

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ РАСХОДОВ: ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И СПОСОБЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Аннотация. В представленной статье автор рассматривает понятие и назначение аудита эффективности бюджетных расходов, указывая на важность данного института в современных экономических условиях. Колесников Ю.А. соглашается с рядом авторов о возрастающей роли и потенциале аудита как форме финансового контроля, при этом предлагается соотносить понятие аудит эффективности бюджетных расходов с ответственностью за неэффективное использование бюджетных средств. С этой целью автор статьи выделяет систему критериев эффективности государственного управления бюджетными расходами. При подготовке статьи используются общетеоретические и специальные научные методы познания: анализ, синтез, логический, диалектический, метод сравнительного правоведения, метод экспертных оценок. Сделаны обобщения и выводы. В процессе исследования автор констатирует необходимость разработки единых критериев оценки эффективности аудита бюджетных средств, а также их закрепление на законодательном уровне. Также акцентируется внимание на необходимости изменения роли аудита эффективности расходования бюджетных средств с экспертно-аналитической на действительно контрольную, в связи с чем в завершении статьи автор предлагает ряд законодательных инициатив.

Ключевые слова: бюджетные средства, эффективность, управление, аудит, финансовый контроль, критерии, государственный аудит, бюджетные расходы, роль аудита, законодательные инициативы.

Review: In the present article the author examines the concept and purpose of audit of efficiency of on-budget expenditures, emphasizing the importance of this institution in modern economic conditions. Kolesnikov Y. A. agrees with a number of authors about the increasing role and potential of audit as a form of financial control, proposing to relate the concept of audit of efficiency of budget expenditures with the responsibility for inefficient use of budgetary funds. To this end, the author highlights the system of criteria of efficiency of government budget expenditures. The author uses the theoretical and special scientific methods of cognition: analysis, synthesis, the logical and dialectical methods, the method of comparative law, the method of expert evaluations. Generalizations and conclusions have been made. In the research process, the author states the need for development of the uniform criteria for assessment of the effectiveness of the audit of budgetary funds, as well as their allocation at the legislative level. He also focuses on the need for changes of the role of audit of efficiency of budgetary funds from an expert-analytical to a controlling one, and therefore at the end of the article the author proposes a number of legislative initiatives.

Keywords: budget expenses, State audit, criteria, financial control, audit, management, efficiency, budgetary funds, the role of audit, legislative initiatives.

Как известно, эффективность управления бюджетными средствами определяется соответствием такового общим критериям эффективности государственного управления и при этом созданием необходимых условий, способствующих ее оптимизации. Существует система критериев эффективности и условия достижения этих критериев, разработанные А.В. Комаровой [1]. Систему нельзя считать постоянной, однако современным требованиям социально ориентированной экономики она соответствует.

Итак, вышеуказанная система состоит из ряда следующих критериев. Во-первых, перераспределение ресурсов между рыночным и бюджетным

секторами должно быть эффективным, иными словами, реальные объемы перераспределенных средств соотносимы с потребностями населения в общественных и рыночных благах; реальные объемы перераспределенных средств соответствуют запланированным. Во-вторых, распределение ресурсов должно происходить в соответствии с существующими предпочтениями населения в общественном и рыночном секторах. В рыночном секторе это обычно достигается автоматически, в общественном секторе необходимо выявлять предпочтения в определенных видах общественных благ и при необходимости корректировать затраты на их производство. Наконец, в-третьих,

издержки в процессе мобилизации бюджетных средств и организации их использования необходимо минимизировать.

Что же касается условий достижения описанных критериев, то для первого и второго из них основным является наличие эффективно функционирующего механизма общественного выбора, подразумевающего быстрое доведение информации о предпочтениях населения до политиков, которые в состоянии провести ряд мероприятий по их реализации. Для третьего критерия необходима разработка эффективной системы планирования, исполнения и контроля, которая позволила бы мобильно и гибко распределять бюджетные ресурсы, подстраиваясь под меняющиеся предпочтения населения. Важно отметить то, что условием, необходимым для реализации всех рассмотренных критериев, является взаимодействие большого числа органов государственной власти как эффективно функционирующего механизма государственного управления бюджетными средствами.

В условиях настоящего времени и при актуальном этапе развития бюджетной системы немаловажное значение получает оценка эффективности производимых бюджетных расходов. Данная оценка заключается в определении дальнейшего развития той или иной модели бюджетного планирования путем анализа материалов, полученных в ходе произведенных проверок. Очевидно, что процесс проверки качества проводимых мероприятий является неотъемлемой частью любой бюджетной деятельности.

Аудит эффективности расходования бюджетных средств и использования регионального публичного имущества представляется перспективной формой осуществления регионального финансового контроля. Обозначенное направление деятельности контрольно-счетных органов находится в стадии активного развития, что обуславливает разработку новых методик и стандартов, уточнение критериев, появление новых подходов к проведению аудита эффективности.

Традиционным пониманием аудита эффективности является его рассмотрение как средства, имеющего возможность выявить неэффективное поведение при использовании средств бюджета, а также как инструмента, анализирующего эффективность работы объектов контроля по использованию финансовых, материальных и природных ресурсов и разрабатывающего меры для устранения выявленных нарушений, недостатков и проблем. В настоящее время активным развитием

характеризуется как последующий, так и предварительный аудит эффективности.

Качественные изменения как федерального финансового законодательства и законодательства субъектов Российской Федерации, так и подзаконных актов органов местного самоуправления стали предпосылками, обусловившими возникновение потребности в аудите эффективности в системе регионального финансового контроля. Вместе с тем, одним из основных условий развития аудита эффективности становится выработка дееспособной системы внешнего финансового контроля на всей территории Российской Федерации. Важно отметить, что в России продолжается развитие и системы публично-управленческих отношений. Как результат, оценка качества работы и конкретные итоги деятельности, осуществляемой как отдельными должностными лицами, так и государственными органами в целом выходят на первый план. Указанное относится ко всем территориальным единицам Российской Федерации с любым уровнем власти, статусом субъекта или размером муниципального образования. Согласимся с мнением С.Н. Рябухина о том, что «аудит эффективности государственных расходов представляет собой современную форму финансового контроля, роль которого значительно изменяется и который обладает значительными потенциальными возможностями» [2].

Ускорение темпов социально-экономического развития государства, увеличение количества инвестиций в отдельные секторы экономики в последние годы является достаточно четко отслеживаемой тенденцией. Немаловажна и реализация национальных проектов. Данные факторы обуславливают необходимость более эффективных управленческих решений всех уровней власти. Необходимость повышения эффективности использования всех публичных ресурсов стала одним из последствий финансово-экономического кризиса. Однако необходимо отметить тот факт, что на практике зачастую возникают определенные проблемы. К примеру, под повышением эффективности публичных расходов часто подразумевается их обычная экономия. Очевидно, что описанные понятия требуют разграничения. Кроме того, следствия реализации таких мероприятий обычно совершенно различны. Таким образом, только аудит эффективности представляется перспективным механизмом, имеющим потенциал к повышению эффективности использования бюджетных ассигнований на федеральном и особенно на субфедеральном уровне.

ральном и местном уровнях. Несомненно, данный механизм требует дальнейшей разработки.

В настоящий момент для полноценного развития экономики на всех ее уровнях система финансового контроля с преобладанием в ней контроля последующего является недостаточной. Так, усиление института предварительного финансового контроля, важнейшей задачей которого является выявление фактов неэффективного использования бюджетных средств и публичного имущества, должно становиться одним из главных направлений развития внешних контрольно-счетных органов всех уровней. Однако аудит эффективности не является заменой традиционных форм осуществления финансового контроля, таких как ревизия и проверка. Все указанные формы дополняют друг друга. Как известно, большинство органов внешнего финансового контроля зарубежных стран использует аудит эффективности примерно в половине случаев контрольных мероприятий.

Проверка и ревизия все еще остаются главными формами осуществления регионального финансового контроля в данное время, а аудит эффективности продолжает играть второстепенную роль для основной массы контрольно-счетных органов России. Чаще всего это становится следствием отсутствия разработки планов контрольных мероприятий, которые проводятся в рамках аудита эффективности, а также отсутствия ответственности за неэффективное использование средств. Реализация аудита эффективности должна иметь в качестве своей практической цели как улучшение результатов осуществления бюджетных расходов, так и повышение качества решений, принимаемых в сфере управления публичными финансами. Так, по мнению С.В. Степашина, «объективное усиление функций государства в современных условиях ставит на повестку дня вопрос о повышении эффективности работы государственного аппарата и создании действенных пределов роста бюрократии» [2].

Разработка направлений развития и возможностей внедрения аудита эффективности становится в настоящее время наиболее перспективным направлением, которое позволит решать задачи, поставленные на современном этапе. Важно отметить, что одним из базовых условий реализации действенной системы аудита эффективности в России является законодательное закрепление и внедрение критериев оценки эффективности. Стандарт финансового контроля 104 «Проведение аудита эффективности использования государственных средств» [2] (далее – Стандарт) был раз-

работан Счетной палатой Российской Федерации. В п. 5.3.1 Стандарта указано, что в качестве критериев оценки эффективности выступают «качественные и количественные характеристики организации, процессов и результатов использования государственных средств и (или) деятельности объектов проверки, которые показывают, какими должны быть организация и процессы и какие результаты являются свидетельством эффективного использования государственных средств».

В данном Стандарте не закреплены четкие критерии, а определено лишь то, что «критерии оценки эффективности выбираются для каждой установленной цели аудита эффективности» (п. 5.3.1), иными словами, в каждом конкретном случае разрабатываются свои критерии, причем в начале проведения каждого контрольного мероприятия. При таком подходе практически исключается возможность внедрения института ответственности за неэффективное использование средств. В этой связи становится очевидной необходимость разработки единых критериев оценки эффективности и их правового закрепления, или же должен быть создан особый институт правоохранительной ответственности за неэффективное использование средств, закрепленный в отдельной главе Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В условиях настоящего времени становится необходимой реализация аудита эффективности как направления деятельности контрольно-счетных органов. Она должна производиться всеми органами внешнего финансового контроля федерального, субфедерального и местного уровней.

Ранее отмечалось, что на данном этапе необходимо совершенствовать аудит эффективности и в качестве формы осуществления предварительного контроля, и в качестве формы контроля последующего. Так, для этапа контроля предварительного необходим такой механизм оценки, цель которого будет заключаться в выявлении неэффективности расходования публичных ассигнований еще на этапе планирования расходов. Для этого необходимы четкие критерии оценки эффективности. Основное значение должно приобрести развитие института экспертизы эффективности публичных расходов. Отмечается, что при такой разновидности аудита эффективности создание системы ответственности также необязательно, поскольку движение средств бюджета остается невозможным при отсутствии положительного решения комиссии, которая проводит экспертизу эффективности публичных расходов.

В ситуации с последующим контролем появляется необходимость разработки четких критериев оценки эффективности. При наличии обозначенных критериев создание системы ответственности за неэффективное использование средств отходит на второй план, а на первом плане окажется правосстановительная (материальная) ответственность. Обязательным условием останется детальное закрепление всех элементов описанного института в соответствующих нормативных правовых актах. Объектом последующего аудита эффективности должны стать лишь не проходившие предварительного исследования ассигнования. Таким образом, итогом должна стать заинтересованность органов исполнительной власти в проведении предварительного аудита эффективности, который не предусматривает ответственности.

В настоящее время существует следующая предпосылка к возникновению сложностей при реализации аудита эффективности на региональном и местном уровнях: аудит эффективности по своему содержанию не вполне является контрольной деятельностью, по большей части он представляет собой экспертно-аналитическую работу, препятствием к выполнению которой на должном уровне является недостаток необходимых навыков и опыта у большинства контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Отметим необходимость создания дополнительных условий и механизмов для полноценной организации экспертно-аналитической работы на региональном и местном уровнях, а также осуществления подготовки квалифицированных кадров.

Регламентирование процесса организации и проведения аудита эффективности правовыми нормами должно наличествовать в полной мере; это обусловлено спецификой публичных правоотношений, которые возникают в ходе осуществления регионального финансового контроля. Данная специфика находит свое отражение в проявлении отношений власти и подчинения (контроля и подконтрольности), всегда возникающих в процессе контрольного мероприятия. Действия подконтрольных органов не должны иметь возможности вызвать двойное толкование. Сложность заключается в том, что как раз в случае проведения аудита эффективности мало реально регламентировать единые, четкие требования к проведению таких контрольных мероприятий. Такое положение дел является следствием размытости и непроработанности критериев эффективности как в законодательстве, так и в юридической науке.

В нынешней ситуации только Счетная палата Российской Федерации, Контрольно-счетная палата Москвы и некоторые другие наиболее крупные органы внешнего финансового контроля имеют достаточный практический и научный потенциал для полноценной реализации аудита эффективности как одного из направлений своей деятельности. В других контрольно-счетных органах субъектов Российской Федерации, а тем более в органах муниципального финансового контроля, ситуация отличная от изложенной. Решением проблемы недостаточной квалификации сотрудников региональных контрольно-счетных органов может послужить создание при контрольно-счетных палатах субъектов Российской Федерации специальных общественно-экспертных структур (экспертно-консультационных советов или комиссий).

Реализация указанного варианта организации проведения аудита эффективности предполагает разработку и принятие ряда специальных нормативных правовых актов, закрепляющих основные правила, по которым должна осуществляться экспертно-аналитическая деятельность в рамках контрольных полномочий внешних органов финансового контроля.

Кроме того, существует необходимость оценки контрольно-счетными органами эффективности предоставления региональным и местным предприятиям налоговых льгот, точнее, важна оценка последствий таких льгот. Это обуславливает разработку специальных критериев оценки (планируемых показателей) эффективности. В качестве примеров таких критериев можно назвать рост производства, увеличение количества рабочих мест, итоговое увеличение налоговых поступлений, снижение социальной напряженности и тому подобное.

Возвращаясь к затронутой выше теме о Счетной палате Российской Федерации, необходимо отметить, что в данный момент именно ею ведется основная работа по созданию действенной системы аудита эффективности, которая сможет поспособствовать созданию института регионального аудита эффективности благодаря разработке специальных методик его проведения, учебных пособий для сотрудников региональных контрольно-счетных органов.

Важным обстоятельством является то, что более пяти лет назад Счетная палата Российской Федерации разработала Методику проведения аудита эффективности использования государственных средств. Но п. 1.2 Методики указывает, что

«настоящая Методика не содержит алгоритмов проведения аудита эффективности в конкретных ситуациях, которые могут встретиться на практике» [2], а в качестве основной причины невозможности создания общих правил и процедур, необходимых для выполнения в случаях любых проверок эффективности использования государственных средств, выступает то, что каждая проверка «имеет свое специфическое содержание, отличающее ее от других».

Подводя итоги, упомянем о том, что определение правовой сущности и режима аудита эффективности, а также его правовое закрепление в федеральном, региональном законодательстве и в муниципальных правовых актах можно обозначить как наиболее актуальные проблемы современной системы общегосударственного финансового контроля. Как в большей части нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации, так и в действующем федеральном законодательстве понятие «аудит эффективности» не присутствует. Понятие «аудит эффективности» не раскрывается в Федеральном законе от 05 апреля 2013 года № 41-ФЗ (ред. от 04.11.2014) «О Счетной палате Российской Федерации» [3], но присутствует в законах нескольких субъектов Российской Федерации. В связи с вышеизложенным, необходимым представляется определение того, в каких конкретно законодательных актах требуется установление общих основ осуществления аудита эффективности.

Так, во-первых, необходима формулировка основ аудита эффективности в федеральных законах, освещающих этот вопрос, которые необходимо

разработать и принять на данном этапе; таковыми являются «О финансовом контроле в Российской Федерации», «Об общих принципах организации финансового контроля в Российской Федерации» или «О государственном аудите в Российской Федерации».

Во-вторых, существует необходимость установления основ аудита эффективности в Бюджетном кодексе Российской Федерации. Это влечет за собой также необходимость одновременного правового закрепления критериев результативности использования средств в рамках бюджета. Аудит эффективности сможет пониматься уже как логическое продолжение этой деятельности. Достижимость поставленных в ходе бюджетного планирования целей и эффективность принятия последующих решений должны быть проверены Контрольно-счетными органами.

В-третьих, возникает необходимость отражения института аудита эффективности в каждом отдельно взятом законе субъекта Российской Федерации «О контрольно-счетной палате» и (или) «О бюджетном процессе», а также в соответствующих нормативных правовых актах муниципальных образований.

Наконец, в-четвертых, для каждого субъекта Российской Федерации представляется возможным осуществление и закрепление единых основ аудита эффективности на всей территории данного региона через принятие специального закона субъекта Российской Федерации «Об общих принципах организации государственного и муниципального финансового контроля на территории субъекта Российской Федерации».

Библиография:

1. Комарова А.В. Роль казначейства в повышении эффективности государственного управления бюджетными средствами. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2006.
2. www.audit.gov.ru
3. Федеральный закон от 05 апреля 2013 года № 41-ФЗ (ред. от 04.11.2014) "О Счетной палате Российской Федерации" // Российская газета, № 77, 10.04.2013.
4. Федеральный закон от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп.) // Российская газета, № 267, 31.12.2008.
5. Жуков А.М., Жукова А.Г., Леонова Т.И. Методические рекомендации для проведения внутреннего финансового контроля бюджетных процедур. // Финансовое право, 2014, № 9.
6. Пешкова Х.В. Бюджетный метод ведения государственного хозяйства как фундаментальная категория науки финансового права. // Государство и право, 2014, № 6.
7. Баранов М.Л. Юридическая природа и формы государственного контроля. // Административное и муниципальное право, 2011, № 10. С. 80-84.
8. Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации. // Реформы и право, 2014, № 1. С. 66-76.
9. Ялбулганов А.А. Основы государственного и муниципального финансового контроля в бюджетном законодательстве Российской Федерации. // Реформы и право, 2012, № 4. С. 41-47.

10. Ялбулганов А.А. Законодательная реформа государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации. // Реформы и право, 2013, № 4. С. 3-9.
11. Левоненкова Т.А. Государственный и муниципальный контроль (надзор): поиск эффективных решений. // Журнал российского права, 2014, N 9. С. 140-149.

References (transliterated):

1. Komarova A.V. Rol' kaznacheistva v povyshenii effektivnosti gosudarstvennogo upravleniya byudzhetnymi sredstvami. Avtoreferat dissertatsii na soiskanie uchenoi stepeni kandidata ekonomicheskikh nauk. Rostov-na-Donu, 2006.
2. www.audit.gov.ru
3. Federal'nyi zakon ot 05 aprelya 2013 goda № 41-FZ (red. ot 04.11.2014) "O Schetnoi palate Rossiiskoi Federatsii" // Rossiiskaya gazeta, № 77, 10.04.2013.
4. Federal'nyi zakon ot 30 dekabrya 2008 goda № 307-FZ «Ob auditorskoj deyatel'nosti» (s izm. i dop.) // Rossiiskaya gazeta, № 267, 31.12.2008.
5. Zhukov A.M., Zhukova A.G., Leonova T.I. Metodicheskie rekomendatsii dlya provedeniya vnutrennego finansovogo kontrolya byudzhetnykh protsedur. // Finansovoe pravo, 2014, № 9.
6. Peshkova Kh.V. Byudzhetniy metod vedeniya gosudarstvennogo khozyaistva kak fundamental'naya kategoriya nauki finansovogo prava. // Gosudarstvo i pravo, 2014, № 6.
7. Baranov M.L. Yuridicheskaya priroda i formy gosudarstvennogo kontrolya. // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo, 2011, № 10. S. 80-84.
8. Kozyrin A.N. Pravovye osnovy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii. // Reformy i pravo, 2014, № 1. S. 66-76.
9. Yalbulganov A.A. Osnovy gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontrolya v byudzhetnom zakonodatel'stve Rossiiskoi Federatsii. // Reformy i pravo, 2012, № 4. S. 41-47.
10. Yalbulganov A.A. Zakonodatel'naya reforma gosudarstvennogo i munitsipal'nogo finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii. // Reformy i pravo, 2013, № 4. S. 3-9.
11. Levonenkova T.A. Gosudarstvennyi i munitsipal'nyi kontrol' (nadzor): poisk effektivnykh reshenii. // Zhurnal rossiiskogo prava, 2014, N 9. S. 140-149.