Измоденов Андрей Константинович. Развитие внешнего аудита как направление оптимизации бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10.- Екатеринбург, 2007.- 195 с.: ил. РГБ ОД, 61 07-8/4088

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы государственного финансового контроля

1.1. Государственный финансовый контроль в системе государственных финансов 12

1.2. Система государственного финансового контроля 29

1.3. Внешний аудит бюджетов в бюджетном процессе 46

Глава 2. Организация и функционирование субъектов внешнего аудита в бюджетной системе Российской Федерации

2.1. Контрольно-счетные органы в системе государственного финансового контроля 63

2.2. Особенности организации и функционирования региональных контрольно-счетных органов 76

2.3. Методическое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов при проведении внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации 92

Глава 3. Эффективность внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации

3.1. Эффективность деятельности региональных контрольно-счетных органов как основной фактор повышения эффективности внешнего аудита бюджета 109

3.2. Оценка эффективности деятельности органов бюджетного аудита субъекта Российской Федерации 125

Заключение 144

Библиография 151

Приложения 168

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования**определяется тем, что перспективы российских реформ сегодня связаны с построением эффективной системы государственного управления социально-экономическими процессами, адекватной изменениям, происходящим в сфере производства и распределения, обмена и потребления общественных ресурсов, перераспределению полномочий по управлению этими ресурсами и иным трансформационным процессам. Особую актуальность приобретают проблемы эффективного управления общественными финансами, поскольку это позволяет сохранить социальную ориентированность российского государства и частично нивелировать последствия неконтролируемой и хаотичной либерализации экономики и систем общественного управления.

Вслед за реформой политической системы и изменением доминирующей в общественном воспроизводстве формы собственности на первый план выходит реформирование системы государственных финансов, что в свою очередь, обуславливает необходимость совершенствования государственного финансового контроля (ГФК). В настоящее время наблюдается отсутствие единства в подходах к принципам формирования системы ГФК, а также к полномочиям и формам организации контрольных органов, методам их работы и оценке эффективности их деятельности.

Актуальность настоящего исследования обусловлена необходимостью целенаправленного воздействия на процессы формирования системы ГФК, которая, являясь реальным инструментом реализации контрольной функции финансов, призвана обеспечить законность и эффективность осуществления государственной финансовой политики. Особое место в этой системе занимают органы финансового контроля, создаваемые федеральными и региональными законодательными (представительными) органами (далее законодательные органы) государственной власти и представительными органами местного самоуправления (данные органы финансового контроля не имеют законодательно

4 определенного наименования, однако в специальной литературе их называют

контрольно-счетными органами (КСО), далее по тексту используется именно

этот термин).

Особенность КСО определяется их природой и состоит в том, что они создаются законодательными органами для реализации их контрольной функции, а также собственной компетенции в сфере ГФК. При этом необходимость выполнения законодательными органами государственной власти законодательной функции обуславливает проведение контрольно-счетными органами экспертизы принимаемых законопроектов, а представительной функции - контроля за расходованием общественных ресурсов при проведении контрольно-ревизионных мероприятий.

Современный этап трансформационных процессов характеризуется проведением масштабной бюджетной реформы, которая включает реформы межбюджетных отношений и бюджетного процесса, реструктуризацию сети бюджетных учреждений и требует более профессионального подхода к управлению государственными и муниципальными финансами. Данные процессы обуславливают необходимость осуществления аудита в государственном секторе экономики, в том числе проведения внешнего аудита бюджетов. Однако правовое, методологическое, организационное обеспечение данной деятельности остается до настоящего времени на крайне низком уровне.

Образованные в отсутствие общих подходов и представлений об оптимальной модели реализации своей основной функции - проведения внешнего аудита бюджетов - региональные и муниципальные КСО в настоящее время наделены различным объемом полномочий, перед ними ставятся разные задачи, они обладают разными возможностями и инструментами влияния на эффективность использования общественных ресурсов. Поэтому при реформировании бюджетного процесса актуальной является его оптимизация на основе совершенствования системы и процесса бюджетного аудита, повышения эффективности органов, его осуществляющих.

**Степень изученности проблемы.**Данное диссертационное исследование

5 базируется на теоретических и методологических разработках в области теории

финансов российских ученых: Александрова A.M., Аллахвердяна Д.А., Бирмана A.M., Вознесенского Э.А., Иваницкого В.П., Казака А.Ю., Родионовой В.М., Сабанти Б.М., Таксира К.И. и других.

Значительный вклад в создание теоретических основ финансового контроля, используемых при проведении настоящего исследования, внесли известные ученые Белобежцкий И.А., Бурцев В.В., Грачева Е.Ю., Данилевский Ю.А., Кочерин Е.А., Мельник М.В., Соменков А.Д., Хорина Л.Я., Шеремет А.Д. и другие.

В числе современных исследований, посвященных развитию теории ГФК, в том числе осуществляемого контрольно-счетными органами, необходимо отметить работы Агапцова С.А., Ворониной Л.И., Воронина Ю.М., Дахова И.Г., Двуреченских В.А., Жукова В.А., Коровникова А.В., Мешалкиной Р.Е., Опе-нышева СП., Панскова В.Г., Погосяна Н.Д., Рябухина С.Н., Саунина А.Н., Степашина СВ., Столярова Н.С, Суркова К.В., Чегринца Е.А., Чечеткина В.Д., Шахрая СМ., Шлейникова В.И., Шохина СО.

На научную позицию автора значительное влияние оказали работы в области теории управления, экономики и финансов, финансового контроля и аудита таких авторов, как Атаманчук Г.В., Крикунов А.В., Лушин СИ., Мясников В.В., Нестеренко Т.Г., Привезенцев В.А., Румянцев А.В., Суйц В.П., Тихомиров Ю.А., Улюкаев А.В., Чиркин В.Е., Шубина Л.В.

**Объектом исследования**является бюджет субъекта Российской Федерации, представляющей часть бюджетной системы Российской Федерации.

**Предметом исследования**послужила совокупность финансово-экономических отношений, возникающая при проведении внешнего аудита бюджета контрольно-счетными органами субъекта Российской Федерации.

**Целью диссертационной работы**является развитие концептуальных и методических основ внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации как направление оптимизации бюджетного процесса.

Для реализации поставленной цели в ходе исследования решаются еле-

дующие **задачи:**

1. развить концептуальные основы государственного финансового контроля на базе обобщения научных представлений **о**структуре государственных финансов и о системе государственного финансового контроля;
2. раскрыть сущность и содержание внешнего аудита бюджетов и определить его роль в повышении эффективности бюджетных расходов в условиях проведения бюджетной реформы, а также место в системе государственного финансового контроля и в бюджетном процессе;
3. обосновать направления деятельности субъектов внешнего государственного финансового контроля и их место в системе государственного финансового контроля, исследовать формы организации региональных контрольно-счетных органов и проблемы их функционирования в качестве участников бюджетного процесса;
4. выявить возможность оптимизации бюджетного процесса путем повышения эффективности внешнего аудита бюджетов и определить методический инструментарий, необходимый для проведения бюджетного аудита и определения эффективности деятельности осуществляющих его органов.

**Теоретической и методологической основой**исследования стали концепции и научные взгляды ученых в области теории и практики управления государственными финансами, финансового контроля и аудита. В качестве общенаучного подхода принят междисциплинарный, позволяющий определить сущность финансово-экономических процессов и взаимоотношений возникающую при проведении контрольно-счетными органами внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации. В диссертации используется ряд других общенаучных подходов, среди которых приоритеты отданы эволюционному и системному.

При проведении исследования использован диалектический метод, позволивший сформулировать способы решения ряда задач по теории развития системы государственного финансового контроля и проведения внешнего аудита региональных бюджетов. В зависимости от поставленных задач в ходе ис-

7 следования были применены такие методы формирования научного знания как

логический и сравнительный анализ, анализ и синтез, системный подход и иные

методы.

**Информационную базу**исследования составили федеральные и региональные нормативные правовые акты, регулирующие отношения в сфере финансов и финансового контроля, статистические материалы, документы Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации, заключения и иная документация Счетной палаты, образованной при Законодательном Собрании Свердловской области, а также сведения, содержащиеся в монографических исследованиях и результаты исследований, проведенных диссертантом.

**Научная новизна**исследования заключается в развитии теоретических положений государственного финансового контроля и бюджетного аудита. Основные положения научной новизны заключаются в следующем:

1) уточнено содержание понятия «государственный финансовый кон  
троль», обоснован концептуальный подход к сущности бюджетного контроля,  
доказана необходимость выделения его в отдельную подсистему единой систе  
мы государственного финансового контроля;

2) предложено определение понятия «внешний аудит бюджета», характе  
ризующее его как системный процесс анализа и оценки качества управления  
бюджетными средствами, осуществляемый на всех стадиях бюджетного про  
цесса;

1. доказано, что существенную роль в совершенствовании системы управления средствами бюджета в субъекте Российской Федерации играет проведение внешнего аудита бюджета, субъектами которого являются контрольные органы, создаваемые законодательными органами государственной власти;
2. определена возможность оптимизации бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации посредством проведения внешнего аудита бюджета, предложены методические подходы к его проведению на всех стадиях бюджетного процесса.

В соответствии с целевой установкой и поставленными задачами в каче-

8 стве **основных результатов**диссертационной работы можно выделить следующие:

1. определено понятие «система государственного финансового контроля» как совокупность элементов и способов их взаимодействия в процессе осуществления финансового контроля при управлении государственными финансами;
2. обоснована необходимость проведения внешнего аудита бюджетов, состоящего из аудита отчетности, аудита соответствия и аудита эффективности, как инструмента повышения эффективности бюджетных расходов в период проведения реформы бюджетного процесса;

3) выявлены особенности деятельности региональных контрольно-  
счетных органов в правовом, организационно-управленческом и функциональ  
ном аспектах, а также объективные и субъективные факторы, влияющие на эф  
фективность их деятельности;

4) выделены факторы, оказывающие влияние на эффективность внешнего  
аудита бюджета, разработана методика оценки эффективности деятельности  
контрольно-счетных органов при проведении внешнего аудита бюджета на всех  
стадиях бюджетного процесса

Достоверность результатов исследования обеспечивается использованием научных методов, адекватных целям и задачам исследования, использованием значительного количества научной и методической литературы. Достоверность результатов исследования подтверждается опытом их применения в процессе взаимодействия между Счетной палатой, созданной Законодательным Собранием Свердловской области, и палатами Законодательного Собрания Свердловской области, исполнительными органами государственной власти Свердловской области, органами местного самоуправления.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в том, что полученные результаты могут быть использованы:

- законодательными органами государственной власти и представительными органами местного самоуправления в процессе деятельности по норма-

тивному регулированию и оптимизации бюджетного процесса, бюджетного

планирования и бюджетного контроля, по созданию контрольно-счетных органов и определению их правового статуса;

региональными контрольно-счетными органами в практической деятельности при проведении внешнего аудита бюджетов субъектов Российской Федерации;

высшими учебными заведениями при подготовке и переподготовке специалистов в области государственных финансов, государственного финансового контроля и бюджетного аудита.

**Реализация результатов**данного исследования осуществлялась при участии автора в подготовке нормативных правовых актов Свердловской области в сфере региональных финансов, бюджетного процесса и бюджетного контроля, в процессе работы над заключениями по итогам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и внутренними документами Счетной палаты, образованной при Законодательном Собрании Свердловской области, а также при участии в работе Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации и ее Уральского отделения. Внедрение результатов диссертационного исследования подтверждено соответствующими документами, прилагаемыми к диссертации.

**Апробация работы.**Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались на конференциях и семинарах Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации (г. Тюмень - 2003 год, г. Екатеринбург - 2004 год, г. Салехард - 2004 год, г. Красноярск - 2005 год, г. Москва - 2006 год), на научных конференциях и форумах, при проведении лекций и семинаров в высших учебных заведениях г. Екатеринбурга. Проблемы осуществления ГФК на региональном уровне нашли свое отражение в теоретической работе, представленной для участия в конкурсе за звание «Лучший финансовый контролер Российской Федерации», в 10 публикациях общим объемом 4,76 печатных листа.

**Структура диссертационной работы**сложилась исходя из целей и задач

исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих 16 таблиц и 14 рисунков, заключения, списка использованной литературы из 188 наименований и 8 приложений.

**Во введении**обоснована актуальность темы исследования, проанализирована степень изученности проблемы, определены объект и предмет исследования, сформулированы его цель и задачи, выделены научная новизна и основные результаты работы, ее практическая значимость, предоставлена информация о реализации результатов и апробации работы.

В **первой главе**«Теоретические основы государственного финансового контроля» отражены результаты исследования системы государственных финансов, а также государственного финансового контроля как функции государственного управления и инструмента реализации контрольной функции финансов, на основании которых дано определение ГФК. Исследованы различные подходы к систематизации ГФК в соответствии со структурой государственных финансов. На основе анализа классификации ГФК по предмету контроля определено место бюджетного контроля в бюджетной системе Российской Федерации и в системе ГФК. Рассмотрена необходимость проведения бюджетного аудита, раскрыта его сущность и содержание, дано определение внешнего аудита бюджетов.

**Во второй главе**«Организация и функционирование субъектов внешнего аудита в бюджетной системе Российской Федерации» исследованы контрольно-счетные органы, их компетенция и место в системе ГФК, проанализированы особенности организации и функционирования региональных КСО, созданных как в форме самостоятельных субъектов контрольной деятельности, так и в составе законодательных органов, выделено основное направление развития региональных КСО - проведение внешнего аудита бюджетов, раскрыто его содержание в условиях проведения бюджетной реформы на всех стадиях бюджетного процесса.

В третьей главе «Эффективность внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации» проанализированы факторы, обуславливающие эффек-

тивность внешнего аудита, рассмотрены критерии и показатели эффективности деятельности региональных КСО, а также выявлены объективные и субъективные факторы, влияющие на эффективность их деятельности, предложены методические основы определения эффективности региональных органов бюджетного аудита при проведении внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации на всех стадиях бюджетного процесса.

**В заключении**изложены основные результаты исследования, сформулированы выводы и предложения.

## Государственный финансовый контроль в системе государственных финансов

Исследование сущности государственного финансового контроля в данной работе проводится через функции, которые выполняют в социально-экономической системе ее элементы: финансы и государство, при этом необходимо рассмотреть такие взаимосвязанные категории и понятия как «финансы», «государственные финансы», «государственное управление», «контроль», «государственный контроль», «финансовый контроль».

Ряд исследователей отмечает, что «в научной экономической литературе советского периода сущность и содержание финансов социалистического государства были раскрыты достаточно глубоко и полно как с точки зрения теории, так и с точки зрения практики» [47, 29, 30, 38, 39, 45, 46, 55, 56, 91]. Сегодня, в условиях новых финансовых отношений в современной России, существуют различные подходы к пониманию сущности финансов. Они рассматриваются как «система экономических отношений, возникающих в процессе распределения и перераспределения стоимости валового внутреннего продукта» [47; 25], «совокупность денежных (стоимостных) отношений, связанных с формированием и использованием денежных фондов, движением капитала в процессе создания и перераспределения валового внутреннего продукта» [44; 14], «система денежных отношений, имеющих государственно-властную форму проявления, выражающих перераспределение стоимости совокупного общественного продукта» [105; 50], «экономические отношения, связанные с формированием, распределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов денежных средств» [ПО; 120], «совокупность объективно обусловленных экономических отношений, имеющих распределительный характер, денежную форму выражения и материализуемых в денежных доходах и накоплениях, формируемых в распоряжении субъектов хозяйствования и государства для целей расширенного воспроизводства, материального стимулирования работающих, удовлетворения социальных и других потребностей общества» [103; 428] и т.д. При этом общим для всех авторов для выявления сущности финансов является использование категории «стоимость» и понятия «движение денежных средств».

Однако во взглядах ученых, занимающихся теорией финансов, есть и различия в определении сущности финансов: «к разряду дискуссионных в финансовой науке относится, прежде всего, вопрос об экономической природе и границах финансовых отношений» [103; 27]. Вызывают дискуссии проблемы определения структуры финансовой системы и классификации ее звеньев. Кроме того, сегодня, как и в середине восьмидесятых годов, остается справедливым утверждение Э.А. Вознесенского: «Нет вопроса более дискуссионного в общей теории финансов, чем вопрос о функциях данной категории» [45; 117].

В теории финансов исследования об определяющем воздействии сущности финансов на содержание финансового контроля в современной России практически отсутствуют, что признается многими исследователями. Например, Ю.М. Воронин считает: «тот факт, что вопросы влияния сущности финансов на содержание государственного финансового контроля, определение его целей и задач, повышение эффективности остаются теоретически не исследованными, привел к тому, что в стране до настоящего времени не определены концептуальные подходы к формированию единой системы государственного финансового контроля, не создана соответствующая требованиям дня теоретическая, правовая и методологическая базы государственного финансового контроля» [47; 38]. Поэтому, раскрывая сущность ГФК, нельзя обойти дискуссионные вопросы теории финансов, решение которых в дальнейшем позволит развивать соответствующую правовую и методологическую основу для развития системы ГФК и повышения эффективности использования общественных ресурсов.

Во-первых, это вопрос о функциях финансов, которые выполняются ими в конкретных социально-экономических системах и отражают национальные, исторические и иные особенности развития таких систем. Поэтому выявление перечня этих функций является одним из необходимых условий для формирования представления о сущности ГФК.

Большинство исследователей выделяют две функции финансов: распре 14 делительную и контрольную [35; 25, 37; 15, 103; 22-26, 104; 49, 110; 9]. Вознесенский Э.А. [45; 119], Казак АЛО. [107; 118] относят к функциям финансов формирование денежных фондов, их использование и осуществление контроля. Некоторые ученые дополняют распределительную и контрольную функции финансов такими, как обеспечение процесса хозяйствования денежными средствами [39; 212-214], воспроизводственная функция [110; 123], стимулирующая функция [ПО; 123], регулирующая и стабилизирующая функции [104; 21, 50; 19, 52; 6] и другими. Рассмотрение всех функций финансов не является целью настоящего исследования, важно лишь отметить, что дискуссии в отношении наличия контрольной функции финансов не существует, поскольку все авторы это наличие признают. При этом трактовка содержания контрольной функции финансов остается различной.

Одни ученые считают, что через контрольную функцию проявляется «объективно присущее финансам свойство, заключающееся в их способности «сигнализировать» о течении распределительного процесса» [103; 24]. Другие, отождествляя контрольную функцию финансов и финансовый контроль, определяют ее содержание следующим образом: «контрольная функция финансов -это, прежде всего, финансовый контроль в процессе объективно существующих денежных отношений», «финансовый контроль как функция финансов - это только контроль реального денежного оборота» [37; 16], «контрольная функция финансов проявляется в контроле за распределением ВВП и регионального валового продукта (ВРП) по соответствующим фондам и расходованием их по целевому назначению» [ПО; 128].

## Контрольно-счетные органы в системе государственного финансового контроля

В системе органов, осуществляющих функции государственного финансового контроля, особое место занимают законодательные органы государственной власти и созданные ими контрольные органы. Особенность этих субъектов контрольной деятельности определяется их природой. Законодательные органы возникли как демократически формируемые институты для реализации обществом своих прав по управлению государством, в том числе права осуществления контроля за деятельностью исполнительных органов государственной власти, и прежде всего, права контроля за правильностью и эффективностью управления государственными ресурсами. Как отмечает А.Д. Соменков, «парламентский контроль исполнения бюджета правительством, возведенный во всех государствах в конституционный принцип и является наиболее действенным контролем в области финансовых отношений» [87; 5]. Контроль как функция представительного органа в демократическом государстве является предметом исследования многих ученых [33,47, 61,90].

Контрольная компетенция законодательных органов определяется их конституционным статусом. Основой для выявления ее объема и содержания служит закрепленное в Конституции Российской Федерации положение о том, что «Федеральное Собрание - парламент Российской Федерации - является представительным и законодательным органом Российской Федерации» [1]. Представительная составляющая природы этого органа предполагает осуществление им контрольной функции как одного из пяти основных способов реализации компетенции современного российского парламента, в число которых помимо контрольного входят законодательный, представительный, конститу 64 ционный, внутриорганизационный [93; 144]. Однако контрольная функция законодательных органов не получила отражения в российской Конституции. По мнению Ю.А. Тихомирова, «в настоящее время можно вести речь об отдельных элементах контрольной деятельности - парламентских запросах, слушаниях, информациях Правительства» [93; 149].

Особенность природы законодательных органов - их выборность, которая создает противоречие между непрофессиональным составом этих органов и необходимостью принимать профессиональные решения в сфере государственного управления, в том числе в сфере управления бюджетными средствами. Образование контрольных органов должно в значительной степени компенсировать это противоречие. Конституция Российской Федерации установила единственный случай участия законодателей в контрольной деятельности, определив, что «для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образуют Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяется федеральным законом», и отнесла к ведению Совета Федерации и Государственной Думы назначение руководителей и аудиторов Счетной палаты [1].

Поскольку одним из основных финансовых инструментов, посредством которого законодательные органы воздействуют на качество и результаты государственного управления, является государственный бюджет, следует обратить внимание на осуществление государственного финансового контроля именно в бюджетной сфере. Нормативное закрепление указанной компетенции произведено в Бюджетном кодексе Российской Федерации, который установил правовую основу для осуществления финансового контроля на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации - федеральном, региональном и муниципальном.

Субъектами государственного и муниципального финансового контроля являются законодательные органы государственной власти, представительные органы местного самоуправления; исполнительные органы государственной власти и органы местного самоуправления; Федеральное казначейство; Министерство финансов Российской Федерации; главные распорядители, распорядители бюджетных средств; финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [3].

Законодательными органами государственной власти, представительными органами местного самоуправления финансовый контроль осуществляется в следующих формах:

- предварительный контроль - в ходе обсуждения и утверждения проектов законов;

- текущий контроль - в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп, в ходе парламентских слушаний;

- последующий контроль - ходе рассмотрения и утверждения отчетов об исполнении бюджетов.

При этом законодательные органы власти, представительные органы местного самоуправления не наделены полномочиями по проведению каких-либо контрольных мероприятий. Для реализации этих полномочий они получили право создавать собственные контрольные органы [3]. Вывод о том, что законодательные органы и созданные ими контрольные органы имеют разные контрольные полномочия, породил среди исследователей дискуссию, предметом которой стало определение места контрольных органов, созданных законодательными органами, в системе ГФК.

## Эффективность деятельности региональных контрольно-счетных органов как основной фактор повышения эффективности внешнего аудита бюджета

В условиях реформы бюджетного процесса проведение внешнего аудита бюджета играет в бюджетном процессе не вспомогательную роль, а оказывает непосредственное влияние на внедрение среднесрочного планирования, оценивая при этом достоверность, исполнимость и рациональность принимаемых параметров, на процесс исполнения бюджета согласно принятой бюджетной траектории, фиксируя отклонения от нее и оценивая деятельность исполнительных органов по внесению корректировок, на деятельность органов внутреннего финансового контроля, на достижение запланированных результатов и эффективность использования бюджетных средств.

Таким образом, развитие внешнего аудита бюджета субъекта Российской Федерации является одним из направлений оптимизации бюджетного процесса (оптимизация - процесс приведения системы в наилучшее (оптимальное) состояние [117; 515]). При этом обеспечение эффективности внешнего аудита на всех стадиях бюджетного процесса обусловлено рядом объективных и субъективных факторов.

К объективным (внешним) факторам следует отнести наличие теории бюджетного аудита, состояние федерального и регионального законодательства, регулирующего правоотношения в сфере бюджетного аудита (в том числе наличие правовых норм, однозначно определяющих принципы создания и правовой статус органов, создаваемых для проведения внешнего аудита бюджетов), качество подзаконных актов (в том числе утверждающих методики проведения внешнего аудита бюджетов), а также традиции, сложившиеся в конкретном субъекте Российской Федерации под влиянием исторических, политических, экономических факторов.

Субъективные факторы определяются организацией работы по проведению внешнего аудита бюджета и во многом зависят от качества руководства, квалификации персонала органа, проводящего бюджетный аудит, и правильного понимания им поставленных задач.

В конечном итоге эффективность внешнего аудита бюджета Субъекта Российской Федерации определяется эффективностью деятельности региональных контрольно-счетных органов, специально создаваемых для его проведения.

Общепринятое понимание эффективности как степени соизмерения результатов с затратами [89; 775] в отношении контрольно-счетных органов не является однозначным. В первую очередь это объясняется дискуссионностью вопроса о том, что является результатом деятельности КСО. Если это сумма возвращенных государству бюджетных средств в результате деятельности КСО, то измерение эффективности путем отнесения этой суммы к сумме затрат на содержание КСО является правомерной.

Однако таким образом можно оценить только контрольную деятельность КСО, не учитывая того, что это не просто контрольные органы, а субъекты внешнего аудита бюджета, специально созданные для его проведения на всех стадиях бюджетного процесса. Если же рассматривать эффективность деятельности КСО как условие эффективности внешнего аудита бюджета, то в таком случае необходим иной, более глубокий подход, который еще не применялся современными исследователями.

Вопросы эффективности финансового контроля, осуществляемого контрольно-счетными органами, исследовались такими авторами, как В.А. Двуре-ченских, В.А. Жуков, С.Н. Рябухин, А.Н. Саунин, СВ. Степашин, Н.С. Столяров, В.Г. Пансков и многими другими [89, 81, 83, 84, 90, 154]. Проблемам эффективности деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и подходам к ее оценке уделяли значительное внимание в своих исследованиях П.Е. Бобылев, А.Ф. Дубиков, СИ. Ломакин, Т.Г. Огурцова, А.П.

Сучилина, Ю.И. Шилин, В.Д. Чечеткин и другие [131; 144; 166, 167]. Исследователи этой темы подчеркивают, что требуется обоснованная система критериев и показателей оценки эффективности деятельности контрольно-счетных органов, отмечая, что без этого не представляется возможным сопоставить результаты работы органов финансового контроля и оценить эффективность их деятельности. Следует отметить, что данные авторы рассматривают эффективность деятельности КСО без учета того, что их главным предназначением является проведение внешнего аудита бюджета.

При исследовании проблем эффективности контрольно-счетных органов обычно используются такие термины, как критерии, принципы, показатели, факторы, аспекты, параметры, нормативы и другие. Отсутствие единой четкой терминологии и неопределенность понятий позволяет использовать термины произвольно, руководствуясь собственным пониманием их содержания. При этом достаточно часто смешиваются понятия эффективности бюджетных расходов и эффективности контрольного органа, эффективности и результативности, эффективности и экономичности, критериев и показателей, критериев и принципов.

В международной практике широко используются закрепленные в Лим-ской декларации основные принципы, на которых строится работа органов внешнего финансового контроля. На IV Конференции Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации в 2002 году была принята «Декларация принципов деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации» [173; 163]. В данном документе определено, что главной целью внешнего государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации является повышение эффективности управления государственными и муниципальными ресурсами. Там же провозглашены основные принципы деятельности контрольно-счетных органов. Это принципы законности, независимости, объективности, системности, гласности, ответственности, профессионализма, соблюдения профессиональной этики [173; 164-166].

В.В. Бурцев считает соблюдение этих принципов (правил) краеугольным камнем государственного финансового контроля, ключевым условием достижения целей и задач, построения его целостной и эффективной системы [41; 100].

Ю.М. Воронин определяет принципы государственного финансового контроля как основные исходные условия, которым должен соответствовать этот процесс и которые должны исполнять контрольно-счетные органы и должностные лица [47; 402].

А.П. Сучилина расширяет количество принципов деятельности контрольно-счетных органов, добавив такие, как самостоятельность, сбалансированность, экономическая эффективность, компетентность [166; 251]. Она считает, что, только определив степень соблюдения этих принципов контрольно-счетными органами, можно оценить эффективность их деятельности. Однако автор не уточняет, каким образом это можно сделать, ссылаясь на отсутствие разработанных методик. Действительно, таких методик нет, да и быть не может, так как невозможно предложить точные и ясные показатели, характеризующие степень соблюдения этих принципов.