на конец года).

Современная система финансового менеджмента в секторе государственного управления включает в себя два крупных компонента: (1) условия реализации и (2) инструменты и процедуры.

К первому компоненту – условиям реализации финансового менеджмента – относятся:

- *нормативно-правовое регулирование*, т.е. определение термина «финансовый менеджмент в секторе госуправления» в специальном регулирующем документе, включение положений о финансовом менеджменте во все нормативно-правовые акты, относящиеся к бюджетному процессу и закрепление ключевой роли центральных органов – прежде всего министерства финансов и высшего органа государственного внешнего аудита – в создании набора документов, нацеленных на регулирование финансового менеджмента. Внедрение современных процедур

финансового менеджмента в повседневную практическую деятельность органов государственной власти подразумевает наличие комплексной системы нормативно-правовых и методических документов, разрабатываемых соответственно как Минфином, так и самими органами государственной власти. Эти документы должны обеспечивать наиболее эффективные решения в области финансового менеджмента, принятых руководителями любого звена министерства или ведомства, используя имеющуюся у них информацию и ресурсы;

- *система распределения полномочий и обязанностей в рамках финансового менеджмента на уровне ведомства*, т.е. делегирование полномочий и обязанностей по осуществлению финансового менеджмента «сверху вниз» – от главного исполнительного должностного лица к операционным менеджерам (должностным лицам отраслевых подразделений ведомства, которые получают в свое распоряжение определенные бюджеты и руководят осуществлением программ, направлений деятельности, предоставлением государственных услуг, периодически отчитываясь за расходование денежных средств и за достижение запланированных результатов). Делегирование в сочетании с определением ответственности создает целостную, иерархическую систему подотчетности, устанавливающую «кто, когда, за достижение каких показателей и перед кем отчитывается и какую несет ответственность за ненадлежащее управление»;

- *обеспечение кадровых и технологических возможностей для осуществления финансового менеджмента*, т.е. наличие системы централизованной и ведомственной подготовки кадров операционных менеджеров и внутренних аудиторов, существование практики централизованного предоставления ведомствам консультаций по вопросам финансового менеджмента и системы стимулирования госслужащих, достигших успехов в обучении финансовому менеджменту и его осуществлении,

Второй компонент системы финансового менеджмента включает в себя все четыре этапа бюджетного процесса, которые в настоящее время рассматриваются сквозь призму концепции бюджетирования, ориентированного на результат. Этот компонент включает в себя следующие субкомпоненты:

- *на этапе планирования (составления) бюджета:*
  - ✓ увязка расходов с результатами (обязательное указание в бюджетных документах результатов, ожидаемых от осуществления бюджетных программ и другой деятельности в секторе госуправления, а также активного участия операционных менеджеров в проводимой на высшем управленческом уровне процедуре анализа

структуры совокупных расходов ведомства и обсуждении изменений этой структуры в целях повышения эффективности и результативности расходов);

✓ среднесрочный горизонт (бюджетное планирование на трехлетний период, интегрированное в бюджетный процесс; обоснованные проектировки доходов и расходов задаются на три года вперед, при этом проект годового бюджета соответствует первому году трехлетки);

✓ единство планирования текущих и капитальных расходов на срок не менее трех лет (взаимосвязка текущих/капитальных расходов и расходов на приобретение/обслуживание активов);

✓ гибкость в определении структуры расходов, выраженная в реализации принципов агрегирования расходов и предоставлении самостоятельности администраторам бюджетных средств (снижение детализации расходов по мере повышения уровня управленческой иерархии и предоставления ведомствам права переносить на следующие год ассигнования, не использованные на конец истекающего года);

• *на этапе исполнение бюджета:*

✓ реализация комплекса соглашений об оказании государственных услуг (контрактов, которые обеспечивают тесную увязку расходов с результатами, предоставляют ведомствам значительную свободу действий и заключаются на двух уровнях – как между министерством финансов и отраслевым министерством, так и между отраслевым министерством и подведомственными ему органами и организациями);

✓ делегирование полномочий и ответственности. На стадии исполнения бюджета лучшая практика финансового менеджмента предписывает делегирование полномочий и ответственности за результаты при наличии строгой подотчетности за использование бюджетных средств и за достижение запланированных результатов. Делегирование бюджетных полномочий представляет собой передачу сверху вниз обязанностей по расходованию соответствующих объемов средств, включая лимиты бюджетных ассигнований, необходимых для выполнения функций менеджеров высшего, среднего звена и операционных менеджеров. Делегирование полномочий предполагает подотчетность «снизу вверх»: обязанность отчитываться перед вышестоящими менеджерами за использование средств и достигнутые за счет этого результаты. Распределение полномочий и ответственности закрепляется в нормативных актах ведомств, имеет предельно четкий характер и исключает дублирование. Руководители и

сотрудники профильных департаментов несут персональную ответственность не только за текущую деятельность, но и за принятие решений о том, как использовать бюджетные средства для достижения результатов. При этом ведомства и их профильные департаменты самостоятельно принимают решения, как и когда наилучшим образом использовать предоставленный в их распоряжение бюджет для получения запланированных результатов;

✓ неукоснительное соблюдение графика финансирования расходов. Ведомства получают запланированные бюджетные ассигнования от центрального финансового органа (казначейства) строго по графику, а также в установленном порядке в случае возникновения непредвиденных обстоятельств. Объем ассигнований может быть сокращен лишь в чрезвычайных обстоятельствах. При этом обеспечивается консолидация денежных средств на счетах платежной системы казначейства и оптимальное использование их сальдо. В начале года составляется четкий график осуществления расходов, который согласуется между Казначейством и министерством (ведомством). Он должен быть полностью предсказуемым и изменяться только в исключительных обстоятельствах. В этом графике отражается характер расходов бюджетной организации. Выделение средств должно осуществляться автоматически. Если бюджетные средства поступают в бюджетную организацию с запозданием, это создает напряженность, которая приводит к кризисам в конце года, в тех случаях, когда выделенные денежные средства необходимо истратить до начала следующего бюджетного года. Необходимость срочно израсходовать средства в конце года оказывает неблагоприятное воздействие на эффективность управления и повышает риск административных ошибок.

Не менее важно для эффективного управления так организовать работу финансовых подразделений в самих министерствах и ведомствах, чтобы они не задерживали выделение бюджетных средств структурным подразделениям;

✓ эффективность и открытость процедуры госзакупок (включая проведение регулярного сравнительного анализа закупочных и среднерыночных цен);

✓ размещения остатков бюджетных средств на рынке overnight краткосрочных кредитных инструментов (осуществляется Центральным банком в целях получения процентов на остатки средств, находящихся на конец каждого рабочего дня на лицевых счетах ведомств в платежной системе органа кассового исполнения бюджета);

- *на этапе учета и отчетности:*

✓ использование метода начисления в бухгалтерском учете, наличие гибкой и упорядоченной бюджетной классификации, предоставление в законодательный орган страны годового отчета о деятельности ведомства и годовой бухгалтерской отчетности, достоверность которой подтверждена заключением органа государственного внешнего аудита;

✓ использование, наряду с бюджетным учетом и отчетностью, управленческого учета и отчетности. В рамках системы управленческого учета и отчетности государственного ведомства генерируется информация, используемая руководителями ведомства для принятия управленческих решений в области стратегического планирования, текущего управления и мониторинга результатов деятельности. Данные системы управленческого учета используются для формирования стратегии деятельности, стратегических финансовых планов, расчета стоимости выполнения государственных программ и услуг, оценки результатов работы ведомства в целом и его отдельных подразделений, бенчмаркинга и для других целей, соответствующих целям и задачам, реализуемым данным ведомством;

✓ переоценка стоимости активов государственного ведомства: лучшая мировая практика финансового менеджмента в секторе государственного управления предполагает проведение такой переоценки на регулярной основе и учет результатов переоценки в бухгалтерском балансе; управленческие решения об использовании активов принимаются с учетом их альтернативной доходности;

✓ открытость информации об использовании бюджета, включая показатели результативности бюджетных расходов. Годовые отчеты о деятельности ведомств вместе с их финансовой отчетностью публикуются и предоставляются в парламент. Достоверность этого документа подтверждается заключением высшего органа государственного аудита.

- *На этапе внутреннего контроля и аудита:*

✓ наличие в государственном ведомстве результативной системы внутреннего контроля со всеми ее элементами (контрольная среда, оценка рисков, контрольные действия, обмен информацией, мониторинг), которая нацелена на управление рисками и достижение достаточной уверенности в решении задач по надлежащему проведению операций госуправления, соблюдению требований нормативно-правовых актов, защите ресурсов от злоупотреблений, мошенничества, коррупции;

✓ мониторинг деятельности и реализации бюджетных программ, который является неотъемлемым элементом финансового менеджмента государственного ведомства. Частота мониторинга определяется спецификой деятельности ведомства, но, как правило, он осуществляется не реже, чем ежемесячно, что позволяет принимать своевременные корректирующие решения. Ведомства также осуществляют полугодовую и годовую оценки соответствия фактических расходов и результатов плановым. Отраслевые подразделения Министерства финансов, в свою очередь, осуществляют мониторинг и оценку деятельности ведомств. Результаты внутренних и внешних полугодовых оценок используются для принятия управленческих решений в сфере исполнения бюджета отчетного года, годовых – для улучшения планирования и исполнения следующих бюджетов;

✓ наличие самостоятельного структурного подразделения внутреннего аудита, подотчетного напрямую высшему руководителю ведомства, осуществляющего аудит финансовой отчетности, законности и эффективности и предоставляющего руководителям высшего звена и операционным менеджерам гарантии и консультации (в ведомствах с высоким уровнем корпоративного управления создаются также комитеты по аудиту в рамках коллегиального руководящего органа ведомства). Внутренний аудит должен формировать независимое и объективное суждение о качестве менеджмента, внутреннего контроля и управления рисками, их вкладе в достижение целей и задач организации, которое должно доводиться до сведения высшего руководства. Это предполагает исполнение плана действий, согласованного с высшим руководством и комитетом по аудиту, по систематической оценке выполнения правил и процедур, внедренных высшим руководством, достоверности внутренней и внешней отчетности, эффективности системы подотчетности, соответствие деятельности организации закону и соответствие поведения сотрудников этическим стандартам, принятым в организации. В функции внутреннего аудита также входит предоставление рекомендаций всем руководителям ведомства, помогающих им улучшить свою работу. Важнейшей функцией внутреннего аудита является активное взаимодействие с органом государственного внешнего аудита, проверяющим и подтверждающим достоверность отчетов ведомства.

Совокупность четырех процессов, включаемых в понятие финансового менеджмента (составление бюджета, исполнение бюджета, учет и отчетность, контроль и аудит) регламентирована, в частности, Комитетом по вопросам государственного управления Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Аналогичный подход с выделением тех же четырех процессов использован для оценки

финансового менеджмента на уровне госфинансов в целом, которая осуществляется в странах с развивающейся и переходной экономикой в рамках программы «Государственные расходы и финансовая подотчетность» (*Public expenditure and financial accountability, PEFA*), реализуемой под эгидой ряда авторитетных международных организаций (Всемирного банка, Международного валютного фонда, Европейской комиссии и т.д.) \*.

Важную роль в реализации современного финансового менеджмента, основанного на принципах БОР, призваны играть государственные операционные менеджеры. Смысл такого подхода в том, что операционные менеджеры, находящиеся в непосредственной близости к потребителям государственных услуг и совершению конкретных операций госуправления, наилучшим образом понимают ситуацию в определенной области и обладают самой подробной информацией. Поэтому они имеют возможность принимать гораздо более эффективные решения относительно использования ресурсов для достижения запланированных результатов, нежели те должностные лица, которые находятся на более высоких иерархических уровнях либо за пределами конкретного ведомства. Международный опыт свидетельствует о том, что рядовые операционные менеджеры в государственных организациях вполне способны добиться впечатляющих результатов, если они получают достаточный простор в принятии решений, а их деятельность не станет подвергаться вмешательству и мелочному контролю.

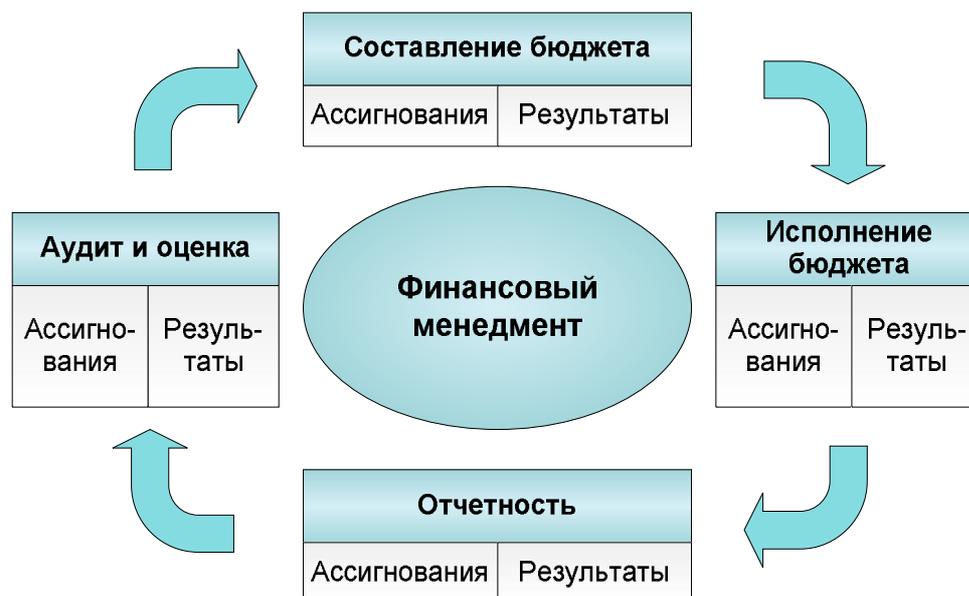
Надлежащая практика современной системы финансового менеджмента характеризуется рядом основополагающих элементов на всех стадиях бюджетного процесса (Рис.1.1).

### **Рисунок 1.1. Финансовый менеджмент в системе БОР**

---

\* Данная система оценки включает в себя 28 индикаторов, разделенных на четыре категории: реалистичность бюджета, общие характеристики бюджета (полнота и прозрачность, в т.ч., в области межбюджетных отношений), бюджетный цикл, практика стран-доноров. Включенные в третью категорию 18 показателей, в свою очередь, разделены на четыре группы – *составление бюджета* в соответствии с целями государственной политики, *предсказуемость* и *контроль* в процессе *исполнения бюджета* (в эту группу включены четыре индикатора по внутреннему контролю и аудиту), *учет и отчетность*, *внешний контроль и аудит*.

# Финансовый менеджмент в системе БОР



Достижение высокого качества финансового менеджмента предполагает наличие соответствующей организационной структуры государственного ведомства и бюджетных учреждений. Организационная структура должна быть построена таким образом, чтобы ответственность и за профильную деятельность организации, и за финансы была возложена на высшее должностное лицо, а затем делегировалась сверху вниз по ступеням управленческой иерархии вплоть до руководителей среднего звена (операционных менеджеров), которые одновременно отвечают и за достижение результатов, и за управление ресурсами для их достижения. Между тем, сотрудники финансового отдела, отдела кадров и отдела снабжения оказывают поддержку операционным менеджерам в достижении результатов (рис.1.2).

**Рис. 1.2. Распределение полномочий и обязанностей внутри ведомства: лучшая практика**



Необходимо установить четкие правила, регулирующие отношения в сфере финансового менеджмента между различными уровнями иерархической структуры государственных органов, в том числе отчетность и обмен информацией. Для обеспечения эффективного функционирования системы управленческой подотчетности в министерствах и ведомствах назначается руководитель, который будет непосредственно подотчетен высшим органам исполнительной и законодательной власти, отвечая за организацию и качество финансового менеджмента в своей организации. В странах, где министр является политической фигурой, этот руководитель в министерствах занимает высшую исполнительную должность. Для выполнения своих функций он должен быть наделен соответствующими полномочиями и обладать высокой степенью управленческой свободы, чтобы эффективно управлять различными системами возглавляемой им организации и контролировать их действие в целях достижения наилучших результатов в рамках имеющихся ресурсов. К его функциям также относится обеспечение оптимального делегирования полномочий и обязанностей по финансовому менеджменту на основе законодательства и с учетом специфики деятельности организации.

## **Реализация принципов финансового менеджмента в секторе государственного управления Российской Федерации**

В последние годы в ходе осуществляемой в России бюджетной реформы развитию финансового менеджмента уделяется большое внимание. В 2006-2007 годах на экспериментальной основе Минфином России проводилась оценка качества финансового менеджмента главных распорядителей средств федерального бюджета. С 2008 года такая оценка внедрена на постоянной основе.

Мониторинг качества финансового менеджмента строится на основе годового и ежеквартального мониторинга. Годовой мониторинг качества финансового менеджмента главных распорядителей средств федерального бюджета проводится по двум направлениям и состоит из мониторинга в части исполнения федерального бюджета за отчетный финансовый год и мониторинга в части документов, используемых при составлении проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период. Ежеквартальный мониторинг проводится по данным первого квартала, первого полугодия и девяти месяцев текущего финансового года нарастающим итогом с начала года.

Отчет о результатах годового мониторинга качества финансового менеджмента представляется Минфином России до 1 сентября текущего года в Правительство Российской Федерации и размещается на официальном сайте Минфина в сети Интернет.

В результате внесения комплексных поправок в Бюджетный кодекс Российской Федерации, к 2008 году была создана законодательная основа для эффективного функционирования и развития бюджетной системы страны, повышения результативности бюджетных расходов и реструктуризации бюджетного сектора. В качестве новых бюджетных инструментов введены долгосрочные и ведомственные целевые программы, государственные и муниципальные задания, многолетние государственные и муниципальные контракты. Упорядочены механизмы планирования и осуществления бюджетных инвестиций, созданы предпосылки для развития новых форм оказания и финансового обеспечения государственных и муниципальных услуг. Более чётко определены состав и полномочия участников бюджетного процесса, расширена самостоятельность и повышена ответственность главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств при составлении и исполнении бюджетов, формировании и представлении бюджетной отчётности.

Названные преобразования создали благоприятные условия для повышения качества финансового менеджмента в организациях бюджетного сектора на всех его уровнях.

С 2009 года вступят в силу принятые в 2007 году поправки к Бюджетному кодексу Российской Федерации в части бюджетного планирования, формирования долгосрочных целевых программ, формирования и финансового обеспечения выполнения государственных (муниципальных) заданий. Поэтому в 2009-2011 годах предстоит обеспечить дальнейшее развитие инструментов бюджетной политики: внедрение долгосрочного бюджетного планирования, формирование системы мониторинга эффективности бюджетных расходов, переход к финансовому обеспечению государственных услуг на основе государственного задания и принципов нормативно-подушевого финансирования. Предстоит ускорить процесс реорганизации бюджетных учреждений в автономные учреждения. Следует также обеспечить взаимосвязь инструментов бюджетного планирования: – Докладов о результатах и основных направлениях деятельности субъектов бюджетного планирования, долгосрочных и ведомственных целевых программ, обоснований бюджетных ассигнований.

Решение задач, сформулированных в Бюджетном послании Президента Российской Федерации, означает необходимость дальнейшего развития финансового менеджмента во всех звеньях бюджетного сектора, наполнение новым содержанием его процессов и процедур.