

УДК 336.146

***РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ
БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ***

Логинов Д. А.

к.э.н., доцент

ФГБОУ ВО «Вятский государственный университет»

г. Киров, России

Макарова Е. В.,

Магистрант,

ФГБОУ ВО «Вятский государственный университет»

г. Киров, России

Аннотация.

Научная статья посвящена исследованию о возможности проведения аудита эффективности бюджетных средств. Актуальность исследования обоснована тем, что на данном этапе развития отсутствует четкая методическая база, определяющая конкретные, установленные критерии, которые используются для определения результатов и обоснованности использования бюджетных средств.

Ключевые слова: аудит эффективности, история аудита, бюджетные средства, бюджет, использование бюджетных средств, развитие аудита эффективности.

***DEVELOPMENT OF THE THEORY AND PRACTICE OF AUDIT OF
THE EFFECTIVENESS OF BUDGET FUNDS OF THE RUSSIAN
FEDERATION***

Loginov D. A.

Ph. D., associate Professor

Vyatka state University

Kirov, Russia

*Makarova E. V.,
Undergraduate,
Vyatka state University
Kirov, Russia*

Annotation.

The scientific article is devoted to the study of the possibility of conducting an audit of the effectiveness of budget funds. The relevance of the research is justified by the fact that at this stage of development there is no clear methodological base that defines specific, established criteria that are used to determine the results and validity of the use of budget funds.

Keywords: efficiency audit, audit history, budget funds, budget, use of budget funds, development of efficiency audit.

Реально ли в нашей стране и как проводить аудит эффективности бюджетных средств? Что и кому дает эта процедура на самом деле?

Для начала разберемся с понятиями. Поскольку в Бюджетном кодексе РФ, основном законодательном документе о государственных финансах, определение бюджетных средств и аудита бюджетных средств как таковые отсутствуют, то в целях настоящей статьи предлагаем считать бюджетными (государственными) средствами денежные и другие ликвидные активы (движимое и недвижимое имущество, интеллектуальную собственность), принадлежащие государственным и муниципальным органам управления и подведомственным организациям и предприятиям на праве собственности. В связи с тем, что речь в данной статье идет об аудите эффективности использования бюджетных средств, не лишним будет напомнить так же существо определений категорий бюджета и бюджетного процесса как единственного правового механизма формирования бюджета. В Бюджетном кодексе РФ под бюджетом понимается «форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

функций государства и местного самоуправления», а бюджетным процессом названа «регламентируемая законодательством Российской Федерации деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности». Как видно из текста и смысла определений, категории «бюджет» и «бюджетная эффективность», по задумке законодателя, напрямую привязаны к функциям и направлениям государственного управления, а внешний финансовый контроль является частью бюджетного процесса. Этот факт нам важен для выводов, содержащихся в конце данной статьи.

Отсутствует в Бюджетном кодексе РФ так же и четкое определение государственного (муниципального) контроля. Статья 265 БК РФ содержит лишь перечень целей и видов этого контроля. Статья 267.1. БК РФ называет методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля проверку, ревизию, обследование.

В 2013 году в Бюджетном кодексе РФ наряду с другими полномочиями органы государственного (муниципального) финансового контроля, а именно Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований также были наделены бюджетными полномочиями по аудиту эффективности, направленному на определение экономности и результативности использования бюджетных средств (п.2 ст. 157 БК РФ). А в статье 160.2-1. Бюджетного кодекса РФ определены цели и содержание внутреннего финансового аудита.

По сути, внутренний аудит направлен на анализ деятельности органов, управляющих так или иначе бюджетными средствами, а не оценку

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

результативности, продуктивности и экономичности. То есть, строго говоря, аудитом это назвать в полном смысле слова нельзя. Тем более, что внутренний финансовый контроль осуществляется не сторонней организацией, а самой системой распоряжения и управления бюджетными финансовыми ресурсами.

Таким образом, если трактовать буквально нормы права, аудит финансовой эффективности бюджетных средств, согласно Бюджетному кодексу РФ, оценивается лишь с помощью внешнего финансового аудита, проводимого Счетной палатой и контрольно-счетными органами субъектов РФ.

Слабым местом Бюджетного кодекса РФ, на наш взгляд, так же является отсутствие четко прописанной взаимосвязи понятий «финансовый контроль», «финансовый аудит» и «аудит эффективности бюджетных средств». Более детальное разделение этих понятий на уровне закона, возможно, позволило бы отделить цели, содержание и процедуры аудита эффективности бюджетных средств от финансового контроля и в большей степени «привязать» его к целям, задачам и интересам гражданского общества и национальной политики, проводимой государственной и муниципальной властью.

Так обстоит дело на сегодняшний день. Почему именно так, и с чего все начиналось в области аудита бюджетных финансов? Ответить на эти вопросы мы попытались, рассматривая историческую ретроспективу процесса зарождения и формирования финансового контроля и аудита эффективности использования государственных средств.

По нашему мнению, финансовый аудит в России зародился в эпоху насущной необходимости интегрирования нового государства в международное сообщество и упрочение своего статуса на международной арене. И создание специализированного института, который осуществлял бы функции внешнего аудита бюджетных финансов стало одной из

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

возможностей для признания нового суверенного государства – Российской Федерации на международном уровне. Логика развития сферы финансового аудита так же служит подтверждением этого. Так до недавнего времени основной задачей финансового контроля высших органов аудита РФ было отслеживание целевого использования бюджетных средств и полнота исполнения бюджета. В последние же годы особенно в связи с появлением института национальных проектов и задач оценки эффективности расходования бюджетных средств на их реализацию все насущнее стала проявляться необходимость смещения фокуса контроля в сторону повышения эффективности использования бюджетных средств. В связи с этой трансформацией задач внешнего финансового контроля Счетная палата России обратила внимание и стала использовать методики уже ранее опробованные в зарубежных странах.

Например, в середине 60-х годов XX века в таких странах, как Канада и Швеция, высшие государственные органы финансового аудита стали проводить наряду с традиционным финансовым аудитом и аудит результатов законного использования бюджетных средств. Так зародился еще один вид аудита бюджетных финансов - аудит эффективности использования государственных средств. В настоящее время аудит эффективности использования бюджетных средств в зарубежных странах доминирует над классическим финансовым аудитом.

Как же обстояло дело в России?

Свое начало институт финансового аудита в Российской Федерации берет в 90-х годах XX века, когда в России стал зарождаться институт финансового контроля за расходованием бюджетных финансов. Высшим органом такого финансового аудита в России стала Счетная палата (14 января 1995 года вступил в силу закон № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»). Уже в 1995 году она стала членом Международной организация высших органов аудита (сокр. ИНТОСАИ, англ. INTOSAI) - второй по Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

размерам международной организации в мире после ООН. Как отмечено в Отчете о работе Счетной палаты, в 2019 году Счетная палата возглавила ИНТОСАИ на 3 года (2020 – 2022 годы) и впервые была выбрана в качестве внешнего ревизора Организации Объединенных Наций по промышленному развитию ЮНИДО на срок полномочий с июля 2020 по июнь 2022 года.

Однако, до начала XXI века основной задачей финансового аудита, проводимого Счетной палатой и контрольно-счетными органами, был контроль за полнотой и целевым использованием бюджетных финансов. Впервые в России необходимость аудита эффективности в финансовом контроле была обозначена во время подготовки российско-канадского проекта «Переход от финансового аудита к аудиту эффективности расходования средств федерального бюджета» [9].

В рамках данного совместного проекта разрабатывалась и апробировалась методика проведения аудита эффективности выделенных бюджетных средств федеральной целевой программы «Дети Севера» и средств, выделенных для обеспечения инвалидов протезно-ортопедической помощью в 2002 году. Итогом российско-канадского сотрудничества стала утвержденная в 2004 году Счетной палатой РФ «Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств».

В 2004-2006 годах была запущена новая программа внедрения аудита эффективности государственных средств для субъектов Российской Федерации. На этом этапе утвержденная методика проведения аудита эффективности использования государственных средств была адаптирована для применения ее на региональном уровне, а также проведены аудиты эффективности государственных средств в регионах контрольно-счетными органами с использованием методической помощи Счетной палаты.

Возникновение и развитие аудита эффективности использования государственных средств в России проходило при непосредственном участии Управления Генерального аудитора Канады и поддержке Национального Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

управления аудита Великобритании. Сотрудничество между странами заключалось в использовании опыта зарубежных стран в проведении аудита эффективности национальных бюджетов и при разработке инструментов аудита эффективности государственных ресурсов для Российской Федерации.

Системно аудит эффективности использования государственных средств начал проводиться в России с 2005 года, когда методика этого вида аудита стала внедряться в деятельность Счетной палаты РФ. А уже в 2009 году был разработан стандарт СФК 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств».

Параллельно с законодательными и нормативными источниками в области аудита государственных финансов начала зарождаться и теоретическая научная мысль в этой области. Наибольшие расхождения теоретическая литература содержит по поводу сущности аудита эффективности использования бюджетных средств:

1. Саунин А.Н. говорит о том, что «аудит эффективности – это финансовый контроль экономических и социальных результатов использования государственных средств» и осуществляется он с целью «...оценки экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств объектами аудита эффективности в процессе их деятельности», а итогом контрольных мероприятий должна быть выработка «...рекомендаций по повышению эффективности использования государственных средств, которые направляются объектам аудита эффективности, а так же всем причастным и заинтересованным в их результатах органам исполнительной власти» [1].

2. Селютина С.В., Кириченко Е.А. определяют аудит эффективности как «...системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

деятельности аудируемой единицы... с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности ... аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности» [2].

3. Макарова Л.Г. утверждает, что аудит эффективности - это «...вид аудиторской деятельности, направленный на выражение мнения аудитора об экономичности, продуктивности и результативности финансово-хозяйственных и управленческих процессов и операций, проектов и программ деятельности, мероприятий в государственном и частном секторах» [3].

4. Рябухин С.В. считает, что существо аудита эффективности - это «...оценка эффективности и результативности действующих правил, норм и программ по управлению финансами в государственном или частном секторе с точки зрения достижения конечных результатов в экономической, социальной или иной сферах» [4].

5. Жуков В. считает, что «целями аудита эффективности должны быть: анализ и оценка эффективности деятельности органов исполнительной власти по выполнению ими государственных функций» [5].

6. Дьякова Е.Б., Перекрестова Л.В. высказывают мнение, что целью аудита эффективности является «...контроль за принятием экономических решений с точки зрения их результативности» [6].

7. Семенов А. М. называет аудит эффективности использования государственных средств контрольным механизмом, позволяющим «определить достижимость запланированных социально-экономических результатов... Одним из принципов бюджетной системы в РФ выступает результативность и экономность использования бюджетных средств. Для решения поставленной проблемы, а также для организации эффективного

бюджетного процесса, основанного на бюджетировании, ориентированном на результат» [7].

8. Сухарев О.С. высказывается еще более радикально об аудите эффективности, но, тем не менее, своей работе автор предлагает решение проблем по эффективности использования финансовых ресурсов бюджетной сферы [8].

Мы считаем, что отсутствие единого подхода к трактовкам сути и целей проведения аудита эффективности бюджетных средств в научной мысли вызвано объективными обстоятельствами малого количества эмпирического материала результатов аудиторских проверок об эффективности расходования бюджетных средств в силу незначительности временного фактора их проведения, а также попытками авторов в осмыслении феномена аудита эффективности государственных ресурсов выйти за рамки законодательно-нормативной базы.

Какова же современная практика внедрения аудита эффективности использования бюджетных средств?

Сегодня поле аудита эффективности использования бюджетных средств регламентируется нормативно - правовой базой, а главным проводником идей этого вида аудита и исполнителем задач аудита эффективности в Российской Федерации, по-прежнему, является Счетная палата и контрольно-счетные органы. В Отчете о работе Счетной палаты за 2018 год стратегической целью Счетной палаты как высшего органа государственного аудита обозначено «расширение возможностей достижения национальных целей за счет совершенствования системы государственного аудита в Российской Федерации». Так, в 2018 году был запущен проект «Мониторинг достижения национальных целей» (ng.ach.gov.ru). В 2019 году Счетная палата усилила цифровизацию отчетной рутинной работы специалистов, продолжает как высший орган внешнего государственного аудита взаимодействовать с комитетами и комиссиями Государственной

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

Думы и Совета Федерации, с фракциями Государственной Думы (в период весенней и осенней сессий 2019 года состоялись 473 мероприятия с участием руководства и представителей Счетной палаты). Так же в 2019 году в перечень объектов внешнего государственного аудита (контроля), попадающих в область действия контрольных полномочий Счетной палаты, теперь включаются хозяйственные товарищества и общества с участием в их уставных (складочных) капиталах государственных корпораций, государственных компаний и публично-правовых компаний. Также введена норма, устанавливающая полномочия Счетной палаты осуществлять внешний государственный аудит (контроль) в отношении не имеющих государственного участия юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц – производителей товаров, работ, услуг в части использования ими средств, источником которых являются субсидии из федерального бюджета. С целью вывода традиционных методов анализа и повышения эффективности взаимодействия Счетной палаты с контрольно-счетными органами впервые в истории в декабре 2019 года в г. Москве была проведена стратегическая сессия с участием членов Коллегии, сотрудников Счетной палаты и представителей 80 региональных контрольно-счетных органов. В группах по семи национальным проектам состоялось обсуждение содержательных и организационных вопросов совместной работы. Проведено пилотирование методологического подхода к аудиту достижения национальных целей, проводимого контрольно-счетными органами.

Эффективность результатов своей деятельности Счетная палата отражает в ежегодном Отчете о работе. Так в отчете за 2019 год, такими показателями стали данные и количестве и динамике за 3 год:

- количество контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;
- возврат средств в бюджеты всех уровней бюджетной системы

Российской Федерации и бюджет Союзного государства;

- количество заседаний Коллегии Счетной палаты;

- количество проведенных экспертиз проектов законодательных и иных нормативных правовых актов;
- количество направленных Счетной палатой представлений и предписаний;
- количество направленных уведомлений Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения;
- количество участников бюджетного процесса, в отношении которых на основании уведомлений Счетной палаты Минфином России применены бюджетные меры принуждения;
- взыскано сумм в бесспорном порядке/приостановлено (сокращено) предоставление межбюджетных трансфертов по результатам рассмотрения уведомлений Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения;
- количество направленных информационных писем;
- количество материалов, направленных в ходе и по результатам проведения контрольных мероприятий в правоохранительные органы и органы государственной безопасности, по итогам рассмотрения которых принято решение о возбуждении уголовных дел и приобщено к материалам предварительного следствия;
- количество материалов, направленных в ходе и по результатам проведения контрольных мероприятий в Генеральную прокуратуру Российской Федерации;
- возбуждено дел об административных правонарушениях инспекторами Счетной палаты.

Таким образом, основной задачей Счетной палаты, как высшего органа финансового государственного аудита, остается функция аудита финансов, а не аудита эффективности.

Подтверждает это и анализ проведенных мероприятий Счетной палаты в 2017-2019 годах:

Таблица 1 - Количество контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты в 2017 – 2019 годах [11]

Показатели	2017 год	2018 год	2019 год
Проведено контрольных мероприятий	236	278	242
Проведено экспертно-аналитических мероприятий	83	67	45

Если под экспертно-аналитическими мероприятиями понимать деятельность по аудиту эффективности использования государственных средств, то доля их за последние три года составила 15,6 – 26,0%. Причем, с отрицательной динамикой.

На основе всей совокупности приведенных в данной статье фактов можно сделать вывод о том, что аудит эффективности использования государственных средств, с одной стороны, является необходимым атрибутом современного государственного управления, с другой стороны - насущной потребностью гражданского общества. Однако, на сегодняшний день в силу объективно-субъективных причин этот вид финансового контроля слабо используется высшими органами государственного финансового контроля для оценки целесообразности формирования и расходования бюджета.

В качестве гипотез причин низкой доли аудита эффективности использования государственных средств в общем количестве мероприятий внешнего финансового контроля можно предложить:

- недостаточность использования информационных технологий в унификации и цифровизации финансовой отчетности распределителей и получателей бюджетных средств;

- сложность формулирования критериев аудиторских проверок для разных объектов аудита и отраслей экономики;

- жесткость правовых регламентов проведения аудита;

- консервативность и страх «выйти за рамки» субъектов аудиторских проверок;
- традиционные способы формирования бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований, которые «далеки от совершенства»;
- отсутствие сквозного единого методологического подхода и наличия оперативного контроля аудита по всей вертикали органов государственного аудита страны;
- доминирование внешнеполитических задач внедрения аудита эффективности над задачами внутренней политики государственного управления.

Авторы данной статьи убеждены в необходимости усиления позиций аудита эффективности использования бюджетных средств на всех уровнях государственного и муниципального управления. В своей работе авторы А. С. Автономов, В. А. Попов предлагают несколько вариантов решения этой задачи [9]. На наш взгляд, необходимо транспонировать этот подход в процессы формирования и использования бюджетов всех уровней, а также в процедуры аудита эффективности использования бюджетных средств.

Предлагается:

- высшим органам государственного управления четко зафиксировать плановые показатели как критерии для оценки эффективности стратегического развития нации (а не как пожелания), исходя из внутренних функций (основных направлений деятельности) государства;
- сформировать единую автоматизированную систему предоставления оперативного («день в день») отчета о финансовых показателях бюджетов всех уровней и объектов – получателей бюджетных средств;
- разработать единую методику учета (отражения в регистрах бухгалтерской и финансовой отчетности) систему показателей для фиксации доходов и расходов государственных средств;

- максимально автоматизировать процедуры финансового аудита и минимизировать влияние «человеческого фактора» в проведении аудита эффективности путем разработки специализированного ПО;

- автоматизировать контроль отклонения фактических финансовых показателей дохода и расхода конкретного бюджета от плановых показателей для оперативного принятия управленческих решений в области эффективности использования бюджетных средств;

- использовать математические и статистические методы при стратегическом прогнозировании доходов бюджета при планировании соответствующих статей и в целом расходной части каждого бюджета.

Резюмируя все вышесказанное, считаем важным отметить, во-первых, факт доминирования в процедурах финансового контроля проверок финансового аудита над аудитом эффективности использования бюджетных средств (то есть не оценки экономичности, результативности и продуктивности, а целевого использования и полноты реализации бюджетных обязательств), во-вторых – отсутствие единых четко обозначенных формулировок понятийного аппарата в среде законотворцев и теоретиков, в-третьих – применение методов аудита эффективности использования финансовых средств только по отдельным направлениям бюджетного финансирования и, как следствие, отсутствие всеобъемлющих выводов об эффективности использования бюджетных средств.

Без доминирования в государственном и муниципальном управлении внутривнутриполитических задач развития нации и выработки четких индикаторов этого развития проведение полноценного, охватывающего все сферы жизни общества, аудита эффективности расходования бюджетных средств, скорее всего, задача недостижимая. Декларирование Счетной палатой РФ факта приоритета национальных задач при проведении аудиторских проверок дает основание полагать, что цели аудита эффективности расходования бюджетных средств будут реализованы в ближайшие годы.

Библиографический список:

1. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: Учебное пособие. – М. Издательство Московского университета, 2015- С. 62
2. Селютина С.В., Кириченко Е.А. Аудит эффективности как важнейший элемент эффективного управления [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://vernadsky.tstu.ru/pdf/2009/05/rus_31_2009_05.pdf
3. Макарова Л.Г. Теоретические основа аудита эффективности: объекты и содержание. Теоретические и прикладные исследования в экономике и финансах: Сборник трудов научных конференций НИУ ВШЭ. Н.Новгород, 2011
4. Рябухин С.В. Аудит эффективности: Учебник. Акад. труда и соц. отношений. - М.: Издательский дом «АТИСО», ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – С. 33
5. Жуков В. Что такое аудит эффективности //Президентской контроль. - 2004. - № 7. - С.25
6. Дьякова Е.Б., Перекрестова Л.В. О роли аудита эффективности бюджетных расходов в расширении регионального фискального пространства и увеличении бюджетной емкости // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2012. - <https://cyberleninka.ru/article/n/o-rol-i-audita-effektivnosti-byudzhethnyh-rashodov-v-rasshirenii-regionalnogo-fiskalnogo-prostranstva-i-uvelichenii-byudzhethnoy-emkosti/viewer>
7. Семенов, А. М. Аудит эффективности использования бюджетных средств субъекта РФ (на примере Белгородской области) / А. М. Семенов. — Текст: непосредственный, электронный // Молодой ученый. — 2019. — № 2 (240). — С. 265-269. — URL: <https://moluch.ru/archive/240/55514/>
8. Сухарев О.С. Бюджетные расходы, эффективность и приоритеты развития экономики Источник: https://inecon.org/docs/Sukharev_FJ_2015_1.pdf
Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

9. А. С. Автономов, В. А. Попов // Большая российская энциклопедия : [в 35 т.] / гл. ред. Ю. С. Осипов. — М.: Большая российская энциклопедия, 2004—2017

10. Саунин А.Н. Аудит эффективности – вление времени // Финансовый контроль. – 2002. - № 7-8

11. Отчет о работе Счетной палаты РФ за 2019 год //Режим доступа: Единый портал бюджетной системы Российской Федерации <https://roskazna.ru/gis/ehlektronnyj-byudzhnet/edinyy-portal-byudzhetnoy-sistemy/>

Оригинальность 78%