

Литература

1. Астахов А. С., Бушуев В. В., Голубев В. С. Устойчивое развитие и национальное богатство России. М.: Энергия, 2009. 154 с.
2. Аткиссон А. Как устойчивое развитие может изменить мир / под ред. Н. П. Тарасова; пер. В. Н. Егорова. М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2012. 455 с.
3. Белоусов А. И., Шелухина Е. А., Близна Л. В. Бухгалтерский экологический учет и анализ: учебное пособие. М.: Форум, 2014. 195 с.
4. Мюррей П. Индивидуальный подход к устойчивому развитию / пер. В. Н. Егоров. М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2013. 309 с.
5. Хасанов И. Ф. Эффективная инвестиционная политика как основа устойчивого развития региона: монография. М.: Палеотип, 2011. 184 с.
6. Хорошилова Л. С., Аникин А. В., Хорошилов А. В. Экологические основы природопользования: учебное пособие. Кемерово: Кемеровский государственный университет, 2012. 196 с.
7. Ягодин Г. А., Пуртова Е. Е. Устойчивое развитие: человек и биосфера: учебное пособие. М.: БИНОМ. Лаборатория знаний, 2013. 112 с.

УДК 657.62

**Боровяк Светлана Николаевна, Ибрагимова Нахапу Адамовна,
Пархоменко Светлана Алексеевна, Тимошенко Павел Николаевич**

АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ КАК ПЕРСПЕКТИВНАЯ ФОРМА ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

В статье обосновывается необходимость финансового контроля за соблюдением законодательства по использованию бюджетных средств на уровне государственных органов. Раскрывается особенность финансового контроля, проводимого Счетной палатой России. Рассматриваются принципиальные отличия, приводится обоснование и критерии проведения аудита эффективности использования государственных средств.

Ключевые слова: финансовый контроль, Счетная палата, государственный контроль, аудит эффективности, критерии аудита эффективности.

**Borovyak Svetlana N., Ibragimova Nakhapu A., Parkhomenko Svetlana A., Timoshenko Pavel N.
EFFICIENCY AUDIT OF USAGE BUDGETARY MEANS
AS A PERSPECTIVE FORM OF IMPLEMENTATION OF STATE FINANCIAL CONTROL**

The article proves the necessity of financial control on the state authorities' level of legislation observance on the use of budgetary funds. It reveals the peculiarities of financial control held by the Accounting Chamber of Russia. It deals with principle distinctions, basis and criteria of holding audit of efficiency of the use of public funds.

Key words: financial control, the Accounting Chamber, state control, audit of efficiency, criteria of efficiency audit.

Любое государство не сможет эффективно осуществлять свою социально-экономическую политику внутри страны и за ее пределами, обеспечивать реализацию программ развития экономики, если не имеет необходимых финансовых ресурсов, а также не осуществляет соответствующего контроля за законным, экономным и эффективным их формированием и расходованием.

Проявление контрольной функции финансов осуществляется через разностороннюю деятельность органов государственной и муниципальной власти. Финансовым контролем охвачены общественные отношения, которые возникают в финансовой сфере, т. е. в ходе процесса формирования, распределения и расходования выделенных государством фондов денежных средств.

Ряд ученых рассматривает финансовый контроль в виде процесса. Например, Н. Д. Погосян считает, что «контроль в сфере финансов можно определить как совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность иных хозяйствующих субъектов независимо от формы собственности» [2, с. 109].

Наиболее точно и в то же время емко и развернуто сформулировано определение финансового контроля, которое предлагает Э. Д. Соколова, считая его действиями государства, местной власти, общественных и других организаций, которые регламентированы нормами финансового права и осуществляют свою работу в различных формах собственности, они направлены на определение своевременности и обоснованности финансового планирования, правильности и полноты поступления денежных средств как в централизованные, так и в децентрализованные государственные финансовые фонды, а также фонды, находящиеся в других формах собственности, кроме этого, осуществляют контроль законности и эффективности расходования финансовых, материальных и трудовых ресурсов в государстве [4, с. 135].

Финансовый контроль как законодательная подсистема представлен нормативно-правовыми актами, характеризующими состояние и уровень разработанности контрольной правовой системы, основными из которых считают Конституцию РФ, финансовые нормы Гражданского кодекса РФ, положения Бюджетного и Налогового кодексов РФ, требования федеральных законов и законов субъектов РФ, законодательных актов органов муниципальной власти, а также рядом подзаконных нормативных правовых актов (указы Президента России, постановления Правительства Российской Федерации и др.).

Законодательство, регламентирующее финансовый контроль, является важной составляющей финансового законодательства в целом, призванного обеспечить правовое регулирование финансовых отношений в интересах государства и общества. В экономических и правовых публикациях финансовые отношения рассматривают как часть общественных отношений, возникающих в ходе выполнения органами власти и хозяйствующими субъектами финансово-хозяйственной деятельности, т. е. работы по вопросам формирования, распределения и расходования финансовых ресурсов.

Социально-экономическая политика государственной и муниципальной власти реализуется с использованием финансово-кредитных рычагов, важнейшим из которых является финансовый контроль. В современной России финансовый контроль подвергается серьезным преобразованиям, это связано с изменившимся характером товарно-денежных отношений, а также с появлением частной формы собственности и финансового рынка нового типа в нашей стране.

Значимость финансового контроля, его суть и необходимость определены Конституцией РФ, в которой отмечено, что важнейшей особенностью финансового контроля является его стоимостная оценка, так как в отличие от иных разновидностей контроля (экологического, пожарно-технического, санитарного, трудового, административного и др.) он присутствует во всех отраслях общественного производства и имеет место в ходе всего процесса движения денежных средств, в т. ч. и на стадии определения финансовых результатов. Другой немаловажной особенностью является то, что финансовый контроль обязан соблюдать права и стоять на страже защиты экономических интересов как государства, так и других хозяйствующих субъектов. При этом его предназначением является реализация финансово-экономической политики органов власти, формирование условий, обеспечивающих финансовую стабилизацию: к которым относят как разработку, утверждение, так и исполнение бюджетов на всех уровнях власти, а также внебюджетных фондов.

Существование системы эффективно работающих контрольно-счетных органов считается обязательным атрибутом любого демократического государства, а также важнейшей гарантией реализации административных реформ на федеральном, региональном и муниципальном уровнях в Российской Федерации.

Работа контрольно-счетных органов имеет своей целью в первую очередь представление законодательным органам субъектов РФ и представительным органам местного самоуправления объективной, оперативной, независимой, достоверной и точной информации о том, в каком состоянии находятся финансы конкретного субъекта – региона или муниципального образования, государственного бюджета субъекта РФ или муниципальной казны, осуществление проверок отчетности, которая представляется должностными лицами органам власти.

В Российской Федерации финансовый контроль согласно Бюджетному Кодексу РФ осуществляют органы законодательной и исполнительной власти, которые являются распорядителями бюджетных средств, администраторами поступлений в бюджет и источников покрытия дефицита бюджета.

В соответствии с пунктом 5 статьи 101 Конституции Российской Федерации 1993 года осуществление контроля исполнения федерального бюджета Советом Федерации и Государственной Думой возложено на Счетную палату. Состав, порядок, требования к деятельности палаты определены федеральным законом.

Виды финансового контроля, существующего в России, классифицируются по нескольким критериям, но наиболее обобщенная классификация представлена С. О. Шохиним, который предложил все виды контроля разделить на государственный контроль и аудит [6, с. 31].

Аудит можно охарактеризовать как вид деятельности, осуществляемой аудиторскими организациями либо независимыми аудиторами, включающей проверку документов бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности как юридически оформленных организаций, так и зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Главной особенностью аудита необходимо считать невозможность его проведения органами власти, а также недопустимость оказания ею какого-либо влияния на результаты проверки.

При этом аудитом не заменяется и не подменяется государственный контроль достоверности бухгалтерских отчетов и другой финансовой отчетности, который осуществляется в соответствии с законом. Официальный заключительный документ, отражающий результаты проведенной аудиторской проверки, – это аудиторское заключение, которое предназначено пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности – собственникам, партнерам по бизнесу, налоговым органам, органам государственной статистики.

Государственный финансовый контроль осуществляют контрольно-счетные органы, контролирующие соблюдение требования финансового законодательства. Они устанавливают факты допущенных правонарушений, в сфере использования финансовых средств как на региональном, так и на муниципальном уровне, кроме этого, они исполняют полномочия по оценке уровня эффективности расходования финансовых ресурсов, а также использования государственной и муниципальной собственности, особенно в случае осуществления процессов ее приватизации и национализации, а также проверяют, насколько обоснованно предоставлены различные финансовые льготы и преференции.

Высшим органом финансового контроля в РФ является Счетная палата России, хотя ее правовой статус на сегодняшний день четко не определен. Федеральный закон не относит Счетную палату к какой-либо ветви государственной власти, которые определены в ст. 10 Конституции РФ, – законодательной, исполнительной или судебной, поскольку точно установить это достаточно проблематично: с одной стороны, Счетная палата создается Федеральным Собранием России и подотчетна этому органу власти, но она не может быть органом законодательной власти, т. к. в соответствии со ст. 94 Конституции Российской Федерации к представительному и законодательному органу относят только Федеральное Собрание РФ (кроме этого, согласно норме ч. 1 ст. 104 Конституции РФ Счетная палата не признается и субъектом, наделенным правом законодательной инициативы); с другой стороны,

деятельность, которая осуществляется Счетной палатой по своей сути близка к работе органов исполнительной власти, но.... Счетная палата РФ не является частью единой системы исполнительной власти РФ, формируемой федеральной исполнительной властью и органами исполнительной власти субъектов РФ, что следует из ч. 2 ст. 77 Конституции РФ.

Из вышесказанного следует, что предназначением Счетной палаты России является осуществление государственного внешнего финансового контроля.

В современных условиях в России помимо государственного финансового контроля возникла необходимость и объективные предпосылки в развитии аудита эффективности использования государственных ресурсов. Развитие этого вида финансового контроля неизбежно потребует изменения сложившихся в государстве систем управления финансовыми потоками, внедрения международных стандартов финансовой отчетности, корректировки и изменения функций финансовых ведомств страны. Для достижения поставленной цели важно провести научно-методическую, организационно-практическую и нормативно-правовую работу, что необходимо сделать в связи с переходом бюджетного процесса на новые принципы, основанные на оценке результативности расходования бюджетных средств, определяющим и обязательность формирования новых механизмов контроля государственных финансов, которые позволят оценить степень достижения установленных в плане экономических показателей.

Аудит использования государственных ресурсов широко применяется в странах с развитой рыночной экономикой, и, как показывает мировой опыт, такой вид финансового контроля существенно влияет на уровень качества решений, принимаемых в сфере регулирования государственных финансов органами исполнительной власти, а также на степень их реализации, а кроме этого, способствует росту ответственности власти, прозрачности их действий и улучшению подотчетности их деятельности [3, с. 34–38].

Юридическое обоснование проведения аудита уровня эффективности расходования государственных средств связано с некоторыми сложностями. Так, в действующем законодательстве, регулирующем аудиторскую деятельность и финансовый государственный контроль, отсутствует понятие аудита эффективности, а с сфере государственного финансового контроля за финансами не используется термин «аудит». Вместе с тем при разработке законодательства целесообразно применять именно термин «аудит эффективности», что позволит разграничить контроль эффективности использования финансовых и материальных ресурсов и традиционно применяемые виды государственного финансового контроля, имеющие своей целью соблюдение законности финансовой деятельности государства.

Аудит эффективности использования государственных ресурсов значительно отличается от других видов аудита по определенным критериям:

1. Объект правоотношения. При аудите эффективности объектом правоотношения выступает обеспечение эффективности и экономности использования государственных финансовых и материальных ресурсов.
2. Содержание правоотношения, или публичный характер правоотношений между контролируемым органом и распорядителем (получателем) государственных финансовых и материальных ресурсов, вследствие чего контрольный орган вправе, а получатель государственных средств обязан совершить все действия, необходимые для достижения результата контроля.
3. Предмет правоотношения. При аудите эффективности предметом правоотношения выступают государственные финансовые и материальные ресурсы, используемые уполномоченным органом государственной власти, учреждением или организацией.

Из вышеизложенного следует, что правовое регулирование аудита эффективности использования государственных ресурсов не может базироваться на тех же принципах, которые установлены для финансового контроля и аудита в силу принципиального различия юридического характера правоотношений между участниками контроля.

Определение понятия «аудит эффективности» дано в Стандарте финансового контроля Счетной палаты Российской Федерации СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств», согласно которому аудитом эффективности признается особый тип финансового контроля, осуществляемый посредством осуществления контрольного мероприятия, имеющего своими целями оценку эффективности расходования государственных средств, которые получены проверяемыми предприятиями и учреждениями для достижения установленных целей, решения социальных и экономических задач, реализации возложенных функций, при этом в качестве предмета аудита эффективности выступает расходование государственных средств [5].

Аудит эффективности расходования государственных ресурсов должен проводиться по следующим направлениям:

- проверка экономного и рационального использования государственных ресурсов, израсходованных с целью достижения установленных результатов деятельности;
- проверка эффективного применения трудовых, финансовых, информационных и других ресурсов как в хозяйственной, так и в иной деятельности;
- аудит итоговых результатов работы по достижению фактических результатов и поставленных целей в сравнении с запланированными показателями и объемом выделенных для этого ресурсов.

За рубежом аудит эффективности считается важным видом контроля расходования государственного бюджета, который осуществляется органами финансового контроля высшего уровня. Так в статье 4 Лимской декларации ИНТОСАИ отмечено, что этот вид аудита имеет целью проверку эффективности и экономичности расходования государственных средств. Этот вид контроля включает как некоторые специфические области управления, так и всю совокупность управленческих подсистем, включая организационную и административную составляющие.

Как и при осуществлении любого вида контроля, включая независимый аудит, в ходе разработки плана и проведения аудита эффективности использования государственных средств, необходимо предусмотреть три этапа.

1 этап. Подготовка программы проведения аудита эффективности путем предварительного изучения предмета и объектов аудита, установления целей этой программы, а также основных вопросов контроля и анализа, отбор критериев и показателей оценки эффективности, а также методик ее проведения.

2 этап. Реализация программы проведения аудита результатов расходования государственных ресурсов в соответствии с вопросами программы. В процессе проведения аудита производится сбор и анализ реальных данных и фактологической информации, необходимой для доказательства нарушений. При этом составляют совокупность рабочих документов, которые фиксируют полученные результаты проверки, служащие базой для формирования промежуточных и итоговых выводов, заключений и рекомендаций.

3 этап. Подготовка отчета. Этот этап включает синтез результатов и формирование итогового заключения, выводов и рекомендаций, также оформление других документов по результатам аудита (см. рис.).

Важным вопросом осуществления аудита эффективности расходования государственных средств является определение показателей и отбор критериев оценки эффективности использования государственных средств. Такими показателями необходимо считать качественные и количественные параметры организации, включая процессные и результативные характеристики расходования государственных ресурсов, а также функционирования объектов аудита, которые дают возможность понять, каким должно быть состояние организации и ее операций, и какие результаты свидетельствуют об эффективном использовании государственных ресурсов [1, с. 27].

Критерии для оценивания эффективности расходования государственных средств определяются в соответствии с конкретной поставленной целью аудита эффективности, не должны содержать двойных стандартов и должны быть объективными, сравнимыми и достаточными, так как от их точного определения в значительной степени зависит качество результатов аудита эффективности.



Рис. Процесс разработки плана и проведения аудита эффективности использования государственных средств

Первый этап – разработка плана проведения аудита, в котором определены цели и методика проверки, этот этап завершается подготовкой контрольных мероприятий, который представляется аудитору Счетной палаты, ответственному за его проведение.

В ходе второго этапа проведения аудита эффективности, осуществляется сбор и анализ необходимой информации и фактических данных в целях:

- определения, насколько соответствуют фактические результаты расходования государственных ресурсов и функционирования проверяемых организаций запланированным критериям оценки эффективности;
- обоснования заключений об установленных нарушениях и выявленных недостатках;
- формирования выводов по итогам аудита эффективности;
- выявления возможностей и направлений улучшения функционирования проверяемых организаций и роста эффективности расходования государственных ресурсов;
- формулировки соответствующих рекомендаций.

В отличие от независимого аудита, который проводится для доказательства (наличия или отсутствия) фактов нарушения проверяемых правовых норм, в процессе осуществления аудита эффективности получаемые доказательства должны дать информацию об имеющихся недостатках в работе объектов проверки, приводящих к нерациональному использованию государственных ресурсов.

Результаты проведенного аудита и сравнения полученной информации с определенными критериями эффективности использования государственных ресурсов, формируют заключение (отчет), в котором указывается, насколько результаты применения государственных ресурсов в проверяемой области или функционировании объектов аудита соответствуют представленным критериям.

В случае если фактические результаты применения государственных ресурсов в проверяемой области и организация функционирования объектов аудита находятся в соответствии с установленными критериями, то данный факт говорит о том, что средства государства используются достаточно эффективно, и наоборот, выявленное несоответствие является доказательством наличия недостатков и целесообразности улучшения функционирования объектов аудита в направлении более рационального использования средств государства. Результаты проверки должны опираться на конкретные факты, которые свидетельствуют об эффективном или неэффективном расходовании средств государства в проверяемой сфере или конкретными объектами аудита.

Завершающим процессом формирования выводов по аудиту эффективности считается подготовка рекомендаций, содержание которых целесообразно сформировать на основе оценки соответствия поставленным целям проверки эффективности и основывать на тех заключениях и итоговых выводах, которые сделаны по результатам проверки эффективности расходования средств государства.

Завершающая процедура проведения аудита эффективности – это разработка и оформление отчета о результатах проверки. Вместе с проектом отчета по аудиту эффективности формируются и предлагаемые варианты соответствующей документации, содержащей основные выводы по итогам проверки эффективности и рекомендации по росту эффективности использования средств государства, которые потом направляются руководителям проверенных организаций и органов государственной и муниципальной власти, которые компетентны решать выявленные проблемы, а передаются государственным органам, организациям и учреждениям, заинтересованным в получении результатов аудита эффективности.

По нашему мнению, проведение аудита эффективности использования государственных ресурсов должно включать в себя еще один этап – мониторинг выполнения рекомендаций, подготовленных в процессе аудита эффективности использования государственных средств. В настоящее время, к сожалению, данная позиция не находит понимания со стороны контролирующих органов, что не позволяет выявлять причины невыполнения поставленных перед аудитом целей и не дает возможности своевременно вносить коррективы в сложившуюся ситуацию.

Литература

1. Котлячков О. В., Котлячкова Н. В. Показатели и критерии эффективности использования средств для аудита эффективности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 2. С. 27.
2. Погосян Н. Д. Счетная палата Российской Федерации. М.: Юристъ, 1998. 109 с.
3. Сергомасова А. В. Об особенностях аудита эффективности в органах государственного финансового контроля // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2011. № 11. С. 34–38.
4. Соколова Э. Д. Правовое регулирование финансовой деятельности государства и муниципальных образований. М.: Юриспруденция, 2009. 135 с.
5. СФК 104. «Проведение аудита эффективности использования государственных средств». – Официальный сайт Счетной палаты РФ. URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/sovetvofk/biblsovet/531/>.
6. Шохин С. В. Финансовый контроль и деятельность контрольно-счетной палаты. М.: Юристъ, 1999. 31 с.
7. Парахина В. Н., Сизов В. Н. Стратегический анализ влияния бюджетного дефицита на развитие регионов Северо-Кавказского федерального округа // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2011. № 14. С. 18–23.