

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В КВАЗИГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Оналбай Ы.Е.

Евразийский национальный университет имени Л.Н. Гумилева,
г. Нур-Султан, Казахстан

За рубежом до середины XX века государственный финансовый контроль осуществлялся в форме финансовых проверок использования бюджетных средств. В то же время органы государственного финансового контроля зарубежных стран на начальном этапе своего формирования выполняли весьма пространственные задачи на основе соответствующих законов и имели широкий круг задач, связанных с расходованием бюджетных средств. Они позволили государственным органам распределять бюджетные средства, проверяли правильность платежей после отчетов о расходах бюджета и использовании бюджетных средств. В то время многие органы государственного финансового контроля выполняли как исполнительные, так и контрольные функции в отношении использования бюджетных средств в различных их сочетаниях. Они проделали большую работу по контролю всех государственных счетов и разослали в парламенты интересные объемы отчетов о результатах проверок. Например, в начале прошлого века объем годовых отчетов, представляемых Генеральным аудитором Канады в Палату общин, иногда достигал 2400 страниц. Он охватывает все, начиная от закупки шнурков министерствами и ведомствами и заканчивая контрактами на строительство мостов.

Однако постепенно произошло разделение ответственности в бюджетном процессе между Правительством и органом государственного финансового контроля за рубежом, в первую очередь за предоставление окончательного статуса независимого органа, подотчетного парламенту. В то же время правительство отвечало за сбор и расходование бюджетных средств, а орган государственного финансового контроля должен был проверить, как эти средства расходуются, и отчитаться перед Парламентом о результатах проверки, то есть провести финансовую проверку государственного бюджета. В середине XX века высшие органы финансового контроля зарубежных стран приобрели обширный практический опыт проведения финансовых аудитов, включая аудит отчетности и аудит соответствия [1, с.122].

Задача аудита отчетности - определение правильности, полноты учета и отчетности о доходах и расходах бюджета, а также соответствующих финансовых документов. В результате проверки отчета орган государственного финансового контроля подтверждает, что исполнительная власть надлежащим образом вела бухгалтерскую и бухгалтерскую документацию при расходовании бюджетных средств и предоставляет достоверную финансовую информацию об исполнении государственного бюджета и удостоверяет парламент и общественность.

Целью аудита соответствия является проверка исполнения доходов и расходов государственного бюджета в отчетном финансовом году, в результате чего орган государственного финансового контроля представляет Парламенту заключение о соответствии бюджетных показателей правительству закону о государственном бюджете или другим решениям Парламента.

В конце 1950-х - начале 1960-х годов органы государственного финансового контроля в ряде стран (в частности, в Канаде и Швеции) были озабочены не только законностью использования бюджетных средств, но и общественной пользой, то есть результатами, получаемыми обществом от законно расходующих бюджетных средств. Начали проводить проверки. Постепенно, наряду с финансовым аудитом, стала развиваться и законодательно закрепляться новая форма контроля за государственным бюджетом, которая называется аудит эффективности бюджетных расходов.

В англоязычной литературе зарубежных стран используются различные термины, относящиеся к аудиту эффективности использования бюджетных средств. Например, в Швеции и Норвегии он называется «аудит эффективности», в Великобритании и Канаде - «аудит эффективности затрат». Термин «операционный аудит» используется в США, а термин «аудит эффективности» - в Австралии и ряде других стран. Кроме того, некоторые авторы, в частности в украинской литературе, описывают этот вид контроля как «аудит административной деятельности».

Однако, если рассматривать содержание этих терминов, существенной разницы между ними практически нет, так как везде говорят о проверке деятельности государственных органов, организаций и предприятий с целью определения эффективности использования бюджетных средств. Поэтому, чтобы использовать единую терминологию государственного финансового

контроля в отечественной литературе, при описании данного вида контроля целесообразно использовать термин «аудит эффективности использования бюджетных средств».

За последние 40 лет аудит эффективности получил широкое развитие и распространение во многих зарубежных странах и в настоящее время доминирует над финансовым контролем за использованием бюджетных средств. Например, его доля в общем количестве проверок, проводимых высшими органами государственного финансового контроля, в большинстве из них составляет порядка 50-60%.

Исследование показывает, что появление аудита эффективности является законным процессом, связанным с улучшением управления государственными финансами и развитием государственного финансового контроля.

Существует обоснованное мнение, что появление аудитов эффективности за рубежом связано с новой концепцией разработки и реализации бюджетных программ, в частности, программно-целевым методом формирования бюджета в США в середине 60-х годов. В этот период формирование и реализация бюджетных программ стали осуществляться на основе определения целей каждой из них и распределения задач по реализации программы между различными министерствами. Все это было дополнено отчетами о ресурсах, необходимых для реализации программы и достижения намеченных целей. Одновременно с реализацией бюджетных программ потребовалось создание адекватной системы оценки достигнутых целей, по которой проводился аудит эффективности.

Многие органы государственного финансового контроля (Великобритания, Канада, Швеция и др.) Начали внедрять аудит эффективности, прежде чем перейти к формированию бюджетов этих стран на основе подхода, ориентированного на программы.

В литературе также утверждается, что появление аудитов эффективности является результатом информационной прозрачности, которая подвергается критике со стороны законодателей и правительства за фактические результаты использования бюджетных средств. Однако с появлением аудита эффективности в начале 1960-х годов потребность в информации о результатах использования бюджетных средств в управлении отпала. Наш анализ показывает, что во многих зарубежных странах появление аудита эффективности было инициировано высшими органами государственного финансового контроля.

Есть много примеров (в частности, в Канаде), когда органам государственного финансового контроля в течение нескольких лет приходилось преодолевать очевидное противодействие исполнительной власти введению новой формы финансового контроля над своей деятельностью. Кроме того, законодатели изначально не понимали необходимости и важности аудитов эффективности как нового инструмента парламентского надзора за государственными финансами исполнительной власти.

Есть несколько ключевых факторов, которые привели к легитимности аудита эффективности государственного финансового контроля и способствовали его быстрому развитию.

Во-первых, наиболее распространенными из них являются качественные изменения в социально-экономической, политической, институциональной и других сферах жизни общества, законно имевшие место в развитых странах во второй половине XX века. Эти процессы прямо или косвенно повлияли на управление государственными финансами, формирование системы государственного финансового контроля, разделение независимых органов финансового контроля и усиление их роли.

За рубежом была создана хорошо развитая и достаточно эффективная система государственного финансового контроля, состоящая в основном из органов финансового контроля и внутреннего контроля, действующих в рамках исполнительной власти через систему казначейства, независимых и подотчетных только парламентам своих стран, а также различным контрольным органам министерств и ведомств. Существует определенное функциональное «разделение труда» между высшими органами аудита и структурами внутреннего контроля. Если высший ревизионный орган обычно фокусирует свою контрольную деятельность в основном на финансовом аудите министерств и ведомств, а также на годовых отчетах Правительства об исполнении бюджета, то органы внутреннего контроля проверяют счета в исполнительной ветви власти и точность финансовой отчетности.

В то же время органы финансового контроля играют ведущую роль по отношению к структурам внутреннего контроля. При проведении финансового аудита они оценивают надежность аудиторских услуг последнего и используют полученные результаты, в зависимости от уровня его качества, при организации своей работы для контроля за исполнением бюджета.

Таким образом, действующая система государственного финансового контроля освобождает высшие органы финансового контроля от необходимости проводить детальный аудит счетов и финансовой отчетности прямых получателей бюджетных средств. По результатам работы органов внутреннего контроля они имеют возможность проводить не только финансовые проверки, но и проверки эффективности использования бюджетных средств.

Во-вторых, в развитых странах сформированы и реализуются общепринятые принципы и правовая база для подготовки проекта государственного бюджета, его исполнения, а также финансовой отчетности. Результатом является повышение уровня прозрачности и открытости бюджетного процесса, что в определенной степени гарантирует предотвращение различных злоупотреблений и нарушений при расходовании бюджетных средств.

Кроме того, зарубежные регуляторы накопили обширный практический опыт проведения финансовых аудитов. Созданы и действуют такие механизмы контроля за исполнением государственного бюджета, которые обеспечивают достаточно высокий уровень вероятности выявления и предотвращения нарушений при использовании бюджетных средств.

Результаты деятельности органов государственного финансового контроля развитых стран показывают, что не только количество выявленных ими нарушений, но и существенное изменение их структуры. Снижается доля

случаев незаконного и нецелевого использования бюджетных средств, и зачастую результатом проверок исполнения бюджета являются только арифметические ошибки, неточности, несоблюдение формальности при составлении финансовой отчетности и т.д. определяется. Таким образом, органы финансового контроля постепенно начали получать возможность высвобождать часть ресурсов, которые можно направить на внедрение аудита эффективности в практику контроля.

В-третьих, развитие аудита эффективности зависит от взаимоотношений между парламентами и государственным финансовым контролем. Во многих развитых странах последние подотчетны парламентам или законодательным органам, поэтому парламент играет значительную роль в деятельности органа финансового контроля, в частности, в отчетности по результатам финансового аудита, единственного «потребителя» его продукции.

В этом случае парламент должен быть заинтересован в результатах финансового аудита, который используется, например, при обсуждении отчетов правительства об исполнении бюджета и является одним из его инструментов воздействия на исполнительную власть. Так было на ранних этапах становления и развития независимых органов государственного финансового контроля. Однако проблемы финансового аудита не представляли прямого интереса законодателей по своему содержанию, как отмечалось выше, аудит выявил существенные негативные факты использования бюджетных средств исполнительной властью, которые могли быть использованы, например, оппозицией в политических целях.

Кроме того, результаты аудита эффективности предоставят парламентариям важную информацию об эффективности использования бюджетных средств, достижении целей, поставленных исполнительной властью в интересах общества в целом. Таким образом, необходимость пробудить и усилить интерес Парламента к аудиторской деятельности органов государственного финансового контроля также стала одной из причин появления аудитов эффективности в системе контроля за исполнением государственного бюджета [2, с.34].

В результате появления аудитов эффективности, которые напрямую связаны с оценкой деятельности исполнительных органов, в том числе Правительства в сфере управления государственными финансами, парламенты зарубежных стран начали проявлять значительный интерес к деятельности по более высокому государственному финансовому контролю.

Прежде всего, было отмечено, что в структуре многих законодательных органов созданы специализированные комитеты для взаимодействия с органами государственного финансового контроля.

Австрийский национальный совет (нижняя палата парламента) имеет специальный комитет по взаимодействию со Счетной палатой Австрии; Комитет по финансовому контролю выполняет функции взаимодействия с Национальной счетной палатой в парламенте Великобритании; Главный финансовый директор и надзорный орган Ирландии взаимодействует с Комитетом по государственным счетам Палаты представителей; Норвежский парламент учредил Постоянный

комитет по конституционному надзору и взаимодействию с Управлением генерального аудитора.

Основными функциями этих комитетов являются:

- направление инструкций или рекомендаций в органы финансового контроля для проведения проверок;
- рассмотрение отчетов по результатам проверок;
- проведение парламентских слушаний по результатам проверки;
- организация обсуждения результатов проверки на пленарных заседаниях Парламента;
- направление резолюций, содержащих рекомендации по результатам обсуждения аудиторских отчетов, в проверяемые министерства, ведомства или Правительство.

Наиболее типичным примером тесного сотрудничества органа финансового контроля и парламента, которое осуществляется в соответствии с установленными процедурами, является Канада. Палата общин Канады имеет Постоянный комитет по надзору за бюджетом, основная функция которого - поддерживать связь с Управлением Генерального аудитора Канады. Согласно регламенту, председатель этого комитета может быть членом Палаты общин только от партии, представляющей официальную оппозицию, а его заместители - депутаты, избранные от правящей партии. Остальные члены Комитета должны представлять политические партии, избранные депутатами Палаты общин в равных пропорциях.

Комитет бюджетного контроля рассматривает все отчеты Генерального аудитора Канады об эффективности аудита и проводит парламентские слушания по результатам этих аудиторских проверок с участием руководителей проверенных министерств и ведомств и Управления Генерального аудитора Канады. По результатам слушаний принимаются соответствующие решения и даются рекомендации органам исполнительной власти по устранению выявленных недостатков. Генеральный аудитор Канады ежегодно представляет в Парламент четыре отчета о проделанной работе, каждый из которых содержит отчеты по результатам около восьми проверок эффективности использования бюджетных средств.

Управление Генерального аудитора совместно с Парламентом Канады разработало процедуры для подготовки и проведения парламентских слушаний, которые позволят реализовать выводы и рекомендации, содержащиеся в отчетах о ревизии эффективности. В среднем в течение года проводится около 20 слушаний, организованных комитетами Палаты общин, и 15 слушаний, проводимых комитетами Сената. 60% всех отчетов об эффективности использования бюджетных средств, предоставляемых Управлением Генерального аудитора Канады, рассматриваются парламентскими комитетами.

Через два года после парламентских слушаний Управление Генерального аудитора Канады проведет дополнительные проверки в рамках мониторинга выполнения решений, принятых Комитетом по контролю за расходами бюджета, и предоставит Комитету соответствующую информацию об их выполнении.

Этот пример показывает, что зарубежные парламенты очень заинтересованы в деятельности органов государственного финансового контроля по проверке эффективности использования бюджетных средств и активно используют результаты этой деятельности для усиления своего контроля над исполнительной властью. В свою очередь, органы государственного финансового контроля заинтересованы в более тесном сотрудничестве с парламентами своих стран, так как они могут оказывать дополнительную поддержку их деятельности и способствовать развитию аудитов эффективности.

В то же время существует серьезная проблема в процессе аудита эффективности - риск вовлечения органа финансового контроля в сферу политических отношений между парламентом и исполнительной властью из-за желания законодателей использовать результаты аудита для решения своих политических задач. Это связано с тем, что граница между финансовой, экономической и политической оценкой эффективности использования бюджетных средств для реализации какой-либо программы или выполнения соответствующих функций исполнительной власти иногда бывает очень тонкой или незаметной. В этих случаях от органов государственного финансового контроля требуется применять последовательно сбалансированный подход к проведению аудитов эффективности и проявлять крайнюю осторожность при формулировании выводов и рекомендаций для парламента.

Поэтому во многих странах закон запрещает аудитам эффективности не только давать политические оценки государственных программ, но и комментировать политические решения правительства. Например, закон запрещает главному наблюдателю Великобритании «ставить под сомнение разумность политических целей министерств, учреждений или организаций, подлежащих аудиту». Управление Генерального аудитора Канады должно проявлять особую осторожность, когда результаты аудита влияют на любой аспект политики правительства. Управление Генерального аудитора Канады, действуя как организация для удовлетворения соответствующих потребностей Парламента, должно действовать таким образом, чтобы не подвергать сомнению или критиковать намерения членов Парламента или Кабинета при выборе политики.

В процессе аудита эффективности определяется степень достижения целей политики и результаты ее практической реализации, на основании которых оценивается эффективность использования бюджетных средств отдельных хозяйствующих субъектов, органов исполнительной власти и Правительства в целом [3, с.122].

Таким образом, в результате анализа теоретических основ аудита эффективности использования бюджетных средств можно сделать следующие основные выводы.

1. Эффективность использования бюджетных средств включает оценку экономичности, результативности и эффективности их использования.

2. Определение эффективности использования бюджетных средств осуществляется на основании проверок органов исполнительной власти,

государственных и иных организаций на достижение целей и задач, выполнение возложенных на них государственных функций.

3. Аудит эффективности использования бюджетных средств, вместе с финансовым аудитом, основан на основных принципах и методах, присущих общему финансовому контролю. Кроме того, методология аудитов эффективности как модель государственного финансового контроля имеет существенные отличия от методологии финансового аудита, исходя из специфики их целей, задач и характера контроля.

Система аудита эффективности включает:

- объектами аудита эффективности, которыми являются органы государственной власти, бюджетные учреждения, государственные унитарные и государственные предприятия, то есть все субъекты экономической деятельности, которые владеют государственными средствами или используют их в своей деятельности.

Список литературы:

1 Скляров И.Ю., Склярова Ю.М., Латышева Л. А. Аудит эффективности использования бюджетных средств //Вестник АПК Ставрополя. - № (4)20/1, 2015. – С. 122-127

2 Кари А.М. Анализ процесса формирования системы государственного аудита в Казахстане на современном этапе //Государственный аудит – 2017 - №2, С.34-49

3 Чхутиашвили Л.В. — Аудит эффективности как инструмент противодействия коррупции в Российской Федерации //Финансы и управление. – 2014. – № 3. – С. 1 - 22.