

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

**ИНСТИТУТ УПРАВЛЕНИЯ
Кафедра социальных технологий**

**АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ
(НА ПРИМЕРЕ БЕЛГОРОДСКОЙ ОБЛАСТИ)**

Магистерская диссертация

**студента очной формы обучения направления подготовки
38.04.09 Государственный аудит магистерской программы «Экспертиза
и аналитика в сфере государственного аудита»
2 курса группы 05001609
Кощевой Екатерины Александровны**

Научный руководитель
кандидат экономических наук,
доцент, доцент кафедры
социальных технологий
Арская Е. В.

Рецензент
профессор кафедры
Бухгалтерского учета и аудита
БГТУ им. В. Г. Шухова
д-р. экон. наук, профессор
Слабинская И. А.

БЕЛГОРОД 2018

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
РАЗДЕЛ I ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ	11
РАЗДЕЛ II ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ	30
РАЗДЕЛ III ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ	54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	74
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ	78
ПРИЛОЖЕНИЯ	89

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Текущее состояние становления российского государства определяется глобальной постановкой национальных социально-экономических задач, которые могут осуществляться на базе качественных преобразований и повышения эффективности государства в различных сферах экономики. В этом заключается цель проводимой сегодня административной реформы по обеспечиванию эффективной системы государственного управления, а также бюджетной реформы, предполагающая переход к формированию и исполнению бюджетов всех уровней на принципе заданных целей реализуемой государством политики и ожидаемых результатов их достижения.

Основные направления бюджетной политики России на 2018 год не сильно изменились с главными направлениями, которые были сформированы еще в «Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации о бюджетной политике в 2016 году», в котором говорится о необходимости уделить важное внимание формированию системы действенных и обоснованных индикаторов достижения администраторами бюджетных расходов поставленных целей и решения поставленных задач.

Это определяет новые требования к организации государственного финансового контроля как неотъемлемой части системы государственного управления, требует создания соответствующих механизмов мониторинга для выявления степени достижения запланированных социально-экономических результатов.

Такие механизмы содержит аудит эффективности использования государственных средств, который широко применяется в государственном финансовом контроле зарубежных стран в течение последних десятилетий.

Зарубежный опыт показывает, что применение аудита эффективности положительно влияет на качество принятия и исполнения органами государственной власти решений в сфере управления государственными финансами, а также содействует повышению ответственности, прозрачности и подотчетности в их деятельности.

Степень изученности темы. В современной экономической литературе существует большое количество публикаций, посвященных исследованию вопросов методологии, организации и методики осуществления государственного финансового контроля и аудиторской деятельности как различных видов финансового контроля, среди которых отметим работы таких авторов, как А. Н. Саунин, С. В. Степашин, В. П. Суйц, С. О. Шохин, М. Афанасьев¹.

В отечественной литературе содержится небольшое количество научных работ, посвященных исследованию теоретических, методологических и методологических основ аудита эффективности, а также его месту в структуре финансового контроля и роли в повышении эффективности государственного аудита.

Фактически, при всех существенных особенностях изучения эффективности использования бюджетных средств существуют неоднозначные и противоречивые мнения, которые не могут сформулировать четкое понимание его теоретической базы. Существуют довольно серьезные различия между мнениями российских авторов в определении содержания аудита эффективности, его места в государственном финансовом контроле и методики осуществления.

¹ Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М., 2006; Степашин С. В. Конституционный аудит. М., 2014; Суйц В. П. Аудит. М., 2009; Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля Российской Федерации. М., 2015; Афанасьев М. Бюджетная реформа в России: первые итоги и возможные перспективы. М., 2015.

Таким образом, можно утверждать, что в российской экономике на сегодняшний день нет единой и общепринятой концепции, которая представляет теоретические и методологические основы изучения эффективности использования государственных средств, развитие которых все еще находится на ранней стадии.

В качестве **проблемы исследования** выступает возникновение насущных социально-экономических проблем, решение которых должно способствовать повышению эффективности использования финансовых ресурсов государства.

Основная **гипотеза** исследования заключается в предположении о том, что современное состояние законодательной базы находится в стадии разработки и не может до сих пор осуществляться в полной мере и оказывать необходимый контроль над эффективностью использования государственных средств, также отсутствие должного механизма и контроля его выполнения сказывается прежде всего на бюджете Российской Федерации, а грубо говоря на уровне жизни граждан страны.

Объектом исследования является современное состояние теории аудита эффективности использования государственных средств и практики его применения в системе государственного финансового контроля.

Предметом исследования являются теоретические основы, организация и методика осуществления аудита эффективности использования государственных средств и обеспечения качества его проведения в Белгородской области.

Целью выпускной квалификационной работы является определение теоретических аспектов аудита эффективности использования государственных средств, а также разработка вопросов выявления несовершенства нормативно-правовой основы его осуществления для совершенствования финансового контроля.

Для достижения данной цели в процессе исследования были поставлены следующие **задачи**:

1. Раскрыть сущность и содержание аудита эффективности использования государственных средств, определить его место и роль в государственном финансовом контроле.

2. Сформулировать основные принципы организации аудита эффективности использования государственных средств,

3. Разработать поправки в законодательную базу Российской Федерации и Белгородской области.

Теоретико-методологическую основу диссертационного исследования составляют научные исследования, теоретические обобщения и выводы, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных ученых в области экономики, финансов, государственного финансового контроля и аудита¹.

Методы исследования определялись спецификой решаемых задач и включали в себя: теоретические – анализ и синтез, классификация, прогнозирование и проектирование и др.; а так же эмпирические – участие в

¹ Степашин С. В. Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы: материалы круглого стола седьмого Петербургского международного экономического форума. М., 2003; Антипова Т. В. Классификация объектов государственного аудита и система показателей эффективности их деятельности // Бизнес в законе. 2012. № 2; Евлашева Н. Комплексный подход к проблеме финансового контроля в регионе // Региональная специфика и российский опыт развития бизнеса и экономики: материалы V Международной научной конференции. Астрахань, 2016; Ваганова О. Е. Аудит эффективности: порядок применения принципов и критериев в соответствии с целями реализуемых государственных программы // Актуальные вопросы и перспективы развития современных гуманитарных и общественных наук: материалы II Международного электронного симпозиума. Под общ. ред.

М. И. Абакарова. Саратов, 2016; Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля Российской Федерации. М., 2015; Афанасьев М. Бюджетная реформа в России: первые итоги и возможные перспективы. М., 2015; Аудит эффективности: тенденции развития в зарубежной и отечественной экономике. // Известия Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. 2015. № 4 (22); Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М., 2006; Степашин С. В. Конституционный аудит. М., 2014; Суйц В. П. Аудит. М., 2009.

разработке методики проведения аудита эффективности использования государственных средств.

Эмпирическую базу исследования составляют: анализ материалов по изучаемой проблематике, справочные и аналитические материалы.

В ходе исследования использовались законодательные и иные нормативные правовые акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, материалы российских и зарубежных научных конференций, различные периодические издания, специальная научная литература, руководства и стандарты по проведению аудита эффективности международных организаций и органов государственного финансового контроля зарубежных стран¹. В качестве информационной базы для анализа использовались отчеты о результатах контрольных мероприятий, проведенных Счетной палатой Российской Федерации и Контрольно-счетной палатой Белгородской области.

Научная новизна результатов исследования заключается в разработке целостной концепции аудита эффективности использования государственных средств Белгородской области, раскрывающей его теоретические основы, организацию и методику проведения, которая развивает новое научное направление и содержит решение практических задач, обеспечивающих повышение эффективности государственного финансового контроля.

Основные положения, выносимые на защиту:

¹ О Счетной палате Российской Федерации: федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 41 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф»; Отчёт о деятельности Контрольно-счётной палаты Белгородской области за 2016 год: утвержден приказом Контрольно-счётной палаты Белгородской области от 3 марта 2017 г. № 5. URL: <http://belksp.ru> (дата обращения: 28.10.2017); Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: http://ach.gov.ru/activities/annual_report/#921 (дата обращения: 25.01.2017); Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований: федер. закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ // Российская газета. – 2011. – 11 февраля.

1. Государственный аудит – совершенно новое понятие для России. За рубежом он представляет собой целостно действующий и уже грамотно налаженный механизм. В нашей стране очень часто его путают с финансовым контролем. Данные неточности очень затрудняют действенность органов Счетной палаты Российской Федерации и Контрольно-счетных органов регионов.

Из-за отсутствия совершенной законодательной базы в сфере государственного аудита, органы государственной власти опираются на Международные стандарты, переводя их и адаптирую под условия реализации в нашей стране.

Аудит эффективности использования государственных средств является одним из приоритетных и важных направлений контроля бюджетных расходов, поэтому требует детальную проработку, усовершенствование контрольно-распорядительных документов, законов, регламентирующих его деятельность.

2. Необходимый анализ деятельности Счетной палаты Российской Федерации и деятельности Контрольно-счетных палат регионов, в частности Контрольно-счетной палаты Белгородской области, поможет выявить недостатки системы, сформулировать предложения для изменений и совершенствования контроля.

Результативность контрольно-надзорных функций парламента должна стать действенным инструментом обеспечения национальных интересов в сфере расходования финансовых средств и ресурсов страны.

3. Для обеспечения более результативного проведения аудита эффективности использования государственных средств должна быть усовершенствована законодательная база, разработаны меры по предотвращению нарушений и неэффективного использования средств еще на этапе распределения бюджета, разработаны основные показатели контроля над исполнением расходов бюджета.

Проведенная работа органов власти в заданном направлении поможет усовершенствовать аудит эффективности использования государственных средств, тем самым добиться исполнению ряда задач, о которых говорит Президент в ежегодных Посланиях.

Практическая значимость исследования состоит в том, что проанализированные в проекте правила, методы и процедуры планирования, выбора тем и объектов, критериев оценки эффективности, осуществления проверки, а также подготовки и оформления результатов аудита эффективности могут применяться в деятельности контрольно-счетных органов Белгородской области по контролю эффективности использования государственных средств.

Применение контрольно-счетными органами разработанных в диссертации рекомендаций позволит существенно повысить эффективность государственного финансового контроля России.

Реализация предложений, сформулированных в диссертации по вопросам формирования законодательной базы, использованию программно-целевых методов бюджетного планирования и работы органов Счетной палаты России и Контрольно-счетных палат регионов создаст необходимые условия для проверки эффективности использования государственных средств в государственном финансовом контроле России.

Апробация исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования представлены автором в публикациях:

«Профессиональные требования, предъявляемые к сотрудникам, осуществляющих аудит эффективности использования государственных средств» (г. Уфа, 2017); «Профессиональные компетенции органов государственного аудита» (г. Самара, 2017); «Нормативно-правовое обеспечение аудита эффективности использования государственных

средств» (г. Самара, 2017); «Аудит эффективности как новая философия внешнего финансового контроля» (г. Белгород, 2018)¹.

Магистерская работа состоит из введения, трех разделов, заключения, списка источников и литературы и приложений.

В первом разделе, «Теоретические аспекты аудита эффективности использования бюджетных средств» рассматриваются теоретические аспекты государственного аудита и аудита эффективности использования государственных средств.

Во втором разделе, «Организация и проведение аудита эффективности использования государственных средств» исследуется методика проведения аудита эффективности, а также проанализирована деятельность Счетной палаты Российской Федерации и Контрольно-счетной палаты Белгородской области в сфере аудита эффективности.

В третьем разделе, «Проблемы и пути совершенствования аудита эффективности использования государственных средств» выявлены проблемы внедрения и развития аудита эффективности в России, рассмотрены возможные пути повышения эффективности использования государственных средств.

В заключении подводятся итоги проведенного исследования, обобщаются выводы изученных вопросов, намечаются перспективы для дальнейшей разработки темы.

¹ Кощаева Е. А. Профессиональные требования, предъявляемые к сотрудникам государственного аудита // *Фундаментальные проблемы науки: сб. статей Межд. н.-практ. конф.* (20 июня 2017 г. в г. Казань) Уфа, 2017; Кощаева Е. А. Профессиональные компетенции органов государственного аудита // *Теоретические и практические аспекты развития науки: сб. статей Межд. н.-практ. конф.* (1 июля 2017 г., г. Самара) Самара, 2017; Кощаева Е. А. Нормативно-правовое обеспечение аудита эффективности использования государственных средств // *Научные механизмы решения проблем инновационного развития: сб. материалов Межд. н.-практ. кофнф.* (1 апреля 2018 г., г. Кемерово) Кемерово, 2018; Кощаева Е. А. Аудит эффективности как новая философия внешнего финансового контроля // *Белгородский экономический вестник.* Белгород, 2017.

РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Перед Российской Федерацией стоит серьезная задача создания эффективной, действенной и работоспособной системы государственного аудита. Внутренний опыт говорит, что довольно много экономических потерь возникает чаще всего из-за низкой финансовой, налоговой и бюджетной системы. Поэтому необходимо разработать и внедрить эффективный контроль, который станет фундаментом сильного государства.

Основная цель государственного контроля – соблюдение целевой направленности бюджета, в то время как на практике возникают ситуации, когда, несмотря на то, что бюджетные средства используются в соответствии с законодательством и по назначению, ожидаемые результаты не могут быть достигнуты. Таким образом, основополагающую роль в повышении эффективности и действенности государственного финансового контроля – это метод в совершенствовании эффективности использования государственных средств, который способен обеспечить качественно новую систему государственного финансового контроля в Российской Федерации.

Аудит эффективности реализуется для оценки соответствия результатов деятельности заданным целям и задачам, оценки способа их достижения и подготовки рекомендаций по повышению эффективности деятельности¹.

Целью аудита эффективности бюджетных расходов является определение того, насколько экономно, производительно и результативно федеральные и региональные органы государственной власти и государственные бюджетные органы федерального и регионального уровней

¹ Альбеков З. А. Направления развития результативно-ориентированного государственного финансового контроля в бюджетных учреждениях: автореф. дисс. ... к.э.н. Ростов-на-Дону, 2010. С. 27.

эффективно используют бюджетные ассигнования в процессе исполнения своих функций и достижения поставленных перед ними задач.

Аудит эффективности использования бюджетных средств содержит следующие элементы:

– проверку экономности использования государственных средств, задействованных на достижение конкретных результатов ее деятельности;

– проверку продуктивности использования проверяемой организацией трудовых, финансовых и прочих ресурсов в пределах процесса производственной и иной деятельности, а также использования информационных систем и технологий;

– проверку достижения целей в деятельности проверяемой организации по реализации поставленных перед ней задач, достижению актуальных результатов в сравнении с плановыми показателями с учетом всех потраченных средств и ресурсов¹.

К сожалению, на сегодняшний день, в системе нормативного регулирования аудиторской деятельности нет четкого определения аудита эффективности использования государственных средств. Это связано, прежде всего, с тем, что аудит с юридической точки зрения трактуют как проверку бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. По этой причине следует понимать, что при разработке методики и при проведении аудита эффективности необходимо руководствоваться действующими нормативными актами в области бухгалтерского учета и аудиторской деятельности. Отсутствие нормативного регулирования данного вида государственного контроля также связано и с тем, что аудит эффективности использования государственных средств направлен на потребности менеджмента, таким образом, критерии качества управленческой информации – это необходимость, достаточность и

¹ Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств: принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 г., протокол № 13 (383). URL: <http://base.garant.ru/12160250/> (дата обращения: 24.10.2017)

релевантность такой информации для принятия своевременных решений и контроля их выполнения.

Рассмотрим сравнительную характеристику финансового аудита и аудита эффективности, которая представлена на рисунке 1.



Рис. 1. Сравнительная характеристика финансового аудита и аудита эффективности

Самым главным критерием реализации аудита эффективности государственных расходов бюджетных учреждений является введение внутреннего результативно-ориентированного финансового контроля в учреждениях, осуществляющих общественные услуги, которая должна быть достаточной степени четкой, мобильной, предусматривающей обеспечение максимальных возможностей для контроля за формированием и

сохранностью государственных и муниципальных ресурсов, за эффективным их использованием в процессе финансово-хозяйственной деятельности¹.

Основными принципами организации системы внутреннего результативно-ориентированного контроля в сфере бюджетных учреждений, оказывающих общественные услуги, являются:

– Принцип законности – заключается в строгом, точном и своевременном выполнении требований законодательства и нормативно-правовой базы Российской Федерации и регламентов субъектов, а также следование в процессе осуществления деятельности всеми структурными подразделениями и должностными лицами определенных норм и правил²;

– Принцип объективности – проведение контрольных мероприятий с использованием методов, позволяющих выявлять полную и достоверную информацию путем устранения субъективных факторов и воспроизведения конкретных данных о деятельности только на основе документальных данных;

– Принцип ответственности и разделений полномочий – разделение задач между структурными подразделениями и (или) рабочими и установление границ их ответственности в рамках функциональных и определение пределов их обязанностей при осуществлении процедур, принятия решений или других мер;

– Принцип системности – единообразие правил и положений, общие методы и процедуры осуществления контрольных мероприятий, включая частоту их проведения, которые позволяют анализировать качество

¹ Альбеков З. А. Направления развития результативно-ориентированного государственного финансового контроля в бюджетных учреждениях: автореферат диссертации кандидата экономических наук. Ростов-на-Дону, 2010. 27 с.

² Артеменко Д. А. Аудит эффективности государственных расходов как методическая основа оценки эффективности системы государственного финансового контроля // Научный вестник Южного Университета менеджмента. 2013. № 4. С. 4.

выполнения функций, возложенных на структурные подразделения и персонал, и эффективность их деятельности;

– Принцип действенной обратной связи – использование результатов полученных при проведении контрольных мероприятий и принятых по ним решений для совершенствования функциональной деятельности и, в качестве предупредительной меры, для обеспечения соблюдения регулируемых видов деятельности и законодательства.

Современные авторы разработали системообразующую структуру модели внутреннего результативно-ориентированного контроля производительности бюджетных учреждений, которая представлена структурным подразделением, имеющим организационное устройство, участников, выполняющих соответствующие контрольные и другие функции, информационные и документальные базы.

Мамсурова А. Б. говорит, что «внутренний результативно-ориентированный финансовый контроль бюджетных учреждений – это, прежде всего, управленческая функция. Для осуществления такого контроля необходимо создание в бюджетных учреждениях специализированных служб внутреннего финансового контроля, которые будут выполнять следующие функции»¹:

– обеспечить предварительный и текущий контроль за исполнения смет доходов и расходов, а также качество реализации выбранной налоговой и финансовой политики;

– мониторинга финансового обеспечения потребностей функциональной деятельности учреждений;

– практическая разработка и внедрение сбора, регистрации, обработки и анализа информации о финансово-хозяйственной деятельности бюджетных

¹ Мамсуров А. Б., Ракута Н. В. Эффективное использование бюджетных средств как центральная категория аудита эффективности // Пространство экономики. 2012. № 4-3.

органов для последующих процедур контроля, осуществляемых органами исполнительной власти государственного аудита и передача в электронную информационную базу.

Рассмотрим этапы внутреннего контроля, которые представлены на рисунке 2.



Рис. 2. Алгоритм внутреннего контроля

Сформулированный современными авторами алгоритм управления механизмом внутреннего контроля бюджетных средств позволяет перенести фокус от управления затратами бюджетных учреждений на управление, основанное на результатах, заменив доминирующий, на сегодняшний день, подход к контролю финансово-хозяйственной деятельности бюджетных учреждений, отражающего использование контрольных процедур, направленных лишь на установление фактов незаконного использования средств, или выявления наличия материальных активов и другого государственного имущества в структурных подразделениях учреждений, на специализированные методы финансового контроля, целями которого

является выявление эффективности использования финансовых ресурсов на всех этапах управления от планирования контрольных мероприятий до оценки результативности процедур внутреннего контроля¹.

Таким образом, внедрение предложенной системы в деятельность государственных (муниципальных) учреждений резко повысит эффективность использования государственных средств, так как позволит вовремя выявлять различного рода отклонения и выявлять причины таких отклонений, что позволит руководству реагировать своевременно, а следовательно, избежать неэффективного расходования государственных средств.

Вопросу управления эффективному расходованию бюджетных средств всегда уделялось большое внимание. В России в рамках совершенствования бюджетного процесса и повышения эффективности использования бюджетных средств был разработан комплекс мероприятий, одним из них является составление и внедрение с 2012 г. программного бюджета, поэтому очень важно уделять внимание изучению опыта развитых стран, которые уже давно внедрили данный инструмент управления бюджетными расходами, анализируя все преимущества и недостатки, а также проблем, возникающих на разных этапах внедрения программного бюджета.

Программа повышения эффективности бюджетных расходов на период до 2018 года предусматривает разработку принципов программно-целевой деятельности исполнительных органов, в том числе переход к управлению бюджетом в рамках государственных (муниципальных) программ.

Соответственно, важна практическая важность изучения международного опыта программного бюджетирования и бюджета по программам. Первый, кто консолидировал эти концепции, был объявлен в США в 1965 году. В результате аналогичные реформы были реализованы в

¹ Васильева М. В. Методы оценки эффективности использования государственных средств при проведении аудита эффективности // Экономический анализ: теория и практика. 2009. № 20.

большинстве развитых стран, а также во многих «переходных» и развивающихся странах. Однако их результаты были неоднозначными.

В качестве основной причины таких различий, как правило, называют необходимость «встраивания» программного бюджета в систему управления общественными финансами и государственным управлением в целом, состояние и развитие которых в свою очередь зависит от множества фундаментальных, но трудно уловимых факторов – от политической системы до культурных традиций.

Основная причина таких различий обычно называется необходимостью «интегрировать» программный бюджет в систему управления государственными финансами и государственного управления в целом, состояние и развитие которого в свою очередь зависит от ряда фундаментальных, но едва заметных факторов - от политической системы до культурных традиций.

Современная практика программного бюджетирования предусматривает проведение бюджетных реформ конца 1980–1990-х гг., которые направлены на внедрение бюджетирования, направленного на результаты. В их рамках переход к программному бюджету основывался в необходимости достижения двух взаимосвязанных, но не совпадающих целей: упорядочение управления на уровне ведомств (в частности, путем расширения их полномочий в области планирования и использования бюджетных ресурсов с уделением особого внимания непосредственным результатам) и более четкого целеполагания и выбора приоритетов государственной политики. В первом случае программная структура была интегрирована в рамки ведомственной классификации расходов, во втором (Франция, Бразилия) – расходы ведомств были привязаны к сформированной сверху совокупности программ.

В конечном результате в этих странах, перешедших к программному представлению бюджета, сформировалась своя особенная программная

структура бюджета, которая подчиняется целям государственной политики и потребностям бюджетирования на определенном историческом этапе развития.

Рассмотрим конкретные примеры различных подходов.

История бюджетирования, направленного на результаты, началась в США и нашла отражение в создании Первой комиссии Гувера в 1947 г. Основной целью Комиссии стала необходимость в разработке мер, способствующих развитию экономики, повышению эффективности и качества услуг государства.

В рамках преобразования бюджетного процесса в США в 1965 г. было внедрено программное планирование и исполнение бюджета¹.

Относительно новым направлением в развитии концепции бюджетирования стало внедрение с 1977 г. планирования бюджета от нуля. Суть этого направления заключалась в том, что министерство или ведомство обязано было предоставлять несколько вариантов одного и того же результата, причем затраты ни по одному из них не могли превышать текущего значения. При этом обоснование расходов на последующий год осуществляется не на базе предыдущих расходов, а при помощи доказательства их необходимости. Преимущество такого подхода к планированию и ведению бюджетирования заключалось в определении целесообразности реализации программ и расходования государственных средств².

Программные расходы бюджета США отражены в одном из бюджетных документов, который носит название «Аналитические перспективы». В данном документе представлены: анализ бюджета, бюджетных доходов и расходов, заимствований и управлений

¹ Афанасьев М. П., Алехин Б. И. Программный бюджет: цели, классификация и принципы построения // Финансовый журнал Академии Бюджета и Казначейства. 2010. № 3. С. 18.

² Афанасьев М. П., Алехин Б. И. Программный бюджет: цели, классификация и принципы построения // Финансовый журнал Академии Бюджета и Казначейства. 2010. № 3. С. 17.

государственным долгом, а также таблицы с детальным распределением расходов и бюджетных полномочий ведомств по функциям, подфункциям и программам, источникам финансирования и категориям расходов (дискреционные, т. е. расходы, финансируемые в соответствии с актами об ассигнованиях; мандатные, т. е. расходы, финансируемые в соответствии с иными бюджетными законами).

Бюджет состоит из 19 функций (в том числе: национальной обороны, международных отношений, науки, образования и т. д.). В рамках категорий назначаются направления расходов, которые, в свою очередь, распределяются в соответствии с программами. У каждого ведомства есть программа, которой соответствует одно ассигнование.

В США планирование программного бюджета осуществляется на десятилетний период. Бюджет создается непосредственно для каждого агентства, он должен быть сосредоточен на результате, а стратегические, долгосрочные и краткосрочные цели неразрывно связаны с ожидаемыми затратами на их достижение.

С 2004 г. Бюджетное управление при Президенте совершает систематические процедуры оценки осуществления программ по пятибалльной шкале: эффективная, умеренно эффективная, адекватная, неэффективная и невозможность оценки результатов¹.

Наиболее интересным в этом вопросе является рассмотрение опыта бюджетирования во Франции.

Внедрение программного метода во Франции основывалось на Законе о государственных финансах (LOLF), принятом в 2001 г., который стал мощным рычагом содействия бюджетных реформ. Согласно этому закону, с 2006 года все расходы во Франции планируются и осуществляются на основе

¹ Богачева О. В., Лавров А. М. Международный опыт программного бюджетирования // Финансы. 2010. № 12. С. 9.

бюджетных программ, отражающих основные направления государственной политики¹.

Во Франции закон о финансах от 2001 г. поставил процесс составления бюджета на две прочные опоры: логику успеха государственного управления и ясность бюджетного процесса, позволяющего усилить парламентский контроль за привлечением и использованием государственных средств, также закон гарантирует переход к трехлетнему программному бюджетированию и совершенствованию процедур парламентского и внутреннего бюджетирования.

Перечисленные преобразования свидетельствуют об изменении бюджетной культуры в целом: началось преобразование логики бюджетной процедуры (от бюджетных расходов до конкретных результатов).

Была разработана новая трехуровневая бюджетная структура, которая более тесно связана с целями государственной политики¹. С 2008 г. вступил в действие закон программирования общественных финансов, который рассчитан на три года. Этот закон содержит ориентировочное планирование для использования на разных этапах составления программного бюджета.

Переход к программному бюджету во Франции сопровождался расширением полномочий исполнительных органов по осуществлению бюджета. Министерства имеют право средства между мероприятиями в рамках программ. В бюджетной системе средства были свободно разделены на программы, а их разделение на подпрограммы и виды расходов было чисто показательным, за исключением распределения заработной платы. Кроме того, затраты на оплату труда могут использоваться для финансирования других расходов, а ассигнования на другие цели не могут использоваться для финансирования затрат на оплату труда.

¹ Крылов Г. З. О программном бюджете во Франции // Финансовый журнал Академии Бюджета и Казначейства. 2010. № 8. С. 69.

Сложившаяся глобализация сформировала предпосылки повышения гибкости управления. Лица, ответственные за реализацию определенных программ, могли самостоятельно распоряжаться распределением ассигнований между программами и типами расходов.

В 2001 г. ввели закон о финансах. Он предполагал, что управление бюджетом будет основательно изменено с такими средствами, как годовые планы достижений и годовые доклады о достижениях, поскольку расходы должны оцениваться достижением поставленных целей, для которых они расходуются¹.

Основная цель данного закона заключается в необходимости сложить действия всех ведомств посредством государственных заданий.

Во французском бюджетном праве бюджетное задание представляет собой совокупность программ, которые содействуют определенной государственной политике. В этом законе предусматривается выделение бюджетных средств по заданиям. Только правительство может создать новое задание и распределять средства между программами разных заданий.

Расходы подразделяются на программы, которые включают статьи расходов, которые предназначены для осуществления мер или ряда связанных действий, относящихся к одному министерству, для которых цели общественного интереса четко определены, имеющие общественную значимость, а также которые ожидаются и подлежат дальнейшей оценке результаты. Программы сгруппированы в ряд программ, которые относятся к единой государственной политике и к одной или нескольким службам одного или нескольких министерств².

¹ Иванова Е. В. Зарубежный опыт управления расходами бюджета и возможность его применения в России в целях повышения эффективности использования бюджетных средств // Вестник Омского университета. 2012. № 3. С. 326.

² Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года: утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2013 г. № 2593-р. URL:https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=20757 (дата обращения: 04.03.2018).

Управление бюджетом в новых условиях предполагает руководство требованием «свобода и ответственность». Программы, принятые Законом о финансах, отвечают за министров, в распоряжение которых выдаются кредиты. Для осуществления программ министры назначают лиц, ответственных за их исполнение.

Лицо, ответственное за текущий программный бюджет, располагает частью программных кредитов в рамках своей деятельности или сферы своей деятельности (регион, отдел). У него также есть пакет общих средств, которые дают ему некоторую гибкость с точки зрения целей и оценочных показателей их достижения.

Проанализировав опыт становления программного бюджетирования США, Франции и других зарубежных стран, мы считаем, что в большей степени проработанным и изученным данный вопрос является во Франции. Учитывая опыт Франции, Россия должна:

1. Создать правовую основу для многолетнего бюджетного планирования и усилить контроль Федерального Собрания за бюджетным процессом.
2. Разработка и создание достаточного количества многолетних целевых программ.
3. Выбор лиц, ответственных за программы, и определение их обязанностей.
4. Разработка новой процедуры подготовки, принятия и реализации Закона о бюджете.
5. Составление графика плавного перехода к бюджету программы.

Изучение международного опыта позволяет нам определить программное бюджетирование как методологию планирования, которая реализует и контролирует реализацию бюджета, обеспечивает результаты при реализации программ на основе стратегических целей, взаимосвязь процесса распределения государственных расходов с учетом приоритетов

государственной политики , социальное значение ожидаемых выгод и результатов бюджета.

Основная цель программного бюджетирования заключается в улучшении социально-экономической эффективности расходов. Основными преимуществами программного подхода по сравнению с традиционным являются повышение фискальной устойчивости и эффективности деятельности отраслевых ведомств, более тесная связь бюджета со стратегическими целями. Сравнительная характеристика программного и традиционного бюджетирования приведена в таблице ниже.

Таблица

Сравнительная характеристика программного и традиционного бюджетирования

Показатели	Затратное/традиционное бюджетирование		Программное бюджетирование
Движение по бюджетной вертикали	Снизу вверх		Сверху вниз
Механизм расходования бюджетных средств	Финансирование расходных полномочий распорядителей бюджетных средств (РБС) по нормативам		Финансирование программ на основе анализа «затраты – выгода»
Формы контроля	Внешний	Внутренний	Непосредственными РБС
Контролирующие органы	Министерство финансов и др.	Отраслевые ведомства	Департаменты отраслевых ведомств
Объекты контроля	Затраты – статьи затрат	Затраты – укрупненные виды расходов	Результаты деятельности ведомств и общий объем текущих расходов

В программном планировании основное внимание уделяется программной организации расходов, структура которой определяется целями социально-экономической политики. Основными элементами системы для обеспечения эффективных показателей от реализации программ являются: набор ключевых показателей эффективности бюджетов расходов, механизмы

оценки и проверки программ, система стимулов для руководителей бюджетных ресурсов.

Отправной точкой для составления программного бюджета является установление тесной взаимосвязи между функциями государства и его стратегическими целями путем увязки полномочий каждого управляющего бюджетным фондом или центра расходов с государственной политикой в данном секторе. Подпрограммы и проекты, осуществляемые в рамках программ, представляют собой центр затрат, для которых разработана экономическая или контентная классификация расходов.

Программный бюджет, в отличие от традиционного, основан на классификации расходов по типу услуг и целей, а не на доходах. Программная структура является способом описания расходов в контексте достижения поставленных целей. Структура программы описывает затраты, связанные с достижением поставленных целей. Стратегические цели государства выражаются в виде детальных ключевых задач органов исполнительной власти¹.

Основная цель программной классификации заключается в улучшении качества процесса планирования, составления бюджета, учета, отчетности и аудита. Программная классификация используется для информативного и аналитического обеспечения функционального и программного анализа, повышения социальной и экономической эффективности государственных расходов, а также определения уровней ответственности и управления всеми уполномоченными распорядителями бюджетных средств.

Таким образом, внедрение программной классификации – неотъемлемая часть процесса перехода, требующая одновременного реформирования принципов.

¹ Иванова Е. В. Зарубежный опыт управления расходами бюджета и возможность его применения в России в целях повышения эффективности использования бюджетных средств // Вестник Омского университета. 2012. № 3. С. 343.

Поэтому внедрение программной классификации является неотъемлемой частью процесса перехода к программному бюджетированию, что требует одновременной реформы принципов учета управления.

В настоящее время Бюджетный Кодекс Российской Федерации не включает программную классификацию, но она должна стать доминирующей, если повысить эффективность расходов на основе программного бюджета.

Текущая классификация излишне детализирована. При подготовке и рассмотрении проекта бюджета основное внимание уделяется бюджетным ассигнованиям на различные мелкие позиции, в то время как ожидаемый прогноз расходов не подтверждается в соответствии с приоритетами государственной политики. Это также не позволяет обнаружить изменения в приоритетах государственной политики. Фактически, это только позволяет контролировать целевые расходы бюджетных ресурсов, которые, как показывает международная практика, являются неэффективными, связано с высокими издержками и ограничивают самостоятельность ведомств в выборе путей достижения своих целей. Слишком сложно сравнивать затраты с результатами, достигнутыми в связи со сложностью определения затрат на проведение конкретных видов деятельности. Расходы, обобщенные в рамках текущей классификации, не подлежат систематической оценке, которая не делает их достаточно прозрачными, не поощряет государственные органы и других получателей бюджетных средств к достижению конкретных результатов и не дает возможности анализировать их работы по предоставлению услуг в рамках возложенных на них задач и функций и комплексно оценивать государственную политику.

Очень важно понять, что задача повышения эффективности бюджетных расходов напрямую связана с реализацией государственного финансового контроля. Без эффективного контроля не может быть эффективной реализации бюджета, поскольку это является действительно

элементом обратной связи от административного органа к управляемому, и принимать грамотно обоснованные решения без этого невозможно¹.

В Российской Федерации «контроля порой очень много, он избыточен и неэффективен, страдает очень большим дублированием. Важно провести границу между функциями внешнего контроля и внутреннего, что в нашем законодательстве по-прежнему в полной мере не присутствует»².

В Российской Федерации хорошо функционирует система внешнего контроля, но очень слабо развита система внутреннего финансового контроля. Основными причинами, на наш взгляд, является отсутствие четкого разграничения полномочий между внешним и внутренним контролем, наличие значительных пробелов в законодательстве и, самое главное, отсутствие единой методологии и высококвалифицированных кадров для выполнения контрольно-ревизионных мероприятий в полном объеме.

С этой целью необходимо совершенствовать систему аудита эффективности бюджетных расходов, которая представляет собой, по большей части, внутренний контроль за деятельностью главных распорядителей государственных средств.

В Российской Федерации становление аудита эффективности вызвано стремлением к более рациональному и эффективному использованию бюджетных средств.

Эффективность использования государственных средств характеризуется соотношением между результатами использования бюджетных средств и затратами на их достижение, которое включает

¹ Степашин С. В. Счетной палате несколько тысяч верст не крюк – придет и проверит // Коммерсантъ Деньги. 2010. 20 декабря.

² Саранцев В. Н. Место аудита эффективности в сфере использования бюджетных средств // Финансы. 2010. № 1. С. 8-9.

определение экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств¹.

К преимуществам аудита эффективности по сравнению с другими видами финансового контроля относят²:

- возможность комплексно проанализировать причины неэффективного использования государственных средств;

- создание предпосылок для борьбы с коррупцией в органах власти путем предоставления информации в открытом доступе об использовании бюджетных средств;

- предоставление законодательным органам власти возможности оценить результативность принятия решений по регулированию бюджетного процесса;

- своевременное обеспечение органов исполнительной власти информацией и рекомендациями по повышению эффективности использования ресурсов и предотвращению неэффективного расходования.

Цель аудита эффективности состоит не в подтверждении правильности расходования бюджетных средств, а в оценке результативности произведенных расходов, сделанных на основе отчетных данных после осуществления финансирования программы. С его помощью сотрудники Счетной палаты и контрольно-счетных органов регионов выявляют и устраняют недостатки программы, мотивируют сотрудников, определяют наиболее эффективные способы использования ресурсов и повышают доверие к программе.

¹ СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств: стандарт финансового контроля, утвержденный Решением Коллегии Счетной палаты РФ от 9 июня 2009 г. № 31К. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

² Иванова Е. В. Зарубежный опыт управления расходами бюджета и возможность его применения в России в целях повышения эффективности использования бюджетных средств // Вестник Омского университета. 2012. № 3. С. 345.

Результаты оценки эффективности использования государственных средств позволяют заинтересованным лицам судить о том, насколько далеко программа достигает заявленных целей и как эффективно расходуются выделенные средства.

Таким образом, во-первых, повышения эффективности использования бюджетных ресурсов, по нашему мнению, можно сделать двумя способами. Во-первых, путем внедрения программного бюджета, а во-вторых, путем внедрения региональной системы внутреннего финансового контроля, которая позволит создать единое информационное пространство для всех органов исполнительной власти региона.

Во-вторых, мы должны признать, что масштабы взаимодействия между Парламентом и Счетной палатой явно недостаточны. В будущем Палата должна стать настоящим действенным органом государственного финансового контроля парламента. В последнее время роль Парламента в зарубежной практике обеспечения подотчетности исполнительной власти значительно увеличилась, были введены конкретные процедуры для тщательного изучения отчетов аудиторов по анализа эффективности государственных расходов.

В-третьих, Россия – это почти единственная страна, в которой сегодня нет полноценных инструментов парламентского расследования. В Государственной Думе РФ даже заслушивания результатов исполнения федерального бюджета проходят достаточно формально. Есть все признаки того, что ст.34 Бюджетного кодекса РФ не реализуется полностью. Отсутствие рекомендаций в Бюджетном кодексе Российской Федерации в области прротивоправности (уголовной ответственности) неэффективного использования бюджетных средств также заслуживает негативной оценки.

В этой связи в магистерской диссертации определяются направления повышения эффективности и результативности контрольно-надзорных функций парламента, которые должны стать реальным инструментом

обеспечения национальных интересов в области использования ресурсов страны.

РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

В течение нескольких десятилетий применения аудита эффективности в зарубежных странах постепенно сформировались основные принципы организации и методы его проведения и сегодня накоплен большой практический опыт осуществления этого типа государственного финансового контроля.

В большинстве органов государственного финансового контроля зарубежных стран на основе соответствующих положений Ревизионных стандартов ИНТОСАИ разработаны собственные стандарты, правила или руководства по проведению аудита эффективности, в которых формулируются основные требования, обязательные при его осуществлении, описываются принципы организации, методы и конкретные процедуры проведения проверок эффективности. Причем характерно, что в зарубежных странах контрольное мероприятие считается аудитом эффективности только в случае неукоснительного выполнения соответствующих требований и процедур в процессе организации, проведения и оформления его результатов¹.

Важно подчеркнуть, что правила аудита эффективности в разных странах, несмотря на имеющиеся в них различия, связанные с особенностями национального законодательства и существующими традициями, основаны на единых методических подходах к его проведению. Эти методические подходы отражены в «Руководстве по аудиту эффективности», разработанном в 2000 году в рамках международной организации АЗОСАИ на основе обобщения опыта по проведению аудита эффективности высших органов финансового контроля азиатских стран, а также в «Руководстве по

¹ Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М., 2006.

применению аудита эффективности», подготовленном рабочей группой ИНТОСАИ в 2003 году¹.

В самом общем виде организацию и методику аудита эффективности можно охарактеризовать как совокупность определенных принципов, методов и процедур, которые используются в процессе планирования, проведения проверки, подготовки и оформления результатов аудита эффективности государственных средств для получения доказательств, необходимых для формирования заключения относительно экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств проверяемыми организациями².

Теория и практика государственного финансового контроля зарубежных стран и России отражает проведение любого контрольного мероприятия, состоящего из трех основных этапов: планирование, непосредственно проведение проверки и составление отчета о результатах проверки. Схематично отражено на рисунке №3.

Выделение трех этапов проведения контрольного мероприятия в полной мере можно отнести и к аудиту эффективности использования государственных средств, но содержание этапов будет иметь специфические черты, так как аудит эффективности обладает определенными особенностями, в отличие от традиционного финансового контроля³.

¹ Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята в г. Лиме 17.10.1977 - 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». Информ. банк. «Версия Проф». Разд. «Законодательство».

² СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств: стандарт финансового контроля, утвержденный Решением Коллегии Счетной палаты РФ от 9 июня 2009 г. № 31К. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

³ СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 2 апреля 2010 г. № 15К (717) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

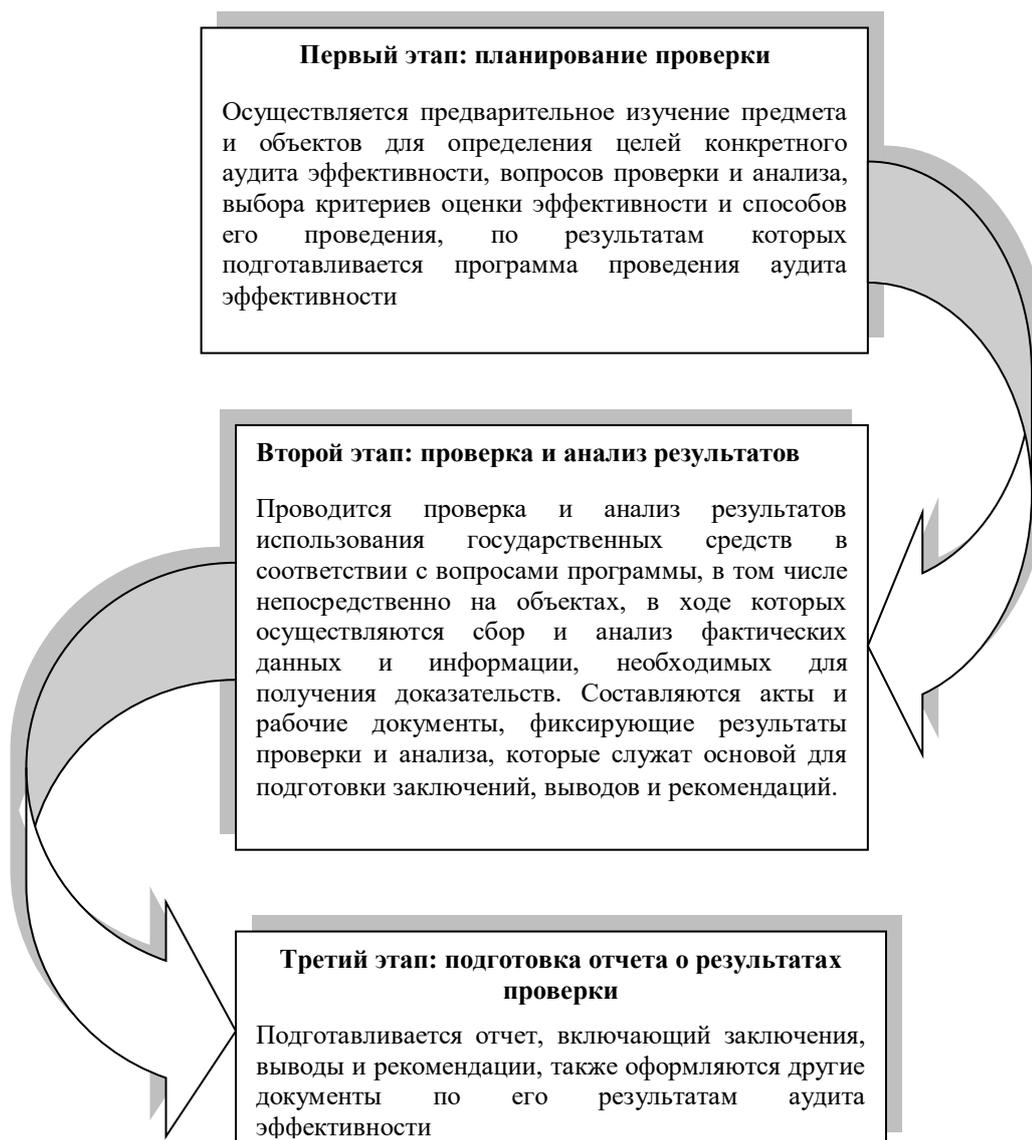


Рис. 3. Этапы проведения аудита эффективности

Планирование является важнейшим и самым сложным аудитом эффективности и представляет собой следующую последовательность действий, выполняемых в рамках направлений деятельности Счетной палаты, которой включает:

- выбор темы и объектов проверки (методика выбора тем и объектов проверки приведена в приложении 1);
- предварительное изучение объектов проверки (примерная форма плана предварительного изучения объектов для проведения проверки приведена в приложении 2);

– подготовка программы (примерная форма программы проверки эффективности приведена в приложении 3).

Перед выбором темы и объекта проверки должностным лицам Счетной палаты необходимо провести детальный анализ информации о наличии проблем в использовании государственных средств, выделенных органам государственной власти и иным получателям для выполнения ими своих функций и задач, проблем в выполнении целевых программ и организации управления государственным имуществом и его использования.

Перед составлением программы проверки возникает необходимость организации предварительного изучения объектов и предмета проверки член Счетной палаты, ответственный за ее проведение, организует предварительное изучение объектов и предмета проверки, по таким вопросам¹:

- 1) предмет проверки;
- 2) перечень объектов, подлежащих проверке;
- 3) направления деятельности каждого объекта проверки;
- 4) источники получения информации;
- 5) сроки проверки;
- 6) состав контрольной группы субъекта проверки;
- 7) другие вопросы.

Во время предварительного изучения объектов и предмета проверки проводится анализ²:

- нормативных правовых актов, регулирующих предмета проверки;

¹ СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации, протокол от 2 апреля 2010 г. № 15К (717) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

² Клецъ Л. Э. Бюджетный менеджмент. Уфа, 2012.

- данных по бюджетным назначениям и фактических расходов из Государственного бюджета Российской Федерации, касающиеся объектов и предмета проверки;
- финансовой и статистической отчетности, состоящие объектом проверки;
- структуры объекта проверки;
- выполнения объектом проверки бюджетных программ и иных полномочий в части, касающейся использования государственных средств;
- материалов предыдущих проверок, проведенных Счетной палатой по вопросам, которые проверяются, а также результатов проверок, проводившихся другими контрольными органами;
- материалов средств массовой информации.

Для выявления достижений в сфере деятельности проверяемого объекта и возможного применения в дальнейшем для совершенствования организации работы, обычно проводят консультации с независимыми учреждениями, организациями и специалистами¹.

Член Счетной палаты, который назначен ответственным за проведение проверки, подписывает соответствующие запросы на получение информации об объекте и предмете проверки.

Во время предварительного изучения в пределах предмета проверки исследуются следующие вопросы:

- 1) насколько деятельность объекта проверки соответствует требованиям действующего законодательства России. Состояние разработки и принятия на их выполнение документов, необходимых для эффективного осуществления этой деятельности;

¹ О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: федер. закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (ред. от 18.04.2018) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

2) распределение функций, полномочий и ответственности на каждом уровне управления объекта проверки;

3) система отчетности и мониторинга деятельности объекта проверки с целью получения объективной и достоверной информации о результатах его деятельности;

4) процедуры и меры по обеспечению сохранности финансовых и материальных ресурсов и т.

По результатам предварительного изучения членом Счетной палаты, ответственным за проведение проверки, составляется программа проверки.

Структура программа проверки:

1) цель проверки;

2) предмет проверки;

3) перечень конкретных вопросов, которые будут проверяться и обуславливают объем проверки;

4) объект проверки;

5) сроки проведения проверки и составления акта и отчета по ее результатам;

6) плановые трудозатраты;

7) состав контрольной группы субъекта проверки.

Необходимо учитывать, что если целью проверки предусмотрено определение эффективности использования средств, в программе проверки будут прописываться критерии оценки эффективности использования государственных средств. (Примеры выбора критериев оценки эффективности при проведении аудита эффективности приведены в приложении 4).

Эффективность, как экономическая категория, может определяться с помощью следующих элементов¹:

1) производительность – определяется соотношением между выпуском продукции, оказанием услуг и другими результатами деятельности распорядителя или получателя средств Государственного бюджета России и использованным на их производство материальными, финансовыми и трудовыми ресурсами;

2) результативность – определяется степенью соответствия полученных результатов деятельности распорядителя или получателя государственных средств с запланированными результатами;

3) экономичность – это достижение распорядителем или получателем бюджетных средств запланированных результатов путем использования наименьшего объема государственных средств или достижения наилучшего результата за счет использования заданного объема бюджетных средств.

Оценка эффективности государственных средств осуществляется по результатам проверки и может быть сделана как на основании всех перечисленных критериев, так и на основании каждого в отдельности, или только на основании одного критерия².

Критериями эффективности определены в паспорте бюджетных программ, но также могут быть нормативно установленные и обоснованные внутренними документами проверяемого объекта, стандарты качества работы и контроля, на основании которых возможно осуществить сравнительный анализ и оценить степень реализации задач, функций, отдельных видов деятельности, финансовых операций объектами проверки, то есть, достигнутых результатов.

¹ Бюджетный Кодекс Российской Федерации (статья 6) от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Информ. банк «Версия Проф». Разд. «Законодательство».

² Андреев С. А., Анциферов С. А., Шидловская Т. Ю. Критерии оценки эффективности использования бюджетных средств // Финансовое право. 2016. № 3. С. 27.

Также для оценки эффективности деятельности объекта проверки, в части использования бюджетных средств, руководитель контрольной группы субъекта проверки, при необходимости, может обсудить с должностным лицом объекта дополнительные критерии при подготовке проекта программы проверки¹.

Критерии оценки эффективности – признак, на основании которого формируется оценка качества объекта, процесса, мерило такой оценки². Критерий – оценочная модель сопоставления альтернатив, позволяющая осуществить выбор³. Для целей аудита эффективности, как указывают Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников⁴, критерии – это приемлемые и достижимые стандарты выполнения, с помощью которых можно оценить результативность, экономичность и эффективность аудируемых программ и действий, определить, отвечают ли аудируемые аспекты деятельности или программы ожиданиям, превышают или не достигают их. Обычно критерии отражают нормативный уровень управления для аудируемой единицы. Они должны отвечать быть надежными, объективными, полноценными, понимаемыми, сравнимыми, полными, приемлемыми. В аудите эффективности в качестве критериев обычно выступают:

- задачи и цели, предписанные по закону или положению или установленные руководством;
- стандарты или нормы, подготовленные на основе принятых методик;
- мнения специалистов; работа в предыдущие периоды;
- деятельность подобных хозяйствующих субъектов;

¹ Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств: принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации 23 апреля 2004 г. URL: <http://base.garant.ru/12160250/> (дата обращения: 15.04.2018).

² Азрилиян А. Н. Большой экономический словарь. М., 2012. С. 427.

³ Лапыгин Д. Ю. Методическое обеспечение процесса разработки плана стратегического развития региона // Менеджмент в России и за рубежом. 2011. № 6. С. 40.

⁴ Иванова Е. И., Мельник М. В., Шлейников В. И. Аудит эффективности в рыночной экономике. М., 2007. С. 134.

– работа в частном секторе.

Критерии отражают качественную характеристику оцениваемого явления (системы) и служат мерилем достижения цели, показатели отражают различные количественные изменения самого критерия. Основная задача критериев – показывать, какой результат в проверяемой сфере или деятельности объекта проверки является свидетельством эффективности. Деятельность объекта проверки считается с достаточной степенью эффективности, если актуальные показатели соответствуют установленным критериям или превышают их. Если показатели не соответствуют установленным критериям, то тогда деятельность объекта признается неэффективной.

Счетная плата РФ в зависимости от целей проверки выделяет два вида критериев оценки эффективности:

а) которые характеризуют прямые результаты деятельности объектов проверки;

б) которые отражают конечные социальные результаты их деятельности.

При оценке прямых результатов деятельности проверяемых организаций могут использоваться следующие показатели:

– затрат, т.е. финансовых, трудовых и материальных ресурсов, использованных для получения конкретных результатов (например, больничное оборудование, лекарства, медицинский персонал);

– непосредственных результатов произведенных затрат (например, количество человек, прошедших диспансеризацию, или детей, прошедших вакцинацию; количество проведенных операций и т.п., важно количество).

Соотношение между произведенными затратами ресурсов и полученными при этом результатами обычно используется как критерий оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки

(объемом выпуска продукции, выполненных работ, оказанных услуг)¹. Критерии оценки эффективности конечных социальных результатов деятельности обычно характеризуют последствия для общества, какой-либо части населения или определенной группы людей выполнения органами государственной власти, другими организациями возложенных на них функций, реализации программ или решения задач. Таким образом, эти критерии выступают основанием для оценки эффективности результатов предоставления бюджетной услуги для ее получателя.

Максим Петрович Придачук² в качестве критериев эффективности выделяет:

- степень достижения поставленных целей, выраженная через сопоставление достигнутых и плановых показателей;
- эффективность использования ресурсов; правильность выбора соответствующих технологий и соблюдения стандартов их качества.

Несоблюдение установленных критериев говорит о наличии недостатков и необходимости улучшения организации деятельности проверяемого объекта по использованию бюджетных средств. Административная реформа законодательно закрепила значительную часть полномочий по предметам совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов за органами государственной власти субъектов России, и от того, насколько эффективно будут использоваться региональные финансы, во многом будет определяться и устойчивость государственных финансов в целом. В результате роль региональных органов управления в решении вопросов экономического и социального развития территорий возросла, что обуславливает необходимость централизации в регионе значительной части

¹ Поролло Е. В., Карепина О. И. Государственный финансовый контроль. Ростов-на-Дону, 2014. С. 344.

² Придачук М. П. Методы экономического анализа эффективности затрат на получение бюджетных услуг // Финансы. 2013. № 5. С. 27-29.

финансовых ресурсов, основной формой использования которых является региональный бюджет.

Лицо, ответственное за проведение аудита эффективности по результатам предварительного изучения должно подготовить программу и представить ее на утверждение председателю Контрольно-счетной палаты в соответствии с Регламентом, а также, в случае необходимости, аргументированные предложения об уточнении или изменении наименования и объектов аудита эффективности.

Программа должна быть четкой, понятной, логичной и включать:

- основание для проведения аудита эффективности;
- предмет контроля;
- перечень объектов проверки;
- проверяемый период;
- цели и перечень вопросов, показателей и критериев оценки эффективности по каждой из них;
- краткое описание методов проведения проверки и сбора фактических данных для получения доказательств.

Подготовка и оформление отчета о результатах аудита эффективности является завершающей процедурой. (Примерная форма отчета о результатах проверки эффективности приведена в приложении 5).

Для обеспечения соответствующего качества отчета о результатах аудита эффективности его подготовку рекомендуют осуществлять методом непрерывного составления. Перед началом проведения проверки обычно подготавливают общую схему отчета, основу которой, как правило, составляют результаты предварительного изучения предмета и объектов контроля, а также программа аудита эффективности использования государственных средств.

Результаты аудита эффективности в отчете должны отражать поставленные цели, должны предоставить ответы на каждую из них, опираясь на заключения и выводы, которые были сделаны по итогам проверки. В отчете следует приводить наиболее существенные факты, свидетельствующие о неэффективном использовании государственных ресурсов, а также указываются конкретные причины и обнаруженные или возможные последствия выявленных недостатков¹.

Отчет о результатах проверки содержит основные выводы по результатам аудита и рекомендации по повышению эффективности использования муниципальных ресурсов для руководителей проверенных объектов и органов местного самоуправления, в компетенции которых находится решение поставленных вопросов.

В ходе аудита эффективности могут быть обнаружены проблемы, не связанные непосредственно с его целями, но требующие проведения специальной дополнительной проверки на объекте. Если в рамках проведения данного аудита эффективности не было возможности выполнить эту работу, в отчете следует отразить выявленные проблемы с обоснованием необходимости их дальнейшего анализа и проверки.

Одновременно с отчетом в адрес руководителей проверенных объектов и органов местного самоуправления, в компетенции которых находится решение поставленных вопросов, подготавливаются соответствующие документы (представления, информационные письма), содержащие основные выводы по результатам аудита и рекомендации по повышению эффективности использования муниципальных ресурсов.

Результаты аудита проверяются в соответствии с Регламентом Контрольно-счетной палаты.

¹ СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств: стандарт финансового контроля, утвержденный Решением Коллегии Счетной палаты РФ от 9 июня 2009 г. № 31К // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

После утверждения отчета председателем необходимо:

- направить отчет о результатах аудита эффективности в Белгородскую областную Думу, а также губернатору Белгородской области;
- направить представления, информационные письма соответствующим адресатам;
- подготовить информацию о результатах аудита эффективности использования государственных средств для средств массовой информации.

Проведение аудита эффективности использования государственных средств является очень дорогостоящим мероприятием и часто требующим привлечение дополнительных ресурсов и организационной поддержкой. Поэтому его результаты следует использовать, когда принимаются определенные управленческие решения для повышения эффективности использования государственных средств, и они должны предоставляться в открытом доступе. Только в этом случае внедрение нового вида контроля обеспечит улучшение структуры и механизмов государственного и муниципального бюджетного контроля. Практика показывает, что качественная оценка эффективности использования государственных средств на муниципальном уровне возможно только при конструктивном взаимодействии всех органов местного самоуправления.

В соответствии с международными стандартами цель аудита эффективности заключается в определении экономичности (экономия средств исходя из приобретенных ресурсов), продуктивности (соотношение результатов и затраченных ресурсов) и результативности (конечный социально-экономический эффект).

В статье 34 Бюджетного кодекса излагается принцип эффективного использования бюджетных средств, в соответствии с которым достижение заданных результатов должно быть с использованием наименьшего объема

средств и достижения наилучшего результата с использованием определенного объема средств¹.

Таким образом, действующее бюджетное законодательство не дает четкого представления о том, что такое эффективность. Не существует комплексная система оценки эффективности расходов, не формализованы критерии, созданные для помощи в формировании вывод о том, эффективно ли израсходованы бюджетные средства.

По нашему мнению, оценка эффективности должна быть сосредоточена не только на сопоставлении выявленных и фактически достигнутых показателей и потраченных средств, но и на анализе полноты и качества социально-экономических последствий, а также степени удовлетворенности предоставляемых обществу услуг.

Счетная палата разработала Стандарт финансового контроля «Проведение аудита эффективности использования государственных средств», который содержит ключевые требования и правила проведения аудита. Он базируется на международных требованиях и стандартах.

В 2014 году Счетной палатой в сотрудничестве с Минфином России разработаны критерии и методика оценки эффективности бюджетных расходов с учетом особенностей, определенных видом расходов. Но этого недостаточно.

Очевидно, что оценка эффективности во многом зависит от качества бюджетного планирования.

В преддверии формирования федерального бюджета на 2019 - 2020 годы основными инструментами повышения эффективности бюджетных расходов должны стать инвентаризация обязательств, анализ эффективности расходов на всех стадиях бюджетного процесса и учет его результатов для будущих бюджетных циклов.

¹ Бюджетный Кодекс Российской Федерации (статья 34) от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Информ. банк «Версия Проф». Разд. «Законодательство».

Однако существует проблема – формальное и слабо увязанное с бюджетным процессом применение таких инструментов.

Например, обоснования бюджетных ассигнований рассматриваются Минфином как основа для принятия решений о финансировании мероприятий и направлений деятельности госорганов, а также для оценки эффективности расходов.

Счетная палата выявила методологические и технические недостатки, которые свидетельствуют о формальном отношении к возникновению обоснований со стороны ведомств.

Значительная часть обоснований предусматривает только определение их объема, без указания количественных и качественных показателей деятельности.

Основной причиной является отсутствие законодательно закрепленной ответственности за соблюдение обоснований бюджетных ассигнований с требованиями законодательства, включая контроль за их качеством.

Как инструмент планирования бюджетных расходов Правительство выбрало государственные программы. Но пока при переходе на программный бюджет не достигнута основная цель – увязка бюджетных ассигнований с конкретными достижимыми показателями и мероприятиями¹.

К сожалению, сводный доклад Правительства, который готовится Минэкономразвития, не включает данные о достижении целевых индикаторов по каждой подпрограмме, основному мероприятию во взаимоувязке с кассовыми расходами для их достижения. Отсутствует информация о степени эффективности использования средств, сведения о

¹ Основные направления повышения эффективности расходов федерального бюджета: реальность и перспективы: выступление Председателя Счетной палаты Российской Федерации Т.А. Голиковой на парламентских слушаниях в 2016 году. URL: <http://www.ach.gov.ru/structure/golikova-tatyana-alekseevna/speeches/22143/> (дата обращения: 17.09.2017)

выполнении контрольных событий и мероприятий, анализ факторов, повлиявших на результаты исполнения госпрограммы.

Работа над бюджетом 2019-2020 гг. уже начата, а значит, остро стоит вопрос о приоритетах в расходах. Расходы социального характера, которые в основном являются публичными обязательствами государства и подлежат индексации, или расходы инвестиционного характера. Но здесь, очевидно, никакого спора не существует. Обсуждение на Санкт-Петербургском экономическом форуме показало, что все считают основными приоритетами вложения в инфраструктуру, здравоохранение, образование. Единственное встает вопрос: как это сделать, потеснить другие расходы. Наверное, только оценкой эффективности вложений, в том числе и в обозначенных приоритетах. Давайте посмотрим на это на языке цифр.

Исполнение расходов федерального бюджета за 2017 год составило 16 425,8 млрд. рублей, или 96,5 % показателя сводной росписи с изменениями. Общий объем неисполненных назначений составил 591,1 млрд. рублей, из них около 75 % составляют неиспользованные бюджетные ассигнования, остатки по которым в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации направляются в 2018 году на те же цели (в 2016 году исполнение расходов составило 16 416,4 млрд. рублей, или 98,7 % показателя сводной росписи с изменениями, общий объем неисполненных назначений составил 219,9 млрд. рублей).

В 2017 году контрольными и экспертно-аналитическими мероприятиями был охвачен 4 841 объект во всех субъектах Российской Федерации. Основные показатели деятельности Счетной палаты Российской Федерации за 2015-2017 годы представлены в приложении 6. Общая сумма выявленных нарушений и недостатков при поступлении и использовании

средств бюджетной системы составила 1 865,67 млрд. рублей (6 455 нарушений)¹.

Наибольший удельный вес в общем объеме выявленных нарушений приходится на нарушения ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности – 813,6 млрд. рублей (43,6 % общего объема нарушений) и нарушения при формировании и исполнении бюджетов – 599,0 млрд. рублей (32,1 % общего объема нарушений).

В 2017 году инспектора Счетной палаты Российской Федерации возбудили 389 дел об административных правонарушениях. По результатам рассмотрения этих дел, за правонарушения, совершенных в финансово-бюджетной сфере, к административной ответственности были привлечены 130 лиц, а общая сумма наложенных штрафов составила 23,2 млн. рублей.

Объем бюджетных средств с признаками нецелевого использования составил 4,7 млрд. рублей/64 нарушения (в 2016 году – 1,1 млрд. рублей/43 нарушения), неэффективного использования федеральных и иных ресурсов – 34,8 млрд. рублей/114 нарушений (в 2016 году – 33,3 млрд. рублей/158 нарушений). Наглядно продемонстрировано на рисунках 4 и 5. Данная статистика говорит о надлежащей работе Счетной палаты, выявленные нарушения отправлены в органы прокуратуры.

По нашему мнению, причинами нецелевого использования бюджетных средств являются в первую очередь махинации и злоупотребление служебным положением, во вторую очередь, наблюдается слабое реагирование на предписания органов власти и правоохранительных органов, и немаловажной является причина зависимости контрольно-счетных органов

¹ Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/upload/uf/67c/67cbebeb812ab80d1e97cd8fcaf1fd43.pdf> (дата обращения: 15.05.2018); Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2016 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/896/ (дата обращения: 10.01.2018).

от региональной власти. Так, в Белгородской области в 2016 году был установлен факт нецелевого использования бюджетных средств на сумму 102,6 тыс. рублей. Связано это нарушение с принятием и оплатой строительно-монтажных работ, не предусмотренных муниципальным контрактом (в Старооскольском городском округе).

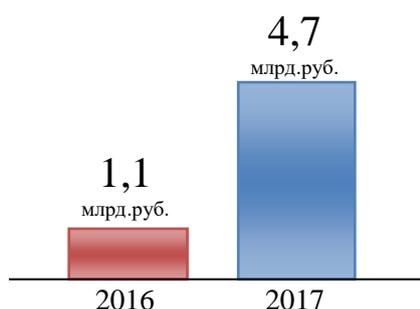


Рис. 4. Нецелевое использование бюджетных средств

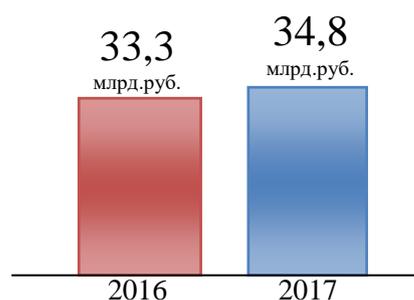


Рис. 5. Неэффективное использование бюджетных средств

Всего в Белгородской области по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в 2016 году Контрольно-счетной палатой было выявлено использование средств с нарушениями действующего законодательства на общую сумму 334 250,4 тыс. рублей.

Из общей суммы нарушений и недостатков в финансово-бюджетной сфере выявлено финансовых нарушений (неправомерное использование государственных средств) в общей сумме 258 177,9 тыс. рублей или 77,2%, неэффективное использование средств составило 76 072,5 тыс. рублей или 22,8%¹.

Нарушения законодательства при формировании и исполнении бюджетов установлены на общую сумму 82 359,4 тыс. рублей, что составляет 24,6% от общей суммы нарушений. Основная часть нарушений по данному направлению – это неперечисление (несвоевременное или неполное

¹ Отчёт о деятельности Контрольно-счётной палаты Белгородской области за 2016 год. Утвержден приказом Контрольно-счётной палаты Белгородской области от 3 марта 2017 г. №5. URL: <http://belksp.ru> (дата обращения: 10.02.2018).

перечисление) в бюджет доходов от использования имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности: в Старооскольском городском округе недополучено доходов на сумму 54 253,1 тыс. рублей; в Корочанском районе на сумму 87,7 тыс. рублей; в Прохоровском районе на сумму 522,1 тыс. рублей.

По итогам контрольных мероприятий, проведенных в 2016 году, было выявлено неэффективное использование средств на сумму 76 072,5 тыс. рублей. Основную часть выявленного неэффективного использования государственных средств составило отвлечение средств в муниципальных образованиях на уплату пеней и штрафов на основании судебных решений (например, в Старооскольском городском округе – 28 928,6 тыс. рублей, из них МУП «Водоканал» – 8 333,8 тыс. рублей), неиспользование результатов выполненных и оплаченных работ (например, направлены бюджетные средства в сумме 8 599,5 тыс. рублей на ремонт склада в г.Короча, выведенного в дальнейшем из эксплуатации). Длительное время не используются нефинансовые активы (13 685,9 тыс. рублей — не использовались построенные объекты инженерной инфраструктуры, 6 693,8 тыс. рублей — оборудование В ДК В С.Графовка, 2 254,1 тыс. рублей — оборудование МАУ «МФЦ Старооскольского городского округа», 2 592,2 тыс. рублей — спортивное и другое оборудование управлением физкультуры, 2 512,4 тыс. рублей — оборудование в построенном Центре культурного развития в г. Валуйки, И другие). На основе вышеуказанных данных составили диаграмму, в которой наглядно указали сферы и суммы выявленного неэффективного использования государственных средств (рисунок 6).

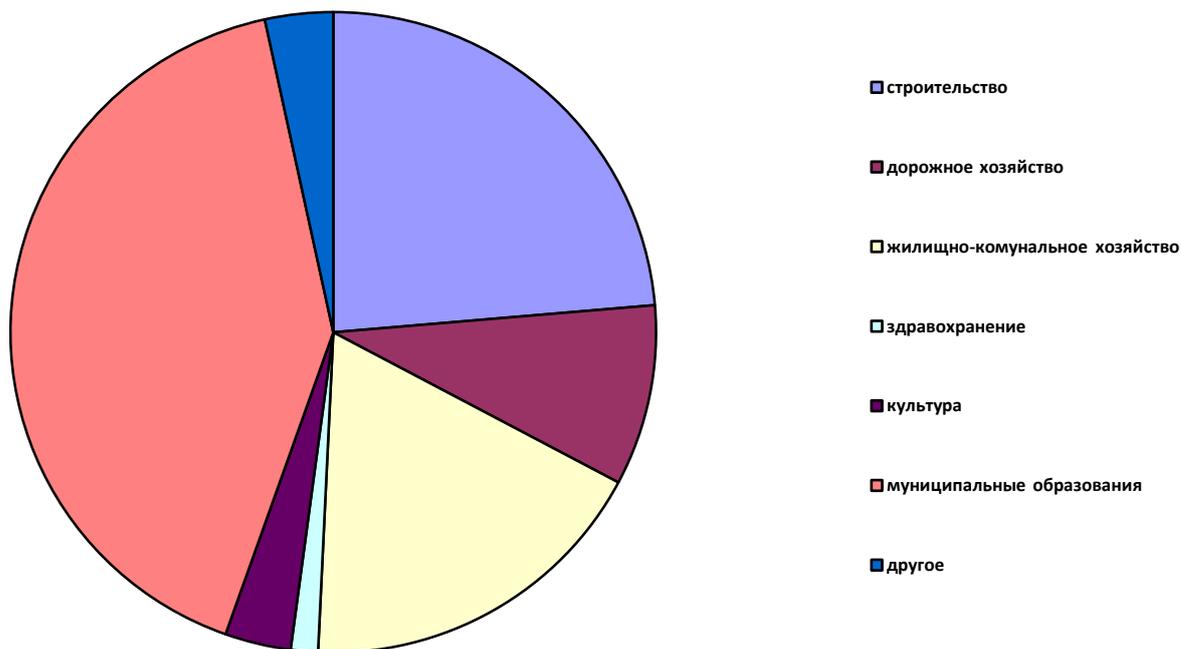


Рис. 6. Распределение по сферам выявленного неэффективного использования государственных средств

В ходе проверки, было выявлено, что не использовалось оборудование, закупленное при проведении реконструкции помещения для МФЦ г. Старый Оскол, Дома культуры в с. Графовка (строительство не закончено).

Причиной выявленных нарушений является, как правило, отсутствие принятия адекватных мер как к поставщикам, подрядчикам и другим контрагентам, так и персональной ответственности за допускаемые нарушения руководителей проверяемых объектов.

При использовании средств на дорожное хозяйство также установлены отдельные факты оплаты невыполненных работ, которые были осуществлены в ходе проверки или возмещены в бюджет денежными средствами, имело место неполное предъявление к уплате пеней и штрафов, неэффективно использовались средства на оплату работ по безопасности движения.

При анализе жилищно-коммунального хозяйства установлена неэффективная, убыточная работа муниципальных унитарных предприятий и хозяйственных обществ. Основной причиной неудовлетворительного финансового состояния муниципальных унитарных предприятий являлось отсутствие контроля со стороны глав администраций муниципальных образований за их деятельностью. Не принимались меры для выявления, оценки и предупреждения негативных процессов в деятельности предприятий, не утверждались показатели экономической эффективности, не рассматривалась и не утверждалась отчетность, не проводились аудиторские проверки.

Также при анализе исполнения государственной программы Белгородской области «Обеспечение доступным и комфортным жильем и коммунальными услугами жителей Белгородской области на 2014 – 2020 годы» выявлено неэффективное использование средств, направленное на строительство объектов инженерной инфраструктуры (сети и сооружения водоотведения МКР ИЖС «Комсомольский-19, 49, 50» Белгородского района и сети водоснабжения МКР ИЖС «Красный Остров» Чернянского района), оплату оборудования для оснащения очистных сооружений в П.Чернянка, которые длительное время не эксплуатировались. Оплачивались невыполненные работы при строительстве сетей водоотведения в МКР ИЖС «Комсомольский-19, 49, 50» Белгородского района (976,3 тыс. рублей). В рамках реализации мероприятий по обеспечению населения чистой питьевой водой приняты работы в завышенных объемах в Чернянском (23,9 тыс. рублей) и Ивнянском (522,0 тыс. рублей) районах. При строительстве жилья под «ключ» для детей-сирот не выполнены работы на сумму 276,6 тыс. рублей (в Яковлевском районе – на 252,5 тыс. рублей, в Чернянском районе – на 24,1 тыс. рублей).

По результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в 2017 году Контрольно-счетной палатой Белгородской области выявлено

всего нарушений законодательства на общую сумму 394950,4 тыс. рублей, в том числе неэффективное расходование средств составило почти 26%.

По итогам проведенных в 2017 году контрольных мероприятий выявлено неэффективное использование бюджетных ресурсов, в т.ч. в сфере управления и распоряжения имуществом, на сумму 102239,3 тыс. рублей, из них 22763,2 тыс. рублей - средства областного бюджета.

Основную часть выявленного неэффективного использования средств и имущества составили нарушения в Старооскольском городском округе. Упущенная выгода (неполученные доходы) из-за неэффективного управления государственным (муниципальным) имуществом в этом округе составила свыше 63700 тыс. рублей: не вовлечены в арендные отношения автостоянки, прилегающие к торговым центрам - свыше 1000 тыс. рублей неполученных доходов, не применен максимально допустимый размер корректирующего коэффициента (1800 тыс. рублей), неправильное применение корректирующего коэффициента на период строительства без этапов (10000 тыс. рублей), не вовлечены в арендные отношения земли сельскохозяйственного назначения (16000 тыс. рублей), не завершена претензионная работа по взысканию неосновательного обогащения за земельные участки под гаражами (28000 тыс. рублей), не сформированы и не поставлены на кадастровый учет земельные участки (5200 тыс. рублей неполученных доходов). Там же реализованы объекты недвижимости (объект незавершенного строительства со степенью готовности 51% и земельный участок площадью 3431 кв.м) по заниженной стоимости.

Длительное время в государственных и муниципальных учреждениях не использовались нефинансовые активы: более 6 месяцев в Алексеевском районе не использовалось оборудование (в МКУК «Красненский культурный центр» стоимостью 798,1 тыс. рублей), основные средства и материалы стоимостью 11980,2 тыс. рублей переданы в МОУ «Школа № 5» и в МОУ СОШ № 1 спустя 6 месяцев после их приобретения, в МБОУ «СОШ с.

Ездочное Чернянского района» не использовалось спортивное оборудование - 45,3 тыс. рублей. В МБОУ СОШ №50 г.Белгорода не использовалось оборудование и мягкий инвентарь игровых комнат (421,2 тыс. рублей), отсутствовали переданные основные средства и ТМЦ (906,5 тыс. рублей). Не использовалось компьютерное оборудование в других образовательных учреждениях - 142,7 тыс. рублей. По результатам проверок нарушения были устранены.

В ОГБУЗ «Городская детская больница города Белгорода» не использовался аппарат искусственной вентиляции лёгких, приобретённый за счёт средств ФОМС, стоимостью 1299,9 тыс. рублей (после проверки передан в другое учреждение).

В Яковлевском районе отвлечено в дебиторскую задолженность 949 тыс. рублей в результате оплаты работ сверх выполненного объема, отвлечены средства на подготовительные работы строительства здания, не нашедшие дальнейшего применения - 1000 тыс. рублей, уплачены штрафные санкции, судебные расходы в связи с несвоевременным исполнением расходных обязательств - 961 тыс. рублей.

ОГКУ «Управление дорожного хозяйства и транспорта Белгородской области» осуществлены закупки услуг стоимостью 299 тыс. рублей по оформлению объектов недвижимости, выполнение которых фактически отнесено к функциям самого учреждения. При выполнении работ по обустройству наружного освещения автодорог произведены дополнительные затраты на приобретение кабеля в сумме 1778,7 тыс. рублей.

Управлением Эконадзора на охрану и коммунальные услуги неэксплуатируемого здания направлено 821,8 тыс. рублей.

По всем выявленным нарушениям направлены представления с предложениями об их устранении.

Как мы видим, в Белгородской области начали проводить аудит эффективности использования государственных средств, но пока это

направление не является приоритетным. Методика аудита эффективности использования бюджетных средств, представляет собой совокупность определенных методов и процедур, используемых в процессе планирования, проверки, подготовки и оформления результатов аудита эффективности. Этот вид аудита помогает контролировать расходы как в мелких масштаб, так и в совокупности, так как оценка эффективности использования бюджетных средств может быть выполнена на основании оценки производительности, результативности и экономичности в комплексе, но также и на основании каждого критерия в отдельности, или только на основании одного из них.

Во-первых, необходимо работать над улучшением квалификации сотрудников Контрольно-счетной палаты Белгородской области, нужно придавать большое значение повышению эффективности кадровой политики, нацеленной на привлечение, сохранение и развитие профессиональных кадров Контрольно-счетной палаты. Необходимо также работать над повышением объективности и прозрачности процедуры проведения конкурса на замещение вакантных должностей государственной гражданской службы. Прозрачность и объективность должны быть достигнуты до максимальных уровней, так как именно эти показатели являются отражением открытости и доступности для граждан нашей страны, что поможет формированию и поддержанию благоприятного климата общества.

Во-вторых, важно отметить, что нормативно-правовая база должна обновляться и пополняться, ведь аудит эффективности довольно новый вид контроля, нужно усовершенствовать законодательную часть, разработать новые и актуализировать действующие стандарты и методические документы Счетной палаты.

В-третьих, следует подчеркнуть, что поскольку результаты аудита эффективности непосредственно связаны с оценкой деятельности исполнительной власти по управлению государственными средствами,

необходимо проявлять значительно больший интерес к деятельности высших органов государственного финансового контроля. Таким образом, парламент должен использовать результаты деятельности высших органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля для усиления своей контрольной функции над исполнительной властью, а органы государственного финансового контроля должны иметь поддержку и стимул для развития аудита эффективности.

РАЗДЕЛ III. ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

Аудит эффективности использования бюджетных средств является очень важным и актуальным направлением развития деятельности органов государственного финансового контроля. Это достаточно новый вид аудита для России, но с каждым годом все динамичнее развивающийся. Счетная палата Российской Федерации все больше стала уделять внимание на повышение эффективности, результативности и качества своей деятельности. Это непосредственно способствует решению поставленных Президентом Российской Федерации задач по обеспечению постоянного роста благосостояния российских граждан, национальной безопасности, активному развитию и совершенствованию экономики¹.

Проведенный анализ показал, что недостаточно быть уверенным в том, что финансовая отчетность достоверна, необходимо оценивать тот эффект, который она принесет.

Мы видим, что зачастую, в рамках реализации программ и проектов, потраченные бюджетные средства не оправдывают возлагаемых надежд. Так, например, приобретенное дорогостоящее оборудование не используется в сельских школах, управление физкультуры города Старый Оскол не использует спортивное и другое оборудование, также не использовалось оборудование, закупленное для реконструкций МФЦ г. Старый Оскол, Дома культуры с. Графовка².

¹ Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/upload/uf/67c/67cbebeb812ab80d1e97cd8fcaf1fd43.pdf> (дата обращения: 15.05.2018); Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2016 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/896/ (дата обращения: 10.01.2018).

² Отчёт о деятельности Контрольно-счётной палаты Белгородской области за 2016 год: утвержден приказом Контрольно-счётной палаты Белгородской области от 3 марта 2017 г. № 5. URL: <http://belksp.ru> (дата обращения: 10.02.2018).

За 2016 год ущерб бюджета региона за неэффективное использование государственных средств составил около 80 млн. рублей, что составило 24 % от общей суммы нарушений. Как мы видим, это не маленькие деньги, и данная статистика говорит о том, что введение аудита эффективности государственных средств должно развиваться и стать одним из основных направлений деятельности Счетной палаты Российской Федерации и Контрольно-счетных органов регионов.

На сегодняшний день в нашей стране нет совершенной законодательной базы для проведения такого аудита. Можно говорить, что в настоящее время система государственного финансового контроля Российской Федерации находится на новом этапе развития. Государственной Думой постоянно вносятся поправки и изменения в Бюджетный кодекс, а также относительно недавно, 5 апреля 2013 года, был принят Федеральный закон «О Счетной палате Российской Федерации»¹. Счетной палатой с 2015 года и до сих пор ведется перевод на русский язык и профессиональный сленг стандартов ИНТОСАИ². На сегодняшний день переведены и подготовлены к размещению на официальном сайте Счетной палаты 25 стандартов. Данные работы ведутся для того, чтобы перенять лучший международный опыт ведения внешнего государственного аудита.

Новшества законодательства сформировали новые условия для взаимосвязанной работы органов внешнего и внутреннего финансового контроля. В кодексе были введены понятия внутреннего и внешнего государственного финансового контроля, которые позволили отделить полномочия между органами финансового контроля, были уточнены

¹ О Счетной палате Российской Федерации: федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 41 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф»

² Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году: утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/upload/uf/67c/67cbebeb812ab80d1e97cd8fcdf1fd43.pdf> (дата обращения: 15.05.2018).

бюджетные полномочия органов государственной власти и местного самоуправления по осуществлению финансового контроля. С этого момента были законодательно зафиксированы положения о проведении внутреннего финансового аудита.

В статье 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации раскрывается сущность принципа эффективности использования государственных средств: участники бюджетного процесса при составлении и исполнении бюджетов обязаны руководствоваться необходимостью достижения заданных результатов с использованием минимальных средств или достижения оптимального результата с использованием определенного объема средств¹.

Аудит эффективности должен стать более высоким уровнем системы государственного финансового контроля и необходимо, чтобы его поставили наряду с финансовым аудитом и аудитом соответствия. Этот вид аудита поможет перейти на более высокий качественный уровень государственного контроля и будет являться дополнением за легитимностью и целевым использованием средств бюджета страны.

Для того, чтобы качественно функционировала проверка эффективности, необходимо провести предварительную работу по созданию действенной организации всего процесса управления финансовыми и материальными ресурсами страны. А чтобы эффективно систематизировать процесс управления государственными финансовыми ресурсами, необходимо провести большую работу по определению социально важного результата от использования бюджетных средств. Необходимо более качественно и своевременно подготавливать специалистов, регулярно повышать квалификацию сотрудников, нужно разработать действенные критерии оценки эффективности использования бюджетных средств и материальных ресурсов, разработать методологию определения эффективности и многое

¹ Бюджетный Кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Информ. банк «Версия Проф». Разд. «Законодательство».

другое. Аудит эффективности является очень новым направлением и требует большого внимания к изучению тонкостей.

Как показывают отчеты Счетной палаты, в России до сих пор в значительных масштабах выявляются нарушения в форме незаконного и нецелевого использования бюджетных средств. Это может говорить о том, что финансовый аудит как традиционный вид бюджетного контроля сохранится в ближайшем будущем и будет притормаживать внедрение аудита эффективности. Необходимо добиться качественного контроля за законностью и целевым использованием бюджетных средств.

Аудит эффективности является иным видом финансового контроля, он имеет свои подходы, отличные от привычного контроля. Необходимо привить понимание этой новой «психологии» сотрудникам контрольно-счетных органов нашей страны. Как мы видим из зарубежного опыта, при проведении качественного аудита эффективности имеют большое значение знания не только бухгалтерии и финансов, но и необходимым является участие независимых экспертов, консультантов различных отраслей знаний.

Из вышесказанного, можно сделать вывод, что аудит эффективности в полном объеме будет действовать не скоро. Кроме осуществления глобальных изменений в бюджетном процессе, потребуются продолжительная работа в подготовке и обучении подходящих кадров контрольных органов. Данная работа должна вестись постоянно, сотрудники, осуществляющие аудит эффективности использования государственных средств должны регулярно проходить курсы повышения квалификации, участвовать в общественных слушаниях, самостоятельно изучать изменения в нормативно-правовой базе.

Необходимо добиваться доверия граждан к деятельности органов государственной власти. Нужно привлекать их к проведению независимых экспертиз. Большинство граждан не уверены в своем возможном влиянии на развитие управления страной, недоверие формируется начиная с явки на

выборы, в марте 2018 года она составила 67,47%. В 2008 году процент явки на выборы Президента России составил 69%. Эти цифры показывают недоверие граждан к возможности выбора и легитимности власти. Чиновники должны быть ближе к народу, это поможет быть им в курсе злободневных проблем, получать информацию из первых уст. Таким образом у общества сформируется уверенность в легитимности власти, общественный климат страны будет улучшаться.

Очень важно установить полную прозрачность всего бюджетного процесса, необходимо делать действительно гласный отчет о движении государственных средств, нужно сделать открытым доступ для каждого (для депутатов, представляющих интерес населения, для журналистов, и, разумеется, для самих граждан) к отчетам и чтобы все могли в любой момент убедиться, что средства нашей страны, в частности полученные от налогоплательщиков, расходуются в соответствии с законом и с целью получения глобального эффекта от их использования. В России же, как мы видим из опыта, общественный контроль за расходованием бюджетных средств фактически отсутствует, так как институты гражданского общества все еще очень слабы.

Одно из главных направлений бюджета состоит в его социальной значимости – необходимость выполнять потребности общества в сфере образования, здравоохранения, информации, спорте, социального, общественного, политического и исторического развития и др. Бюджетная политика должна быть направлена на повышение уровня результативности расходов, на достижение блага для социума, экономической стабильности и устойчивости. Необходимо добиваться повышения эффективности и оптимизации использования государственных средств за счет:

- лимитирования принятия расходных обязательств;
- уменьшение расходов, которые не касаются социальной инфраструктуры;

- улучшение прозрачности расходования бюджетных средств;
- повышение контроля и проведения анализа эффективности использования государственных средств;
- создание жестких смет расходов на всех уровнях, вплоть до отдельных учреждений;
- создание механизма, предотвращающего принятие бюджетных законов без учета последствий, а также повышение ответственности государственной власти за принятые решения и их реализацию;
- организовать расходы как основным инструментом для достижения главнейших социальных и экономических целей;
- преобразование системы социальных льгот.

Кроме того, немаловажным является то, что при проведении аудита эффективности, принято выполнять контроль только за использованием государственных средств, обычно берут во внимание только расходную составляющую бюджета, и лишь в отдельных случаях затрагивают вопрос эффективности использования государственной и муниципальной собственности. Органы внешнего и внутреннего государственного финансового контроля пытаются копировать успешный опыт западных стран, забывая учитывать специфику и масштабы нашего государства. Дело в том, что в ряде зарубежных стран, таких как Канада, Великобритания и другие страны Западной Европы высшие контрольные органы следят только за использованием расходной части бюджета, а за эффективным использованием следят налогоплательщики. В этих странах действует устоявшаяся налоговая система, которая формировалась и совершенствовалась столетиями, и на сегодняшний день она обеспечивает сочетание интересов государства и бизнеса. То ли налоговая система России. Она была создана несколько десятилетий назад и постоянно, в Налоговый кодекс, вносят поправки и изменения. Работу над этой системой нельзя назвать завершенной. Налоговую систему по сей день дорабатывают и нужно

обратить тщательное внимание в части начисления и уплаты таких налогов, как акцизы, налог на добавленную стоимость, налог на недвижимость. Очень важно на этом этапе проводить аудит эффективности, так как именно эти налоги составляют значительную доходную часть бюджета, но также и немаловажно стимулировать и экономически заинтересовывать налогоплательщиков не только платить налоги, но и продолжать расширять производство.

Одной из главных задач, стоящих перед Счетной палатой и Контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, согласно закону «О Счетной палате Российской Федерации» и региональным нормативно-правовым актам, является контроль за доходными статьями федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, формирование и исполнение, в соответствии с выявлением эффективного использования расходов государственных средств и государственного имущества. На основании этого можно сделать вывод, что в нашей стране необходимо проводить не только аудит эффективности использования бюджетных средств, но и аудит эффективности исполнения налогового законодательства и налогового администрирования.

Следующим проблемным моментом аудита эффективности можно назвать недостаточную наполненность законодательной базы. В Федеральном законе «О Счетной палате Российской Федерации» непосредственно говорится о эффективности и целесообразности расходов государственных средств и собственности, но в какой форме должна быть реализована эта задача не установлено. Также данный закон ограничивает возможности Счетной палаты в проведении полноценных проверок эффективности использования государственных средств. Таким образом, необходимо внести поправки в данный закон и уточнить недостающую информацию.

Одним из ключевых принципов деятельности Счетной палаты Российской Федерации, является принцип открытости и прозрачности¹. Данная концепция закреплена в Федеральном законе «О Счетной палате Российской Федерации», она обязывает Счетную палату информировать о результатах своей деятельности органы государственной власти и, непосредственно, общество, путем опубликования отчетов. В законе же Белгородской области от 12 июля 2011 г. № 53 «О Контрольно-счетной палате Белгородской области» не содержится информации об обязательстве информировать органы власти и общество, это противоречит вышестоящему законодательству и не дает возможности гражданам иметь результаты деятельности Контрольно-счетных органов. Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации имеет ежегодные отчеты, которые находятся в открытом доступе и содержат много информации об их деятельности. Официальный сайт Контрольно-счетной палаты Белгородской области содержит очень сжатую информацию о результатах проверок и годовых отчетах, а также обновляется со значительной задержкой. Таким образом, очень тяжело проанализировать деятельность региональной Контрольно-счетной палаты, а также это противоречит основным принципам деятельности Счетной палаты.

Существующее законодательство, в частности Бюджетный кодекс, не содержат строгих положений, которые бы определяли понятие «неэффективное использование бюджетных средств», а в следствии и отсутствуют указания на противоправность неэффективного использования бюджетных средств, не указаны санкции к нарушителям данного требования. На наш взгляд, право проведения аудита эффективности Счетной палатой должно быть четко прописано в законе.

¹ ИССАИ 20: Принципы прозрачности и подотчетности // Официальный сайт ИНТОСАИ. URL: http://www.issai.org/en_us/site/issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm (дата обращения: 15.03.2018).

Проблем, несомненно, еще много, зачастую мы наблюдаем такие ситуации, когда средства государственного бюджета расходуются по назначению и законно, но ожидаемого эффекта от результатов невозможно достичь. Именно это побуждает к внедрению аудита эффективности использования государственных. С каждым годом эта работа набирает оборот и именно она помогает по-новому оценить деятельность Счетной палаты¹.

В качестве главного направления совершенствования государственного финансового контроля, который связан с реализацией государственных программ, рассматривается необходимость принятия единой концепции, которая представляла бы собой важнейшую составляющую самого контроля и включала бы в себя установленные единые правовые, а также методологические основы, на которых бы осуществлялся государственный финансовый контроль за реализацией государственных программ, а также определяла бы систему органов и порядок того, как они должны между собой взаимодействовать.

В качестве одного из направлений совершенствования необходимо рассматривать исключение дублирования действий органов, которые осуществляют государственный финансовый контроль.

Также, важным фактором для того, чтобы повысить эффективность государственного финансового контроля является широкое использование существующих современных информационных технологий. К примеру, в апреле 2015 года начала функционировать аналитическая система, которая носит название «Государственный аудит». За счет данной системы информация о контрольной деятельности становится более доступной не только для тех лиц, которые являются государственными и муниципальными служащими, но также и для простых граждан и общественных институтов.

¹ Парасоцкая Н. Н. Тенденции развития аудита эффективности // Аудитор. 2013. № 2.

Упомянутая система содержит в себе данные, которые касаются результатов контрольной деятельности Счетной палаты, которую она проводит, а также мероприятий, объектов, которые подлежат контролю, географии аудита. Результаты контрольных мероприятий содержат в себе данные касательно правонарушений на каждом из объектов, информацию, которая относится к исполнению представлений и предписаний Счетной палаты, сведения, которые касаются протоколов об административных правонарушениях и т.д.

Данной мерой усиливается общественный контроль за расходованием средств федерального бюджета, а также стимулируется стремление проверяемых объектов снижать финансовые правонарушения и соблюдать установленные сроки и объемы расходов.

Также в начале 2015 года был осуществлен запуск еще одной аналитической системы, которая представляет собой портал контрольно-счетных органов Российской Федерации. В качестве основной его цели представляется повышение эффективности внешнего финансового контроля со стороны государства. На данном портале содержатся данные, которые касаются количества проведенных контрольных мероприятий, а также их результатов.¹

Таким образом, мероприятия по совершенствованию аудита эффективности использования бюджетных средств можно сгруппировать по следующим направлениям:

- реализация государством своих полномочий непосредственно в своих интересах;
- совершенствование системы государственного и системы общественного контроля;

¹ Горшенина Д. А. Совершенствование инструментария оценки и контроля эффективности использования бюджетных средств в современных условиях // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). 2015. Т. 6. № 2. С. 113-115.

- проведение оценки экономической и социальной значимости, которую имеют контрольные мероприятия;
- осуществление проверки эффективности того, как используются бюджетные средства.

Цель аудита эффективности расходов государства заключена в определении того, насколько результативно, производительно и экономно федеральными и региональными органами исполнительной власти и бюджетными учреждениями используются государственные ассигнования в ходе осуществления их функций и выполнения задач, которые поставлены перед ними. Умение эффективно распоряжаться расходами должно стать определяющей целью при формировании смет.

Посредством аудита эффективности в учреждениях бюджетного типа осуществляется контроль решения таких вопросов как:

- экономичность использования средств бюджета, которая определяется посредством сопоставления объема средств бюджета, которые были использованы, с конкретными результатами, которые были получены;
- результативность деятельности организации проверяется, по выполнению задач, поставленных перед ней, а именно достижению результатов фактического характера в сравнении с запланированными показателями с учетом объема ресурсов, которые выделены для этого;
- продуктивность использования проверяемым учреждением бюджетного типа финансовых, трудовых и прочих ресурсов в ходе оказания услуг населению, а также степень использования современных технологий и систем информационного типа.

Объекты аудита эффективности показаны на рисунке 7¹.

¹ Лапушинская Г. К. Формирование плана финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения // Нормативные документы образовательного учреждения. 2012. № 6. URL: <http://www.menobr.ru/materials/34/29448/> (дата обращения: 08.02.2017).

Основное условие осуществления аудита эффективности расходов государства для бюджетных учреждений – это создание результативно-ориентированного внутреннего финансового контроля в учреждениях, которые оказывают услуги общественного характера, который должен являться достаточно четким, мобильным, предусматривающим обеспечение наибольших возможностей для контроля формирования и сохранности муниципальных и государственных ресурсов, эффективного их использования в ходе деятельности финансово-хозяйственного характера.



Рис. 7. Объекты аудита эффективности в области учреждений бюджетного типа

Основные принципы формирования системы результативно-ориентированного внутреннего контроля в области учреждений бюджетного типа, которые оказывают услуги общественного характера, это (рисунок 8)¹:

– принцип законности – повсеместное, точное и неукоснительное исполнение требований нормативных правовых актов и законодательства РФ, соблюдение в ходе осуществления деятельности всеми подразделениями структуры и должностными лицами установленных правил и норм;

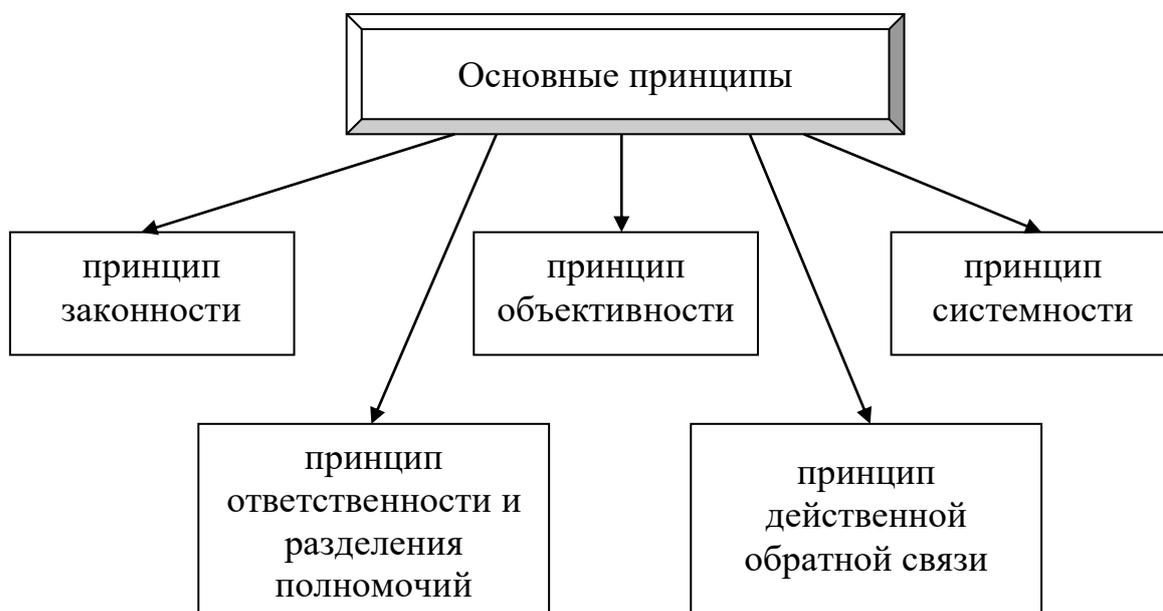


Рис.8. Основные принципы формирования системы результативно-ориентированного внутреннего контроля

– принцип объективности – проведение мероприятий контрольного характера с применением методов, которые позволяют получать достоверную и полную информацию с помощью исключения факторов субъективного характера и отражения определенных фактов деятельности, которые основаны лишь на документальной информации;

– принцип ответственности и разделения полномочий – распределение обязанностей между подразделениями структуры и (или) работниками и

¹ Евлашева Н., Самарец Т. В. Комплексный подход к проблеме финансового контроля в регионе // Региональная специфика и российский опыт развития бизнеса и экономики: материалы V Междунар. науч. конф. (город Астрахань, апр. 2015 г.). Астрахань, 2016. С. 61.

определение рамок их ответственности в пределах властных и функциональных полномочий в ходе принятия решений, осуществления процедур либо других действий;

– принцип системности – единство правил и норм, процедур и методик при осуществлении мероприятий контрольного характера, в том числе периодичность их осуществления, что позволяет провести анализ качества выполнения функций, которые возложены на работников и структурные подразделения, и эффективности их деятельности;

– принцип действенной обратной связи – использование итогов проведенных мероприятий контрольного характера и решений, которые были приняты по ним, в целях совершенствования деятельности функционального характера и как превентивная мера для обеспечения соблюдения правовых положений и нормируемой деятельности.

В качестве системообразующей структуры модели результативно-ориентированного внутреннего контроля учреждений бюджетного типа, представлена подразделением структуры, которое имеет организационное построение, участников, которые выполняют соответствующие контрольные и другие функции, документальную и информационную базы.

Результативно-ориентированный внутренний финансовый контроль учреждений бюджетного типа – это, в первую очередь, функция управленческого характера. По этой причине объективная необходимость – это создание в учреждениях бюджетного типа специализированных служб финансового внутреннего контроля, которые обеспечивают реализацию форм текущего и предварительного контроля смет расходов и доходов, качества реализации выбранной учетной политики, мониторинга финансового обеспечения нужд деятельности функционального характера учреждений, практическую постановку и сбор, регистрацию, обработку и анализ данных о деятельности финансово-хозяйственного характера учреждений бюджетного типа для дальнейших процедур контроля, которые

проводятся органами исполнительной власти финансового государственного контроля, и передачу в информационную электронную базу.

Немаловажным нужно отметить, что необходимо внести поправку в Конституцию, которая будет давать право парламенту гласно проверять исполнение бюджета на протяжении всего года, и самое главное, что не только по Федерации в целом, но также и по каждому отдельному субъекту, региону, городу, району. Также нужно законодательно включить статьи о видах ответственности чиновников при нарушении законов, возбуждать дела по фактам правонарушений нужно предоставить прокуратуре на основании депутатских запросов.

Предложенный порядок процедур контрольного характера внутреннего контроля даст возможность для смещения акцентов от управления затратами учреждений бюджетного типа на «управление результатами» посредством замены доминирующего на сегодня подхода к контролю деятельности финансово-хозяйственного характера учреждений бюджетного типа, который отражает использование процедур контрольного характера, которые направлены только на установление случаев нецелевого использования средств, или выявление наличия ценностей материального характера и другого имущества государства в структурных подразделениях учреждений, на специализированные методы контроля финансового характера, цели которого – это определение эффективности использования ресурсов финансового характера на всех стадиях управления от планирования мероприятий контроля до оценки эффективности процедур внутреннего контроля (рисунок 9)¹.

Итак, внедрение этой системы в деятельность муниципальных или государственных учреждений приведет к резкому повышению эффективности использования средств бюджета, поскольку даст

¹ Калущкая Н. А. Особенности финансирования бюджетных учреждений культуры // Молодой ученый. 2013. № 6. С. 344–348. URL: www.moluch.ru/archive/53/7101/ (дата обращения: 02.12.2017).

возможность своевременного выявления разного рода отклонений и выявления причин этих отклонений, что даст руководству возможность реагировать своевременно, а значит, избежать неэффективности расходования средств бюджета.

Необходимо учитывать созданную вертикаль политической власти Президента РФ, для повышения эффективности использования государственных средств важную роль играют ежегодные бюджетные послания Президента РФ, которые подготавливаются в соответствии со статьей 170 Бюджетного кодекса Российской Федерации. В этих посланиях Президент четко формулирует направления развития экономики, цели и задачи, поставленные перед Счетной Палатой Российской Федерации.



Рис. 9. Оценка результативности процедур внутреннего контроля

– продуманный и прагматический подход к расширению расходных обязательств (учитывая имеющиеся ресурсы, сформированный четкий и прозрачный механизм оценки бюджетных возможностей для принятия иных обязательств, понимание объема и состава, а также оценку ожидаемого эффекта и анализа альтернативных решений;

– обязательное сопоставление достигнутых результатов с целями социально-экономической политики путем проведения анализа эффективности всех расходов государственных средств, а также путем внедрения в деятельность Правительства актуальных методов оценки эффективности бюджетных расходов

– улучшение качества предоставления в открытом доступе информации о результатах проверок, отчетов, о достигнутых и планируемых целях бюджетной политики, о результатах расходования государственных ассигнований, также об эффекте от реализации бюджетных программ;

– улучшение статистического контроля за результатами выполняемых программ, ввод систематических узкопрофильных статистических проверок, которые помогут обеспечить оценку эффективности бюджетных расходов.

– использование механизмов, способствующих стимуляции государственных бюджетных учреждений оказывать услуги на более качественном уровне, а также повышению результативности государственных расходов, усиление полномочий главных распорядителей государственных средств;

– преобразование бюджетных учреждений в автономные, в сферах предоставления услуг, где данное изменение может существенно повлиять на повышение эффективности деятельности;

– улучшение качества финансового менеджмента в бюджетном секторе, повышение обязательств и ответственности органов исполнительной власти а также органов бюджетных учреждений за эффективностью расходов

и улучшение качества государственных и муниципальных услуг (расширение полномочий, стимулирование к повышению прозрачности и результативности использования государственных средств и т.д.);

– создание более эффективного и результативного контроля, который, в первую очередь, будет ориентироваться не только на выявление нарушений, но и прежде всего на предотвращение финансовых нарушений, который поспособствует созданию принятию реальных управленческих решений.

На основе выявленных фактов должна быть создана новая результативная система аудита эффективности использования государственных средств и расходов.

Проведя анализ российского законодательства об эффективности использования бюджетных средств и выявив определенные проблемы в данной сфере, мы предлагаем внести следующие изменения¹:

1. Статью 6 БК РФ дополнить следующим пунктом: «Эффективность бюджетных расходов — это получение максимального результата при использовании имеющихся ресурсов или минимальный расход ресурсов для предоставления услуг надлежащего качества и объема»;

2. Разработать и законодательно закрепить в ст. 6 БК РФ понятие «Результат эффективного использования бюджетных средств»;

3. Разработать и законодательно закрепить в ст. 160.3 БК РФ понятие «Оценка эффективности использования бюджетных средств», методы и критерии оценки эффективности использования бюджетных средств;

4. Разработать и закрепить в БК РФ понятие неэффективного использования бюджетных средств, а также критерии установления данного неэффективного использования;

5. ст. 265 БК РФ дополнить следующими положениями: «Статья 265. Виды государственного (муниципального) финансового контроля:

¹ Карепина О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // Аудиторская деятельность. 2014. № 30. С. 49-51.

Государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Государственный (муниципальный) финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий, а также аудит эффективности использования государственных средств;

Аудит эффективности представляет собой проверки деятельности органов государственной власти и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач».

6. Внести поправку в Конституцию о правах парламента гласно проверять исполнение бюджета на протяжении всего года на Федеральном, субъектном, региональном уровнях, а также отдельно по каждому городу, району.

7. Принять прозрачный и четкий закон о видах ответственности чиновников за нарушение бюджетных законов и отдать право возбуждать дела прокуратуре.

По итогам проведения аналитического исследования можно констатировать, во-первых, что бюджетное право, а также, в частности, сам бюджетный процесс, на данном этапе развития и становления российского бюджетного законодательства является не совершенным, имеет ряд безусловно не праздных правовых проблем, которые несомненно затрудняют дальнейшее усовершенствование нормативно-правового регулирования бюджетного права и нуждается в разработке правовых категорий, методик и нормативных актов, которые восполнили имеющиеся пробелы бюджетного законодательства, учитывая при этом мировой опыт по данным вопросам.

Во-вторых, необходимо добиваться прозрачности всего процесса использования бюджетных средств. Таким образом получится осуществлять качественный контроль, достигнуть более эффективных результатов, а тем самым улучшить уровень жизни и благосостояния страны.

В-третьих, необходимо подчеркнуть, что одним из главных акцентов для успешного внедрения аудита эффективности использования государственных средств должны стать предложенные поправки в законодательство. Необходимо вписать в ст.6 Бюджетного Кодекса Российской Федерации недостающие определения, такие как «неэффективное использование государственных средств», «эффективность бюджетных расходов», «результат эффективного использования бюджетных средств», а также дополнить и другие статьи, в которых бы говорилось о видах контроля и наказаний. Немаловажным нужно отметить, что законы должны быть прописаны четко, гласно и не пересекаться, противореча друг другу, т.е. их правоприменение обязано быть бесспорным.

Данная работа Счетной палаты по развитию аудита эффективности, реализация сформированных предложений позволит в значительной степени усилить государственный финансовый контроль за целевым и эффективным использованием государственных средств, воздвигнет действенные преграды теневой экономике, коррупции и разбазариванию государственных финансов страны.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное нами в рамках работы исследование теоретических, методических и практических основ аудита эффективности использования государственных средств позволило сформулировать следующие выводы.

Аудит эффективности использования государственных средств является совершенно новым видом контроля для нашей страны, созданный для определения результативности бюджетных расходов и их влияния на социально-экономический уровень как Российской Федерации в целом, так и отдельных субъектов, регионов, или отдельных организаций.

Данный вид аудита дает уникальную возможность осуществления комплексного анализа причин и факторов, которые влияют на неэффективное использование бюджетных средств, а также указывает на условия, активизирующие борьбу с коррупцией, которая процветает в России, так как именно по результатам такой проверки можно судить о том, как в реальности обстоят дела с расходами бюджетных средств.

В магистерской диссертации был рассмотрен порядок определения критериев, относящихся к аудиту эффективности использования государственных средств. Сформулированные критерии оценки эффективности указывают на значимые для организаций характеристики (количественные и качественные), процессы и результаты расходования бюджетных средств.

В любой развитой стране стоит остро вопрос об эффективности использования бюджетных средств и в России, по нашему мнению, можно добиться двумя способами: путем внедрения программного бюджета и путем внедрения усовершенствованной региональной системы внутреннего финансового контроля. Данная система должна создать единое информационное пространство, касающееся всех органов исполнительной власти Белгородской области.

В Белгородской области наблюдается стабильное неэффективное использование государственных средств. Оно составляет около 25% от суммы всех выявленных нарушений. Анализ данной проблемы позволил выявить ряд причин, по которым не получается уменьшить этот процент:

1. Недостаточность классификации государственного финансового контроля. Для устранения этой проблемы необходимо разработать и утвердить документ, который отражал бы классификационные критерии государственного финансового контроля и определял бы место аудита эффективности.

2. Отсутствие достаточной нормативно-правовой базы. В третьем разделе магистерской диссертации были определены направления, по которым нужно устранить недостаточность в законодательной базе Федерации и региона. Данная проблема является самой актуальной в практике внедрения аудита эффективности использования государственных средств, тем самым подтверждая гипотезу исследования. Предлагается определить и зафиксировать в Бюджетном кодексе Российской Федерации и нормативно-правовых актах субъектов, определенные правовые нормы, которые бы подробно определяли бы содержание аудита эффективности использования государственных средств.

3. Недостаточность практики осуществления аудита эффективности использования государственных средств, а также низкие требования к компетентности сотрудников, осуществляющих аудит эффективности. Необходимо совершенствовать механизм осуществления данного вида аудит и постоянно анализировать опыт зарубежных стран, для того, чтобы положительный опыт можно было успешно применить в условиях нашей страны.

4. Отсутствие критериев оценочных показателей определения эффективности государственных расходов. В системе государственного финансового контроля необходимо разработать четкие критерии оценочных

показателей, которые бы определяли эффективность бюджетных расходов, в каждой отрасли нужно разработать особенные критерии.

5. Отсутствие единого открытого и прозрачного информационного пространства. Необходимо создать единый информационный портал, который содержал бы в себе информацию о деятельности всех контрольных органов, автоматизировать процессы и процедуры по основным направлениям совершенствования системы аудита эффективности, обеспечить обмен между контрольными органами, организовать хранение информации в открытом доступе.

6. Недостаточность информационного, кадрового и ресурсного обеспечения аудита эффективности использования бюджетных средств. Так как аудит эффективности является новым видом контроля, необходимо своевременно и в достаточной мере провести системы подготовки, переподготовки, и сертификации государственных auditors и кадрового состава, осуществляющих аудит эффективности.

Аудит эффективности использования государственных средств существует в России уже на протяжении более 10 лет. За это время сделаны первые шаги на пути реформирования всего бюджетного процесса, выявлены проблемы и трудности, которые неизбежны в начале эксперимента, решение которых в скором времени принесет положительный эффект, так как аудит эффективности направлен на результат, он оказывает большую социальную значимость в современных условиях.

Общественное недоверие к компетентности и ответственности в деятельности органов власти формирует ослабление действенности применения аудита эффективности. Необходимо создавать соответствующие условия: сформировать в гражданском обществе понимание важности и необходимости бюджетного контроля эффективности расходов, заинтересовать органы власти в важности результатов аудита

эффективности, контролировать, пресекать, а также, по факту правонарушений, возбуждать судебные дела.

Предложенные направления являются основой в поисках путей совершенствования аудита эффективности использования государственных средств. Применение их на практике поможет значительно повысить результативность ведения контроля.

Таким образом можно говорить, что цель работы достигнута, а задачи выполнены. В результате исследования получены новые знания, как о предмете, так и об объекте исследования. Тема совершенствования аудита эффективности использования государственных средств в ближайшее время не утратит свою актуальность, таким образом эта тема требует дальнейшего непрекращаемого рассмотрения и изучения.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс] : от 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

2. ИССАИ 20: Принципы прозрачности и подотчетности [Электронный ресурс] : Дания, Австрия 2010 год // INTOSAI: Разд. «Документы» : [сайт] / Официальный сайт INTOSAI. – 2009. – Режим доступа: http://www.issai.org/en_us/siteissai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm.

3. ИССАИ 21: Принципы прозрачности и подотчетности. Принципы и лучшие практики. [Электронный ресурс] : Дания, Австрия 2010 год // INTOSAI: Разд. «Документы» : [сайт] / Официальный сайт INTOSAI. – 2009. – Режим доступа: http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-ofsais.htm.

4. Лимская декларация руководящих принципов контроля [Электронный ресурс] : принята в г. Лиме 17.10.1977 - 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

5. Бюджетный Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 04.06.2018) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

6. О Счетной палате Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 апреля 2013 г. № 41 // Справочная правовая система

«Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

7. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [Электронный ресурс] : федер. закон от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

8. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: федер. закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (ред. от 18 апреля 2018 г.) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

9. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств, принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс] : от 23 апреля 2004 г., протокол № 13 (383) // Стандарт финансового контроля. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/12160250/>.

10. Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального финансового контроля, осуществляемого Счетной палатой Российской Федерации [Электронный ресурс] : Утверждены решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации. Протокол № 21К (854) от 12 мая 2012 г. // Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. Разд. «О Счетной палате». – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/about/document/Trebovania.pdf>.

11. СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств [Электронный ресурс] : Стандарт финансового контроля от 9 июня 2009 г. // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Версия Проф».

12. СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» [Электронный ресурс] // Стандарт государственного аудита. – Режим доступа: <http://www.audar-info.ru/docs/acts/?sectId=263783&artId=1504210>.

13. Устав Белгородской области [Электронный ресурс] : закон Белгородской области от 31 декабря 2003 г. № 108 (принят Белгородской областной Думой 24.12.2003) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Регион. вып. Белгородская область».

14. О Контрольно-счетной палате Белгородской области [Электронный ресурс] : Закон Белгородской области от 12 июля 2011 г. № 53 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк «Регион. вып. Белгородская область».

15. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2016 году [Электронный ресурс] : Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации // Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. Разд. «Деятельность». – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/896/.

16. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации в 2017 году [Электронный ресурс] : Утвержден Коллегией Счетной палаты Российской Федерации // Официальный сайт Счетной палаты Российской Федерации. Разд. «Деятельность». – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/activities/annual_report/#921.

17. Отчёт о деятельности Контрольно-счётной палаты Белгородской области за 2016 год [Электронный ресурс] : Утвержден приказом Контрольно-счётной палаты Белгородской области от 3 марта 2017 г. № 5 // Официальный сайт Контрольно-счетной палаты Белгородской области. Разд. «Деятельность». – Режим доступа: <http://belksp.ru>.

18. Отчёт о деятельности Контрольно-счётной палаты Белгородской области за 2016 год [Электронный ресурс] : Утвержден приказом

Контрольно-счётной палаты Белгородской области от 8 мая 2018 г. № 17 // Официальный сайт Контрольно-счётной палаты Белгородской области. Разд. «Деятельность». – Режим доступа: <http://belksp.ru>.

19. Азжеуров, В. Аудит эффективности использования бюджетных средств в интересах стратегии социально-экономического развития РФ [Текст] / В. Азжеуров // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2007. – № 6. – С. 74-75.

20. Азрилян, А. Н. Большой экономический словарь: 26500 терминов [Текст] / А. Н. Азрилян. - 5-е изд. доп. и перераб. – М. : Ин-т новой экономики, 2012. 1472 с.

21. Альбеков, З. А. Направления развития результативно-ориентированного государственного финансового контроля в бюджетных учреждениях [Текст]: автореф. дис. канд. эконом. наук. / З. А. Альбеков. – 2010. – 27 с.

22. Антипова, Т. В. Классификация объектов государственного аудита и система показателей эффективности их деятельности [Текст] / Т. В. Антипова // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. – 2012. – № 2. – С. 353-357.

23. Артеменко, Д. А. Аудит эффективности государственных расходов как методическая основа оценки эффективности системы государственного финансового контроля [Текст] / Д. А. Артеменко // Научный вестник Южного Университета менеджмента. – 2012. – № 2 – С. 7-12.

24. Афанасьев, М. П. Бюджетная реформа в России: первые итоги и возможные перспективы [Текст] / М. П. Афанасьев, И. В. Кривоногов // Вопросы экономики. – 2012. – № 11. – С. 57-70.

25. Афанасьев, М. П. Модернизация государственных финансов России [Текст] / М. П. Афанасьев, И. В. Кривоногов // Вопросы экономики. – 2013. – № 9. – С. 103-111.

26. Афанасьев, М. П. Инструментарий оценки эффективности бюджетных программ [Текст] / М. П. Афанасьев, Н. Н. Шаш // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2013. – № 3. – С. 48-69.

27. Афанасьев, М. П. Программный бюджет: первые итоги и возможные перспективы [Текст] / М. П. Афанасьев, Б. И. Алехин // Финансовый журнал Академии Бюджета и Казначейства. – 2010. – № 3. – С. 5-18.

28. Богачева, О. В. Международный опыт программного бюджетирования [Текст] / О. В. Богачева, А. М. Лавров // Финансы и кредит. – 2014. – № 12. – С. 4-14.

29. Ваганова, О. Е. Аудит эффективности: порядок применения принципов и критериев в соответствии с целями реализуемых государственных программ [Текст] / О. Е. Ваганова // Актуальные вопросы и перспективы развития современных гуманитарных и общественных наук. – 2016. – С. 112-117.

30. Ваганова, О. Е. Аудит эффективности: тенденции развития в зарубежной и отечественной экономике [Текст] / О. Е. Ваганова // Известия Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова. – 2015. – № 4 (22). – С. 200-207.

31. Ваганова, О. Е. Значение результатов осуществления аудита эффективности использования бюджетных средств в рамках программ социально-экономического развития муниципального образования [Текст] / О. Е. Ваганова // Наука и общество. – 2016. – № 2 (25). – С. 38-43.

32. Ваганова, О. Е. Основные проблемы аудита эффективности реализации национальных проектов в Российской Федерации [Текст] / О. Е. Ваганова // В мире научных открытий. – 2011. – № 3.1. – С. 415-422.

33. Васильева, М. В. Методы оценки эффективности использования государственных средств при проведении аудита эффективности [Текст] /

М. В. Васильева // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – № 20. – С. 57-68.

34. Васильева, М. В. Оценка эффективности использования государственных средств [Текст] / М. В. Васильева // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 6. – С. 84-95.

35. Васильчук, О. И. Использование данных управленческого учета при принятии управленческих решений [Текст] / О. И. Васильчук // Карельский научный журнал. – 2013. – № 2. – С. 8-10.

36. Владимиров, В. В. Об особенностях деятельности органов государственного финансового контроля в Российской Федерации [Текст] / В. В. Владимиров // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2009. – № 14. – С. 69.

37. Горшенина, Д. А. Совершенствование инструментария оценки и контроля эффективности использования бюджетных средств в современных условиях [Текст] / Д. А. Горшенина // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2015. – № 2 – С. 112-115.

38. Горюн, Т. П. Аудит эффективности использования бюджетных средств: методы проведения и проблемы [Текст] / Т. П. Горюн // Вестник АКСОР. – 2012. – № 1. – С. 215-219.

39. Гутцайт, Е. М. Эффективность в финансовом контроле: методы оценки [Текст] / Е. М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 4. – С. 86-88.

40. Деятельность Счетной палаты РФ: проверки, экспертиза законопроектов, аудит федерального бюджета [Электронный ресурс] : Бюллетень Счетной палаты // Счетная палата Российской Федерации: офиц. сайт: [сайт]. – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/activities/bulleten/>.

41. Дроботова, Е. В. Аудит эффективности бюджетных средств [Текст] / Е. В. Дроботова // Молодой ученый. – 2015. – № 19. – С. 390-392.

42. Евлашева, Н. Комплексный подход к проблеме финансового контроля в регионе [Текст] : материалы V Междунар. научн. конф. (г. Астрахань, апр. 2014) / Н. Евлашева, Т. В. Самарец // под общ. ред. В. В. Гурылëвой. – Астрахань : Астраханский Университет, 2016. – 354 с.

43. Егорова, И. С. Особенности государственного аудита в РФ [Электронный ресурс] : Интервью с И. С. Егоровой, к.э.н., доц. кафедры «Аудит и контроль» Финансового университета при Правительстве РФ// Учебно-Методический Центр Российского Союза аудиторов «Интеркон-Интеллект»: офиц. сайт: [сайт]. – Режим доступа: <http://www.intercon-intellect.ru/about/events/news/129456/>.

44. Жуков, В. Что такое «аудит эффективности» [Текст] / В. Жуков // Президентский контроль. – 2004. – № 5. – С. 157.

45. Иванова, Е. В. Зарубежный опыт управления расходами бюджета и возможность его применения в России в целях повышения эффективности использования бюджетных средств [Текст] / Е. В. Иванова // Вестник Омского университета. – 2012. – № 3. – С. 345.

46. Иванова, Е. И. Аудит эффективности в рыночной экономике. [Текст] / Е. И. Иванова, М. В. Мельник, В. И. Шлейников – М. : КНОРУС., 2007. – 328 с.

47. Ильин, В. В. Повышение эффективности бюджетных расходов [Текст] / В. В. Ильин // Финансы. – 2011. – № 1. – С. 14-17.

48. Индутенко, А. Н. Модернизация системы государственного финансового контроля на региональном уровне и возможности применения аудита эффективности [Текст] / А. Н. Индутенко // Финансы и кредит. – 2008. – № 2 (290). – С. 53-60.

49. Калущкая, Н. А. Особенности финансирования бюджетных учреждений культуры [Текст] / Н. А. Калущкая // Молодой ученый. – 2013. – № 6 – С. 344-348.

50. Карепина, О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов [Текст] / О. И. Карепина // Аудиторская деятельность. – 2014. – № 30. – С. 42-51.

51. Колесников, С. И. К вопросу об аудите эффективности использования бюджетных средств в лесном хозяйстве [Текст] / С. И. Колесников, Е. И. Дейнеко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2005. – № 7. – С. 34-42.

52. Кощаева, Е. А. Аудит эффективности как новая философия внешнего финансового контроля [Текст] / Е. А. Кощаева // Белгородский экономический вестник. – 2018. – № 1. – С. 14-17.

53. Кощаева, Е. А. Нормативно-правовое обеспечение аудита эффективности использования государственных средств [Текст] / Е. А. Кощаева // Научные механизмы решения проблем инновационного развития. – 2018. – № 4. – С. 89-95.

54. Кощаева, Е. А. Профессиональные компетенции органов государственного аудита [Текст] / Е. А. Кощаева // Теоретические и практические аспекты развития науки. – 2017. – № 8. – С. 41-45.

55. Кощаева, Е. А. Профессиональные требования, предъявляемые к сотрудникам государственного аудита [Текст] / Е. А. Кощаева // Фундаментальные проблемы науки. – 2017. – № 6. – С. 78-82.

56. Крылов Г. З. О программном бюджете во Франции [Текст] / Г. З. Крылов // Финансовый журнал Академии Бюджета и Казначейства. – 2010. – № 8. – С. 68-71.

57. Лапушинская, Г. К. Формирование плана финансово-хозяйственной деятельности образовательного учреждения [Электронный ресурс] : нормативные документы образовательного учреждения // Портал информационной поддержки руководителей образовательных учреждений «Менеджер образования»: офиц. сайт: [сайт]. – Режим доступа: <http://www.menobr.ru/materials/34/29448/>.

58. Лапыгин, Д. Ю. Методическое обеспечение процесса разработки плана стратегического развития региона [Текст] / Д. Ю. Лапыгин // Менеджмент в России и за рубежом. – 2011. – № 6. – С. 40-51.

59. Маматов, Б. С. Аудит эффективности использования бюджетных средств как метод государственного финансового контроля [Текст] / Б. С. Маматов // Вестник АКСОР. – 2012. – № 1. – С. 245-247.

60. Мамсуров, А. Б. Эффективное использование бюджетных средств как центральная категория аудита эффективности [Текст] / А. Б. Мансуров, Н. В. Ракута // Пространство экономики. – 2012. – № 4-3. – С. 26.

61. Мешалкина, Р. Е. Аудит эффективности – объективная необходимость [Текст] / Р. Е. Мешалкина // Финансы. – 2009. – № 2. – С. 65-68.

62. Мильзихова, Л. М. Международные стандарты аудита: их роль и влияние на развитие и реформирование системы отечественного аудита [Текст] / Л. М. Мильзихова, О. Е. Ваганова // Решение. – 2016. – С. 396-398.

63. Палочкин, Р. Е. Финансовый контроль в России - стремление к эффективности или результативности / Р. Е. Палочкин // Закон и право. – 2007. – № 3. – С. 47-49.

64. Парасоцкая, Н. Н. Тенденции развития аудита эффективности [Текст] / Н. Н. Парасоцкая // Аудитор. – 2013. – № 2. – С. 54-56.

65. Перепечкина, Е. Г. Реализуемые формы государственного аудита в казенных учреждениях [Текст] / Е. Г. Перепечкина // Аудиторская деятельность. – 2015. – № 8. – С. 159-163.

66. Придачук, М. П. Методы экономического анализа эффективности затрат на получение бюджетных услуг [Текст] / М. П. Придачук // Финансы. – 2013. – № 5. – С. 27-29.

67. Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года [Электронный ресурс] / утв. распоряжением Правительства Российской

Федерации от 30.12.13 № 2593-р // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации : [сайт]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/01/main/Programma_30122013.pdf.

68. Рябухин, С. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов [Текст] / С. Н. Рябухин. – М.: Наука, 2008. – 145 с.

69. Саранцев, В. Н. Место аудита эффективности в сфере использования бюджетных средств [Текст] / В. Н. Саранцев // Финансы. – 2010. – № 1. – С. 8–11.

70. Саунин, А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств [Текст] : дис. доктора эконом. наук / А. Н. Саунин. – М., 2006. – 391 с.

71. Саунин, А. Н. О применение критериев в аудите эффективности использования государственных средств [Текст] / А. Н. Саунин // Финансы и кредит. – 2011. – № 27. – С. 50-54.

72. Сергеев, Л. И. Внешний государственный аудит: проблемы оценки эффективности использования общественных ресурсов. [Текст] / Л. И. Сергеев // Вестник АКСОР. – 2013. – №1 (25). – С. 33-39.

73. Стандарты Контрольно-счетной палаты Белгородской области [Электронный ресурс] // Контрольно-счётная палата Белгородской области. Разд.: «Документы» : [офиц. сайт] – Режим доступа: <http://www.belksp.ru>.

74. Стандарты Счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс] // Счётная палата Российской Федерации : [офиц. сайт] – Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/about/document/>.

75. Степашин, С. В. Аудит эффективности: опыт, проблемы, перспективы. [Текст] / С. В. Степашин // Материалы «круглого стола» седьмого Петербургского международного экономического форума. – М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2008. – С. 15.

76. Степашин, С. В. Конституционный аудит [Текст] / С. В. Степашин. – М. : Наука, 2012. – 815 с.

77. Степашин, С. Счетной палате несколько тысяч верст не крюк —приедет и проверит [Электронный ресурс] / Интервью Павела Чувиляева // Коммерсантъ Деньги. – М., 2010. – № 50 (807) [офиц. сайт]. – Режим доступа: <https://www.kommersant.ru/doc/1553332>.

78. Суйц, В. П. Аудит [Текст] / В. П. Суйц, А. Д. Шеремет. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 448 с.

79. Федорова, И. О. Отличия анализа эффективности использования государственных средств от финансового анализа [Текст] / И. О. Федорова, Р. А. Неустроев // Вестник Чувашского университета. – 2008. – № 4. – С. 24.

80. Фролова, О. А. Аудит эффективности использования государственной финансовой поддержки сельскохозяйственных организаций [Текст] / О. А. Фролова // Вестник НГИЭИ. – 2011. – № 5 (6). – С. 92-109.

81. Шиховцова, Н. Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов – методическая основа совершенствования государственного финансового контроля [Текст] / Н. Н. Шиховцова // В мире научных открытий. – 2011. – № 10-2. – С. 995.

82. Шогенов, Б. А. Проблемы развития внутреннего аудита эффективности государственных расходов [Текст] / Б. А. Шогенов // Управление экономическими системами. – 2012. – №2 (38). – С. 86.

83. Шохин, С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля Российской Федерации [Текст] / С. О. Шохин // Финансы и статистика. – 2015. – С. 74-85.

ПРИЛОЖЕНИЯ