Рябухин Сергей Николаевич. Методология аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности в современных условиях : диссертация... д-ра экон. наук : 08.00.10 Москва, 2007 390 с. РГБ ОД, 71:07-8/383

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. РОЛЬ КОНТРОЛЯ В ФОРМИРОВАНИИ ЭФФЕКТИВНОГО ГОСУДАРСТВА 12

1. Государственный финансовый контроль в условиях формирования рыночного пространства экономики страны 12

2. Теоретико-методологические аспекты категории «государственный финансовый контроль» 23

3. Проблемы трансформации системы государственного финансового контроля в современных условиях 44

4. Необходимость повышения уровня взаимодействия парламента, правительства и органов государственного финансового контроля 55

Глава 2.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ, ПЛАНИРОВАНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ 68

1. Теоретико-методологические основы аудита эффективности

2. Планирование аудита эффективности 89

3. Критерии и параметры аудита эффективности

4. Подготовка заключений по аудиту эффективности и выработка рекомендаций по их реализации 122

Глава 3. ОРГАНИЗАЦИОННО-СТРУКТУРНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ 142

1. Условия обеспечения финансовой и информационной «прозрачности» при проведении аудита эффективности 142

2. Формирование и конституирование стандартов аудита эффективности 159

3. Структурная схема сфер реализации контрольных функций государства... 176

4. Счетная палата Российской Федерации и ее роль в обеспечении эффективного использования государственных ресурсов 185

Глава 4. ГОСУДАРСТВЕННЫЕ ФИНАНСЫ И БЮДЖЕТНЫЙ ПРОЦЕСС КАК ОБЪЕКТ КОНТРОЛЯ 201

1. Использование механизмов контроля для повышения роли государственных финансов в развитии экономики 201

2. Современные проблемы контроля бюджетного процесса при его ориентации на эффективность и результативность 209

3. Направления активизации контроля реализации государственных программ и проектов 227

4. Особенности и проблемы аудита эффективности реализации национальных проектов 240

Глава 5. АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ И РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННОЙ СОБСТВЕННОСТИ И АКТИВОВ 251

1. Государственные активы и ресурсы как особая сфера применения аудита эффективности 251

2. Государственная собственность как важнейшая область применения аудита эффективности 262

3. Аудит эффективности приватизационного процесса 282

Глава 6. СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ПЕРСПЕКТИВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ЦЕЛОСТНОГО ПРОСТРАНСТВА КОНТРОЛЯ И ОБЕСПЕЧЕНИЕ БЕЗОПАСНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ РЕСУРСОВ 297

1. Контроль эффективности государственных ресурсов в аспекте обеспечения

экономической безопасности страны 297

2. Логика формирования целостного пространства государственного

финансового контроля России 305

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 314

ЛИТЕРАТУРА 326

ПРИЛОЖЕНИЯ

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**На современном этапе развития экономики России явно обозначилась потребность в активизации инструментов государственного воздействия на социально-экономические процессы. Ключевыми функциями государства становятся стратегически-обеспечивающие. Возрастает роль контрольных форм их реализации. Анализ практики показывает, что в настоящих условиях в стране функционирует конгломерат разобщенных звеньев государственного финансового контроля, зачастую контрольный процесс слабо ориентирован на результаты работы контролируемых ведомств. Не выработаны реальные концептуальные подходы к формированию в стране современной системы государственного контроля, не решены проблемы его нормативно-правовой базы, отстает внедрение прогрессивных форм, видов и методов контрольной деятельности. Тем не менее, экономические функции государства развиваются, трансформируются, адаптируясь к новым условиям. Так, финансовый контроль активно переходит от традиционной проверки адресности, целесообразности и юридического обоснования распределения бюджетных ассигнований к *контролю эффективного, результативного и экономичного использования государственных ресурсов.*Это обуславливает необходимость теоретического обоснования концептуальных подходов к его осуществлению. Следует в полной мере активизировать потенциал государственного финансового контроля, что соответствует стратегической задаче повышения эффективности российского государства.

В современных условиях имеются объективные предпосылки для внедрения нового вида государственного финансового контроля - *аудита эффективности использования государственных ресурсов.*Это требует определенных изменений, модернизации ряда сложившихся в государстве систем управления финансовыми потоками (особенно бюджетного процесса), внедрения международных стандартов отчетности, корректировки функций финансовых ведомств страны и др. Возникает необходимость проведения большого объема научно-методической, организационно-практической и нормативно-правовой работы. Переход на новый вид финансового контроля использования государственных ресурсов, особенно в условиях реализации современной концепции бюджетной системы страны, основанной на результатах деятельности, становится одной из важнейших задач Счетной палаты Российской Федерации.

В этой связи очевидна актуальность данного исследования, ориентированного на анализ практики, выработку теоретико-методологических, организационных, нормативно-правовых основ аудита эффективности использования бюджетных ресурсов и государственной собственности и практических рекомендаций по его внедрению.

**Степень разработанности темы.**Проблемы государственного финансового контроля в последние годы активно исследуются, имеется ряд серьезных публикаций, начал издаваться журнал «Финансовый контроль». Научной базой определения теоретико-методологических и концептуальных основ финансового контроля, реализации его основных видов и форм в рамках формирования единой системы выступает теория финансов. Этому посвящены исследования видных российских ученых, экономистов советского и современного периода, таких как А.М.Александров, Э.А.Вознесенский, А.Г.Грязнова, С.А.Ситарян, Н.Г.Сычев, В.К.Сенчагов, В.М. Родионова, С.И.Лушин, Б.З.Мильнер, Г.Б.Поляк и др.

В экономической литературе, посвященной теоретическим, правовым и методологическим проблемам финансового контроля, можно отметить работы Бело-бжецкого И.А., Бурцева В.В., Быстрякова А.Я., Башкайкиной Н.А., Володина С.А., Данилевского Ю.А., Жукова В.А., Князева В.Г., Овсянникова А.Л., Панскова В.Г., Погосяна Н.Д., Мезенцева Т.М., Опенышева СП., Павлова Л.П., Романова А.Н., Романовского М.В., Рыбина В.И., Шеремета А.Д, Шохина А.Н., Шлейникова В.М., Хориной Л.Я. и др. В их исследованиях развиваются традиции российской системы финансового контроля и обосновываются современные тенденции ее совершенствования.

Новые условия предъявляют особые требования к развитию системы финансового контроля, которые реализуются путем внедрения современных форм и видов контроля, таких как конституционный аудит, аудит эффективности использования государственных ресурсов. Эти проблемы исследуются в работах Степашина СВ., Воронина Ю.М., Столярова Н.С, Саунина А.Н., Агапцова С.А., Терехова А.А. и др. Значительное влияние на развитие новых видов финансового контроля и аудита в России оказывают мировой опыт, методология и практика осуществления аудита эффективности высшими органами государственного финансового контроля развитых стран, материалы и документы специальных семинаров и конгрессов по проблемам аудита эффективности, проводимых ЕЗОСАИ, ЕВРОСАИ и др.

Несмотря на наличие определенного теоретического задела, можно констати-

ровать недостаточность теоретико-методологического обоснования использования механизмов аудита эффективности государственных ресурсов. Очевидна ограниченность применения на практике уже имеющихся научных рекомендаций из-за их слабой теоретической проработки. Недостаточно фундаментальных научных работ, в которых исследуются возможности и преимущества аудита эффективности государственных финансовых средств, не ставшего пока повседневным инструментом государственных контрольных органов. Ощущается настоятельная необходимость в разработке системной методологии аудита эффективности, механизмов его реализации, на что и ориентировано настоящее исследование.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационной работы являются комплексное обоснование теоретических и методологических основ аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности в современных условиях, выработка соответствующих практических рекомендаций.

Цель исследования обусловила необходимость решения следующих задач:

-обоснование повышения роли современных видов финансового контроля в формировании эффективного государства и единого рыночного пространства экономики страны;

-решение концептуально-стратегических и категориальных проблем развития государственного финансового контроля;

-разработка теоретико-методологических основ формирования нового вида контроля - аудита эффективности использования государственных ресурсов;

-формирование механизмов планирования организационно-структурного и информационного обеспечения аудита эффективности;

-обоснование направлений трансформации системы контроля бюджетного процесса и повышения роли Счетной палаты РФ в реализации на практике принципов аудита эффективности государственных ресурсов;

-выработка практических рекомендаций по аудиту эффективности федеральных и региональных программ, а также аудита национальных проектов;

-выявление особенностей применения аудита эффективности при оценке использования государственной собственности, включая аудит эффективности приватизационного процесса;

-разработка подходов к формированию целостного пространства государственного финансового контроля России с учетом активизации использования аудита эффективности, особенно в работе Счетной палаты Российской Федерации

**Объектом исследования**являются система государственного финансового контроля и отношения, связанные с обеспечением контрольного процесса использования государственных активов.

**Предметом исследования**являются принципы, инструменты, организация и правовые нормы реализации аудита эффективности использования бюджетных ресурсов и государственной собственности в современных условиях.

**Теоретической**и **методологической базой исследования**являются теоретические принципы и положения фундаментальных концепций финансового контроля, обоснованные в трудах отечественных и зарубежных ученых. Методология исследования базируется на современных достижениях системного анализа, теории эффективности, теории социального государства, экспертных оценках, методах экономического анализа и синтеза, моделирования, а также теоретических концепциях и практике финансов, законах и правовых актах финансово-экономического регулирования развития Российской Федерации и зарубежных стран, итогах научных исследований в области финансов и контрольных процессов их движения.

**Информационная**база **исследования**включает статистические и аналитические материалы Правительства РФ, Федерального Собрания, Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития и торговли РФ, результаты проверок Счетной палаты Российской Федерации, методические рекомендации по финансовому контролю, разработанные государственными контрольными органами страны.

**Научная новизна диссертационного исследования**заключается в концептуальном обосновании повышения роли государственного финансового контроля и аудита в бюджетном процессе и управлении государственной собственностью, направленных на обеспечение эффективности и результативности использования бюджетных средств и государственной собственности, активизацию потенциала национальной экономики.

Основные положения, содержащие научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- разработаны теоретические и методологические основы повышения эффективности государственного сектора, его «прозрачности» и управляемости на базе обеспечения реального включения финансового контроля в процесс формирования цивилизованного эффективного государства, превращения контроля в активный элемент воспроизводственного процесса; обосновано органичное включение кон-

трольной деятельности в процесс разработки бюджета по схеме «парламент -бюджетный процесс (Правительство РФ) - государственный контроль использования государственных средств и госсобственности», ориентированной на повышение результативности контрольно-надзорных функций парламента при активном использовании мандата на аудит эффективности;

обосновано разграничение форм и видов контрольно-аудиторской деятельности с выделением и структурированием системы функционально-ориентированных видов государственного аудита (конституционный аудит, аудит эффективности приватизации госсобственности, аудит программ и национальных проектов, аудит финансовой безопасности); обоснована необходимость стратегического планирования и оценок риска в достижении целей и задач государства по сферам, подлежащим аудиторской проверке, эффективности использования государственных средств, с применением разработанной схемы критериальных параметров («соотношение бюджетных затрат и результатов их использования», «полнота реализации функций государства при данном объеме расхода ресурсов», «экономичность и результативность реализации программ и проектов», «эффективность использования госсобственности» и др.);

разработаны теоретико-методологические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности, ориентированного на активизацию контроля бюджетного процесса на всех стадиях, включая определение основных целей, форм аудита эффективности, оценку уровня достоверности информации, результативности, социального эффекта; обоснованы принципиальные отличия аудита эффективности (переход от формальных процедур контроля распределения и использования бюджетных средств к оценке экономичности, результативности и эффективности) от стандартов и приоритетов финансового аудита;

предложена логическая последовательность ключевых процедур аудита эффективности (определение целей, выбор областей, тем и ресурсов аудита); разработана схема его стратегического планирования, включающая программу аудиторской проверки, систему критериев, параметров, оценки целесообразности, результативности и рисков расходования средств;

определены условия обеспечения финансовой и информационной «прозрачности» аудита эффективности; предложена схема формирования и конституирова-ния стандартов аудита, включающая общие стандарты (профессионализм прове-

ряющих, независимость, контроль качества) и стандарты регламента аудита; сформулирована сущностная основа доказательной базы аудита;

дана оценка опыта регламентации и использования аудита эффективности в России, разработаны концептуальные основы стратегии активизации Счетной палаты Российской Федерации по обеспечению эффективности бюджетных средств и государственной собственности;

выявлены позитивные тенденции в трансформации бюджетного процесса и контроля его реализации; систематизированы основные ограничения развития бюджетного процесса, сдерживающие его ориентацию на результативность и эффективность;

определены направления активизации контроля выполнения государственных целевых программ, национальных проектов и программ регионального развития;

проведена оценка приватизации (на основе комплекса специальных проверок Счетной палаты РФ); предложена стратегия приватизационного процесса в современных условиях; разработаны методологические основы аудита эффективности государственной собственности, снижающие риски коррупционно-криминальных нарушений в сфере управления и распоряжения ею; обоснованы предложения по пресечению случаев рейдерства;

выработаны основы стратегии формирования единого, целостного пространства контроля, координации деятельности соответствующих органов, ориентации их на обеспечение эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности; определена роль **и**функции государственного финансового контроля и аудита в снижении угроз экономической безопасности страны.

**Практическая значимость исследования.**В работе обоснованы теоретико-методические и практические рекомендации по применению аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности. Предложены механизмы и инструменты планирования и организации аудита эффективности использования бюджетных средств и госсобственности, ориентированные на совершенствование и повышение результативности бюджетного процесса на всех этапах. Предлагаемый инструментарий может использоваться контрольными органами страны, прежде всего Счетной палатой РФ, для активизации государственного контроля, преодоления коррупционно-криминальных тенденций в использовании государственного бюджетно-ресурсного потенциала.

Важное значение имеют рекомендации по аудиту эффективности реализации целевых федеральных программ и национальных проектов, учитывая актуальность этой проблемы в современных условиях.

**Апробация результатов исследования.**Результаты проведенного диссертационного исследования используются Минфином России, финансовыми органами субъектов Российской Федерации при разработке федерального и региональных бюджетов, Минэкономразвития России при подготовке целевых федеральных программ, в работе Счетной палаты РФ при проверках и аудите эффективности реализации важнейших федеральных целевых программ («Юг России», «Развитие Калининградской области на период до 2010 г.», «Экономическое и социальное развитие коренных малочисленных народов Севера до 2011 года», «Электронная Россия» и др.).

При активном участии автора разработана «Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств» (принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23.04.2004, Протокол №13). Автором проведена отработка методики аудита эффективности и обучение специалистов Счетной палаты Российской Федерации на двух федеральных целевых программах: «Дети Севера» и «Социальная поддержка инвалидов на 2002-2005 гг.». По результатам проведенного аудита эффективности разрабатывается уточненный нормативный документ, определяющий порядок разработки и реализации федеральных целевых программ.

Предложения автора по совершенствованию межбюджетных отношений докладывались на Научно-экспертном совете при Председателе Совета Федерации РФ (2005, 2006 гг.). На расширенном заседании Комитета по бюджету Совета Федерации сделан доклад «Перспективы изменения бюджетного законодательства Российской Федерации» (2006 г.).

С учетом разработок автора Счетной палатой РФ подготовлена аналитическая записка «Анализ процессов приватизации государственной собственности в Российской Федерации за период 1993-2003 гг.» (утверждена решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 29.10.2004 №34), содержащая наиболее обширную и достоверную информацию об итогах приватизации за этот период.

Выводы, предложения и рекомендации диссертационной работы докладывались на научно-практической конференции «Роль и место контрольно-счетных органов при формировании и исполнении доходной части субъекта Российской Фе-

дерации» (г. Пермь, 2004 г.); IV (г. Бишкек, 2003 г.), V (г. Астана, 2004 г.) сессиях Совета руководителей высших органов финансового контроля государств - участников Содружества Независимых Государств; VI (г.Москва, 2004 г.), VII (г.Москва,

2005 г.), VII (г.Красноярск, 2005 г.) конференциях Ассоциации контрольно-  
счетных органов Российской Федерации; семинаре-совещании «Пути совершенст  
вования деятельности Счетной палаты Свердловской области» (Екатеринбург, 2004  
г.); Первом Всероссийском совещании (конгрессе) по проблемам финансового кон  
троля (Москва, 2006 г.); Всероссийской конференции «Госзаказ 2005» (Москва,

2006 г.) и др.

Автором подготовлен курс лекций «Аудит эффективности государственного сектора экономики», прочитанный в Московском государственном лингвистическом университете (2005 г.).

Публикации. Основное содержание работы отражено в публикациях автора общим объемом около 60 п.л.

## Государственный финансовый контроль в условиях формирования рыночного пространства экономики страны

Проблема повышения эффективности управления и использования общественных ресурсов - материальных, интеллектуальных, финансовых - в условиях глобализации и вступления нашей страны в новую фазу развития становится все более актуальной. Данная фаза развития неизбежно связана с необходимостью мо-дернизационного прорыва российской экономики на уровень развитых стран мира. И к основным условиям этого прорыва следует отнести: формирование эффективного государства; преобразование экономики и ее стратегическая ориентация на решение социальных проблем; создание цивилизованного рыночного пространства на территории государства; обеспечение национальных интересов в основных сферах жизнеобеспечения общества и сохранение территориальной целостности страны.

Решение этих проблем требует формирования современной системы государственного регулирования, которая должна обеспечить социально-экономическую трансформацию сложившихся общественных, экономических и финансовых отношений, преодоление ошибок реформационного процесса, особенно коррупционно-криминального содержания.

Происходящие в России процессы усиления государственности объективно определили активизацию законотворческой деятельности в бюджетно-финансовой, правовой, социальной и контрольной сферах. Стало очевидным, что эффективный и действенный контроль является необходимым условием существования сильного государства и важным фактором государственной стабильности. Даже самый общий взгляд на историю становления и развития системы государственного финансового контроля дает основание сделать вывод о том, что отсутствие такой системы неизбежно приводит к разрушению государственного строя.

Устойчивости единого рыночного экономического пространства на современном этапе развития России все более начинает способствовать государственное регулирование. Оно проявляется как в установлении и поддержке определенных правил поведения экономических субъектов, так и в мероприятиях по стабилизации экономического пространства государственного финансового потенциала, по формированию денежной, кредитной и финансовой систем. Государственность не может быть общеориентированной, она практически всегда нормативна. Однако уровень нормативности может изменяться: либо повышаться до такой степени, что приводит к появлению административно-командной системы, либо понижаться в пользу объективных потребностей развития рыночных цивилизованных общественных отношений, когда воздействие государства является гарантом нормального развития воспроизводственного процесса при максимально возможном уровне свободы экономических субъектов.

Сегодня, на рубеже столетий, российская государственность постепенно переходит от кризисного состояния, к состоянию определенной стабильности. Кризис в России во многом был обусловлен подменой реальных экономических интересов граждан псевдоэкономическими, кланово-групповыми и национально-ориентированными мотивами развития под флагом демократизации. Исправить это положение можно только с помощью институтов демократии, поддерживающих рациональное сочетание централизованно-государственных и рыночных начал, гарантирующих эффективную взаимосвязь частных социально-экономических интересов с общегосударственными.

Проблемы российского реформационного периода во многом связаны с критической нестабильностью развития страны и бесконтрольностью. Проблемы эти сложны, они остаются преимущественно нерешенными как в теоретико-методическом, так и в практическом планах. Российское реформирование, на первых этапах жестко ориентированное на «вытеснение» государства из экономики (практически любыми способами), привело к хаотическому развитию социально-экономических процессов, обострению кризисных тенденций, тяжелейшим социальным последствиям. Практически был отвергнут богатейший опыт (при всех его недостатках в отдельных сферах общественных отношений), накопленный страной в предшествующие десятилетия.

В годы реформирования были утрачены многие важные традиции государственного управления. Кризис августа 1998 г. подвел черту под иллюзиями о саморегулирующейся экономике. Это закономерно потребовало усиления роли государственного управления, в том числе и финансового контроля, выработки новых эффективных методов контрольно-ревизионной деятельности. Практика убедительно доказала, что именно государство должно определять стратегию и тактику развития экономических процессов и осуществлять контроль за их реализацией. К сожалению, приходится констатировать, что не всегда выработанная стратегия обеспечивалась соответствующими контрольными механизмами. Во многом это стало причиной крупных провалов реформационных проектов, активизации коррупционных процессов, роста теневой экономики. Есть все основания говорить о сознательном принижении значения государственного финансового контроля, которое осуществлялось под флагом «безбрежной» радикальной либерализации экономических отношений в реформируемой экономике России.

В настоящее время ситуация несколько улучшилась, однако экономика страны все еще несет значительные потери из-за низкой финансовой, бюджетной, налоговой дисциплины, недостаточно эффективной работы системы государственного финансового контроля. Реальными факторами, сдерживающими развитие страны, являются нецелевое использование государственных денежных и материальных ресурсов, хищения, коррупция, незаконный вывоз капиталов за рубеж, отмывание доходов, полученных преступным путем. Основными причинами такого положения является сохранение условий, способствующих криминализации экономики, слабость законодательной и методологической базы контроля. Бессистемность осуществления государственного финансового контроля, его правовая неопределенность, недостаточная мощность контрольно-ревизионного аппарата не позволяют обеспечить надежный учет государственных средств. Отсутствие единой информационной системы, фиксирующей выявленные правонарушения в сфере экономики, также стало причиной неупорядоченности государственного финансового контроля. Кроме того, необходимо четко разграничить полномочия органов государственного финансового контроля и их взаимодействие для исключения дублирования в проведении контрольных мероприятий.

Иначе говоря, в современных условиях важной задачей является отработка реального механизма становления эффективного государственного бюджетно-финансового контроля в России, так как в ходе социально-экономических преобразований 1992-1998 годов система контроля в стране была практически разрушена. Был ослаблен, а частично и упразднен, ведомственный контроль; не уделялось достаточного внимания четкой организации внутреннего контроля в государственных учреждениях.

Контроль - объективное явление, категория материальных (натурально-вещественных и финансовых -Авт.) отношений, проявляющаяся в результате целенаправленной деятельности людей и выражающая степень соответствия эталонного состояния объекта контроля реально выявляемому его состоянию (возможно, деформированному по ряду параметров) . Государственный финансовый контроль можно определить как объективно обусловленную деятельность контрольного органа, цель которой - оценить отклонения фактически регистрируемых параметров, характеризующих действия государства в финансово-экономическом пространстве, от установленных для них правовых и других норм. Государственный финансовый контроль - это не просто механизм отслеживания бюджетного процесса, а мониторинг и анализ состояния экономики и общества, направленные на финансовую оценку эффективности использования государственных ресурсов.

Для совершенствования системы управления государственными расходами необходимо модернизировать механизмы внешнего контроля за исполнением бюджета. Международный опыт показывает, что эта функция может выполняться наиболее эффективно, если аудиторское учреждение не зависит от исполнительной власти, своевременно получает данные об исполнении бюджета в полном объеме, отчитывается перед законодательной властью. Вместе с тем оно должно иметь возможность самостоятельно разрабатывать программу аудиторских проверок, а также проводить любые специальные расследования (финансирование которых отдельно предусматривается в бюджете) по поручению законодательной власти. Роль подобных расследований ограничивается в основном проведением проверок по факту таким образом, чтобы этому не мешали другие выполняемые функции, связанные с подготовкой и исполнением бюджета.

## Теоретико-методологические основы аудита эффективности

Аудит эффективности - относительно новый вид аудита, это сфера, роль которой непрерывно изменяется и которая обладает значительными потенциальными возможностями. Аудит эффективности (наряду с традиционным аудитом финансовой деятельности) должен играть большую роль в структуре учета в рамках государственной контрольной системы, ибо его цель - дать гарантии эффективного использования государственных ресурсов.

В практике анализа и контроля над бюджетным процессом пока преобладает (и это зафиксировано во многих методических рекомендациях и пособиях, используемых контрольными органами различного уровня) подход, связанный с исполнением бюджетных назначений. Имеются в виду объемные параметры поступления средств, кассовое исполнение бюджета по министерствам и ведомствам при финансировании расходов в пределах бюджетных назначений (главным здесь является выяснение причин отклонений объемов финансирования от бюджетных назначений). При этом очень трудно связать практикующуюся оценку исполнения расходной части бюджета (с точки зрения изменившейся по внешним причинам потребности в финансировании расходов - инфляция, форс-мажорные обстоятельства и др.) с попытками оценить эффективность использования бюджетных средств.

Возникновение аудита эффективности как особого вида контроля можно отнести к 70-м годам прошлого века, когда было зафиксировано появление термина «аудит эффективности» в Лимской декларации руководящих принципов контроля (1977 г.). В Декларации отмечается, что кроме финансового аудита (проверка целевого использования средств и ведения финансовой отчетности), важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля: его задача несколько иная - определить, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе «организационную и административную системы»55. Институционализация (теоретико-практическая) нового вида контрольной деятельности связана, во-первых, с тенденциями повышения роли государственных финансов в экономике развитых стран; во-вторых, с развитием систем государственного финансового контроля, когда контроль только за распределением и учетом расходования государственных средств уже не отвечает потребности эффективного государственного управления; в-третьих, с необходимостью повышения эффективности систем контроля, особенно внутреннего (ведомственного).

К этому следует добавить, что в настоящее время появились современные механизмы и инструменты контроля над использованием бюджетных средств, способные обеспечить выявление нарушений и определенным образом гарантировать возможность пресечения неэффективного использования государственных ресурсов. Можно выделить как прямые, так и косвенные способы улучшения управления государственными ресурсами посредством реализации функций аудита. Прямые способы - это внедрение рекомендаций аудиторских отчетов, косвенные - создание побудительных мотивов к улучшению эффективности использования средств с помощью (в том числе) аудиторских проверок. Необходимость аудита эффективности обусловлена спросом на более гибкие и эффективные по затратам формы управления. Кроме того, финансовые аналитики и законодатели нуждаются в достоверной финансовой информации, а также в информации по показателям деятельности органов управления.

В общей постановке проблемы аудит эффективности использования ресурсов представляет собой информационно-прозрачную, достоверную проверку деятельности экономических субъектов в области использования различного вида ресурсов. Особую разновидность аудита эффективности представляет аудит эффективности расходования средств государственного бюджета (аудит эффективности бюджетных расходов), ориентированный на активизацию контроля над бюджетным процессом не только на стадии распределения и доведения государственных средств до их потребителей, но и включая оценку эффективности, целесообразности и результативности бюджетных расходов. Таким образом, обеспечивается контроль над принятием экономических решений (отдельными аспектами финансово-экономической политики) с точки зрения их результативности.

Аудит эффективности отличается от проверок целевого характера расходования государственных средств. Данная форма контроля должна включать не только анализ результативности бюджетных проектов и программ. Должен осуществляться комплексный анализ причин неэффективного использования государственных средств на основе рекомендаций по совершенствованию бюджетного процесса, действующего законодательства и всей экономической политики государства.

Бюджетная система в идеале должна быть ориентирована не просто на освоение государственных средств, а на достижение конкретного результата, при этом в данной системе осуществляется увязка ресурсного обеспечения бюджетной организации с итогами ее деятельности. «Бюджетирование по результатам создает лучшую мотивацию к качественному выполнению возложенных на организацию функций»56.

Реализация аудита эффективности обусловлена рядом условий.

1. Необходимо наличие адекватной современным требованиям системы учета, содержащей параметры отчетности органов власти об эффективном расходовании государственных ресурсов.

2.Требуются политическая воля и реальное желание законодательной власти контролировать и оценивать эффективность деятельности исполнительной власти.

3.Необходимы объективные условия для перехода к аудиту эффективности (правовая база, наделение определенными правами контрольных органов, наличие методического обеспечения и квалифицированных специалистов).

## Условия обеспечения финансовой и информационной «прозрачности» при проведении аудита эффективности

Проблемы информационной и финансовой «прозрачности» в начале реформа-ционного процесса сводились в основном к решению вопросов элементарного порядка, учета и контроля в государственных финансах. Эта деятельность ориентировалась на исправление очевидных недостатков бюджетного процесса (потребность в непротиворечивой законодательной базе, казначейский принцип исполнения и др.), при наличии которых государство просто не может считаться дееспособным и нормально функционирующим. Кардинальный вопрос о том, нужна ли новой экономике России прозрачная система финансовых отношений, тонул в текучке решения оперативных проблем борьбы с негативами финансовых отношений, порожденных реформационным процессом, и сосредоточивался на бюджетных проблемах государства.

Сегодня задача ставится шире - не только упорядочить взаимоотношения внутри бюджетной сферы, но и определить место государственных финансов в цивилизованной системе экономических отношений, ориентированных на рыночные механизмы регулирования. В теоретическом плане обеспечение «прозрачности» и подконтрольности операций в сфере государственных финансов преследует две основные цели:

1) повысить эффективность распределения финансовых ресурсов государства;

2) позволить экономическим субъектам принимать решения на базе полной и точной информации, верно оценивать ожидания и деловые риски, а также фактическую результативность государственной политики.

В конечном счете, это позволит создать основу устойчивости финансовых рынков и своевременного реагирования на появляющиеся в хозяйственной системе противоречия экономического и финансового характера.

В международном документе «Кодекс финансовой прозрачности (Декларация о принципах)», принятом в 1998 г. в результате работы специального комитета Совета управляющих МВФ, говорится, что «приоритетное внимание должно уделяться оформлению ясных правил поведения государства в сфере экономики, предоставлению точной и своевременной информации, более открытому порядку составления и исполнения государственного бюджета и, наконец, целостности системы управления общественными финансами». Впоследствии появились и другие документы международных финансовых организаций, развивающие и уточняющие положения Кодекса.

Практическая финансовая «прозрачность» является фундаментом нормальной контрольно-надзорной деятельности государства, реализуемой в рамках:

политики финансовой «прозрачности»;

обеспечения «прозрачности» бюджетного процесса;

«прозрачной» налоговой политики;

системы распределения бюджетных средств;

эффективного законодательства контрольной деятельности.

Политика финансовой «прозрачности» в деятельности государства включает следующие основные направления:

четкое разделение функций между государством и частным сектором;

установление жесткой границы между операциями, осуществляемыми государственными учреждениями и предприятиями нефинансового профиля, и операциями в рамках консолидированного бюджета в целом;

предоставление информации о финансовой поддержке, оказываемой за счет средств государства;

разграничение ответственности и ресурсов между разными уровнями организации бюджетной системы;

четкое определение целей операций, совершаемых за счет средств внебюджетных фондов;

наличие независимого аналитического центра, наделенного широкими полномочиями по надзору над действиями правительства.

Обеспечение "прозрачности" бюджетного процесса связано с:

четким объяснением целей и приоритетов при подготовке проекта бюджета;

открытой процедурой обсуждения и утверждения бюджетных документов;

обеспечением доступа контролирующих инстанций к данным об исполнении бюджета и о результатах проверок;

предоставлением доступа общественности к результатам аудита проекта бюджета и его финансового исполнения.

«Прозрачность» налоговой политики государства предполагает:

правовую базу налогообложения, исключающую применение властями разного уровня налоговых освобождений или реструктуризации налоговых недоимок по собственному усмотрению;

ясную процедуру исполнения налогового законодательства, четкие требования к раскрытию информации, наличие кодекса поведения налоговых органов;

"прозрачную" оценку исполнения бюджета по налоговым платежам. «Прозрачное» финансовое законодательство и контроль над соблюдением характеризуют:

открытые процедуры выработки законодательных актов и наличие публичных форм контроля над их исполнением;

ясное определение статуса всех участников процесса и метода реализации предоставленных полномочий;

регулярная оценка затрат на осуществление контрольных процедур.

Данная схема реализации принципов финансовой "прозрачности" ориентирована на осуществление подхода, связанного с пониманием важности их исполнения и того, что они реально помогают развивать экономику и поддерживать цивилизованные институты власти.

Это обусловливает необходимость в каждой конкретной ситуации использовать наработанные ранее алгоритмы действий, скорректированные на специфику объекта и сложившейся ситуации. Данные алгоритмы могут быть определенным образом систематизированы и документально закреплены, что является первым шагом на пути к созданию системы стандартов государственного финансового контроля. По всей видимости, для решения этой задачи целесообразно при разработке алгоритмов - стандартов контроля - использовать стандарты аудиторской деятельности. При этом надо чрезвычайно осторожно относиться к механическому перенесению зарубежных концепций и стандартов в области контроля, учитывая специфику реформационно-переходного этапа развития экономики страны.