

Г.А.Рахимова, Б.Т.Нажмиденов

*Финансовая академия, Астана  
(E-mail: ragulmira@mail.ru)*

## **Роль аудита эффективности в зарубежной практике общественного контроля**

Аудит эффективности расходования государственных средств является одним из наиболее действенных механизмов государственного финансового контроля за использованием бюджетных средств. Эта деятельность, направленная на анализ результативности использования государственных средств, оценку возможных резервов их роста и обоснованности расходования, выявление причин отклонений фактических параметров от запланированных результатов в целях достижения максимально положительного общественного эффекта; в Республике Казахстан находится на стадии становления.

*Ключевые слова:* аудит, государственные расходы, аудит эффективности, государственный бюджет.

Аудит эффективности — это совокупность методов оценки экономичности, продуктивности (экономической эффективности) и результативности деятельности для достижения целей в определенные сроки и с заданным качеством. В настоящее время в экономической науке нет общей концепции, раскрывающей теоретические и методологические основы аудита эффективности использования средств государственного бюджета, а ее разработка находится только на начальной стадии.

Это обусловлено, по нашему мнению, тем, что аудит эффективности использования бюджетных средств является новым понятием в теории и практике государственного финансового контроля Республики Казахстан. Следовательно, необходимы и время, и достаточный практический опыт для осуществления аудита эффективности. Нужно создать теоретическую и методологическую основу использования аудита эффективности в Казахстане с учетом национальных условий и традиций.

Следует отметить, что сегодня при уточнении содержания аудита эффективности мнения ученых существенно различаются. Они не дают четкого определения его теоретических основ и места в государственном финансовом контроле. Прежде всего, в экономической литературе имеются различные трактовки понятия аудита эффективности. В них аудит эффективности наделяется не присущими ему свойствами, размывая его специфическую суть.

К примеру, С.Н. Рябухин считает, что «аудит эффективности, наряду с определением экономичности и результативности использования государственных средств, включает еще и оценку последствий деятельности экономического объекта, процедуру оценки эффективности, защиту государственных активов и соблюдение законодательства» [1; 55]. Считается, что такие дополнения ничего не вносят в содержание понятия аудита эффективности, а только искажают его понимание. Анализ последствий деятельности экономического объекта дается в ходе проведения аудита эффективности посредством проверки ее результатов. Такая оценка необходима для того, чтобы в дальнейшем на ее основе оценить эффективность использования государственных средств проверяемой организацией.

Необходимо понимать, что и «процедура оценки эффективности» сама по себе не может быть характеристикой содержания аудита эффективности, так как представляет собой действия по определению экономичности, продуктивности и результативности использования государственных средств. А выражение «защита государственных активов» не имеет никакого отношения к аудиту эффективности, у которого совершенно другие цели и задачи.

Что касается включения в аудит эффективности «соблюдения законодательства», следует отметить, что проверка на соблюдение законодательства является элементом любого контрольного мероприятия и, следовательно, никак не может быть специфической особенностью сущности аудита эффективности.

Еще одну расширенную трактовку аудита эффективности дает В.А. Жуков, который полагает, что его сущность «заключается не только в определении эффективности использования государственных средств, но и в проведении анализа обоснованности задач и достаточности функций исполнительного органа власти, в оценке результативности и экономичности исполнения функций, полноты и своевременности исполнения государственных функций, баланса прав и ответственности по исполнению функций и т. п.» [2; 25].

Различия в трактовках понятия аудита эффективности обнаруживаются и в позициях авторов в отношении сферы применения аудита эффективности в государственном финансовом контроле. Суть наиболее распространенной из них выразила Е.Н. Синева, которая считает, что «если мы будем ограничиваться только аудитом эффективности расходов или результативности использования бюджетных средств, как это зачастую предлагается, то тем самым существенно сузится сфера его применения» [3; 27].

Расширить сферу применения аудита эффективности Е.Н. Синева предлагает путем присоединения к термину «аудит эффективности» термина «аудит целесообразности (обоснованности)». «Если мы говорим о результативности деятельности государственного учреждения, то будет правильным в ходе проведения контрольного мероприятия использовать термин «аудит эффективности», а в случае проведения экспертно-аналитических работ (в частности, по проекту бюджета) запрашивается использование термина «аудит целесообразности (обоснованности)» [3; 29].

Идею об использовании аудита эффективности как средства предварительного контроля высказывает В.Г. Пансков, полагая, что «аудит эффективности может и, думается, должен проводиться и в форме предварительного контроля, до формирования и утверждения показателей бюджета и тех или иных программ» [4; 95]. Эту точку зрения развивает и Н.Е. Кондаурова, считая, что аудит эффективности имеет превентивную функцию, которая направлена на предотвращение нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств на наиболее ранних этапах бюджетного процесса. «В рамках реализации превентивной функции аудита эффективности на уровне бюджета муниципального образования в процессе экспертно-аналитического исследования проекта бюджета необходимо осуществлять прогнозирование ожидаемой эффективности различных бюджетных расходов и производить поиск статей расходов, для которых потенциально характерна повышенная вероятность нецелевого и неэффективного расходования средств» [5; 50].

Как видим, трактовок аудита эффективности множество, однако необходимо учитывать, что аудит эффективности предназначен для оценки конечных результатов бюджетных расходов, а не прогнозирования их ожидаемой эффективности. Прогнозируемая эффективность расходов бюджета должна быть выражена в тех или иных количественных или качественных показателях ожидаемых результатов этих расходов. На этапе формирования проекта бюджета можно провести лишь экспертизу обоснованности данных показателей, а аудит эффективности — только после исполнения бюджета, когда будут получены результаты достижения запланированных показателей, являющихся основой для оценки эффективности уже использованных бюджетных средств [4, 5].

Одним из основных видов контроля исполнения государственного бюджета, который осуществляют высшие органы финансового контроля зарубежных стран, является аудит эффективности. Как сказано в статье 4 «Лимской декларации руководящих принципов контроля», принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 г., «аудит эффективности направлен на проверку эффективности и экономичности расходования государственных средств. В данный вид контроля входят специфические аспекты управления, а также вся управленческая деятельность, организационная и административная системы».

К примеру, Бюджетный кодекс Российской Федерации определяет эффективность и экономичность использования бюджетных средств одним из принципов бюджетной системы, устанавливает обязанность получателей данных средств эффективно использовать государственные средства в соответствии с их целевым назначением. Однако существующая организация бюджетного процесса фактически не имеет механизмов реализации ни данного принципа, ни указанной обязанности [6].

Франция — страна со схожей по структуре унитарной президентско-парламентской республикой и нормативным правом может быть примером в области правового регулирования структуры внешнего и внутреннего государственного аудита и государственного финансового контроля. Особенно сильно внешнего аудита являются неограниченные контрольные полномочия Суда счетов Франции, который был образован в 1807 г. Независимость данного Суда гарантирована конституцией страны.

В Канаде же контроль эффективности расходования государственного бюджета со стороны народа осуществляется членами Парламента. Там Правительство ежегодно представляет в Палату общин (Комитет финансового контроля) проект бюджета и отчет о его выполнении за прошедший год. В зависимости от субъекта аудита, осуществляются два вида государственного аудита: внешний и внутренний. Внешний государственный аудит проводит Офис Генерального аудитора Канады, предварительный и текущий – Секретариат Министерства финансов. Внутренний государственный аудит проводится службами внутреннего аудита в каждом ведомстве.

Канада является одним из пионеров внедрения аудита эффективности. Она одной из первых в мире отказалась от практики проверки только законности финансовой и экономической деятельности правительства. Офис Генерального аудитора и Комитет публичных счетов нижней палаты канадского Парламента, составляя институциональную основу законодательного аудита, осуществляют контроль за эффективностью выполнения правительственных программ и, следовательно, расходования государственных ресурсов.

В Великобритании основополагающим документом в сфере аудита является национальный конституционный акт «О финансовом контроле» (National Audit Act, 1983). С его принятием в 1983 г. были закреплены основные результаты реформ в сфере финансового контроля, в результате которых был создан орган специализированного национального финансового контроля — Национальное контрольное ведомство (сейчас — Национальный отдел аудита), возглавляемое Генеральным контролером и аудитором, пришедшее на смену Департамента казначейства и контроля. Причиной появления законопроекта, который привел к принятию закона о финансовом контроле, было большое давление Парламента.

В соответствии с конституционными актами стран (Англии, Северной Ирландии, Уэльса и Шотландии) Главный аудитор назначается и отстраняется от занимаемой должности монархом при соответствующем одобрении Парламента той страны. Согласно законодательству Главный аудитор страны подотчетен Парламенту своей страны, в частности комиссии публичного аудита. Комиссии счетов стран — это независимые органы регионального аудита, осуществляющие контроль эффективности публичных служб, взаимодействующие с Аудитом страны и представляющие отчеты о проверках эффективности органам исполнительной власти страны.

В США в 1921 г. Согласно Акту «О бюджете и бухгалтерском учёте» Главное контрольное управление создано в качестве Высшего органа государственного аудита.

В 1950 г., согласно Закону о процедурах в сферах бюджета и бухгалтерского учета (Budget and Accounting Procedures Act) и Закону о системах учета и аудита (Accounting and Auditing Act), начала формироваться Система внутреннего аудита как обязательный атрибут органов государственного управления. Согласно этим законам федеральные ведомства должны были создать системы внутреннего контроля, учета и аудита, соответствующие требованиям главного контрольного управления США и обеспечивающие полное раскрытие информации о финансовых результатах деятельности ведомств и об эффективности осуществляемого ими контроля.

В 1981 г. Управление менеджмента и бюджета, действующее в составе Администрации Президента США, издало циркуляр А-123 «Системы внутреннего контроля» (его последняя редакция вышла в 2004 г. под названием «Обязанности менеджмента по осуществлению внутреннего контроля»).

В этих государствах планирование, предварительное изучение объектов контроля, организация и проведение контроля рассматриваются как единый взаимосвязанный механизм, направленный на повышение качества контрольных мероприятий.

При этом составляются стратегический план на 5 лет и годовые планы. Годовые планы разрабатываются с сентября по декабрь финансового года. Предварительное изучение объектов по финансовому аудиту осуществляется в течение финансового года и выявляются вопросы, которые необходимо проверить в самом объекте. С учетом этого по каждому министерству формируется заключение (отчет) по его финансовой отчетности (обоснованность и достоверность), которое направляется в Парламент.

В Голландии и Бельгии наблюдается специализация. Например, в Голландии из 5 департаментов 3 занимаются аудитом. При этом один департамент занимается аудитом в области здравоохранения, образования и т.д., т.е. внутри департамента функционируют группы по образованию, здравоохранению и др. Департамент по своему направлению занимается аудитом финансовой отчетности и аудитом эффективности. Осуществляется специализация по видам расходов (расходы по заработной плате, материальным запасам и т.д.). Аналогичная специализация наблюдается в Бельгии.

В настоящее время в Голландии и Бельгии более 60 % контроля (аудита) составляет аудит финансовой отчетности, который в основном осуществляется сертифицированными бухгалтерами.

Таким образом, за тридцать с лишним лет развития аудита эффективности расходов государственного бюджета в зарубежных странах сформировались общие принципы и методика его проведения. Однако в каждой стране имеются свои особенности в формах их реализации, которые определяются национальным законодательством, исторической практикой, существующими традициями или обычаями.

## Список литературы

- 1 *Рябухин С.Н.* Аудит эффективности использования государственных ресурсов. — М.: Наука, 2004.
- 2 *Жуков В.А.* Что такое «аудит эффективности» // Президентский контроль. — 2004. — № 7. — С. 26.
- 3 *Синева Е.Н.* Аудит эффективности и аудит целесообразности // Президентский контроль. — 2004. — № 5.
- 4 *Пансков В.Г.* Аудит эффективности: проблемы адаптации и внедрения // Финансовый контроль. — 2005. — № 9.
- 5 *Кондаурова Н.Е.* Превентивная функция аудита эффективности бюджетных расходов на уровне муниципальных образований // Финансы и кредит. — 2005. — № 13.
- 6 Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств // Принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 года. Протокол № 13 (383).

Г.А.Рахимова, Б.Т.Нажмиденов

### Шетелдік қоғамдық бақылау тәжірибесіндегі тиімділік аудитінің рөлі

Мемлекеттік шығындар тиімділігінің аудиті — бюджеттік құралдарды қолдануды мемлекеттік қаржылық бақылауының іскерлі механизмдерінің бірі. Мемлекеттік құралдарды пайдаланудың нәтижесін талдауға, оларды өсірудің мүмкіншілік резервтерін және шығындарды бағалауға нақты параметрлердің жоспарлық көрсеткіштерден ауытқуының себептерін максималды қоғамдық тиімділікке жету мақсатымен анықтауға бағытталған; бұл іс біздің мемлекетімізде осы күні қалыптасу кезеңінде.

G.A.Rakhimova, B.T.Nazhmidenov

### The role of performance audit in foreign practice social control

Performance audit of public spending is one of the most effective mechanisms an financial control over use budgetary funds. It is an activity which is aimed at the analysis efficiency o use public funds, evaluation possible reserves of their growth and the reasonableness expenditure, the identification of causes deviations actual parameters from planned results in order to achieve the maximum positive social effect in the Republic of Kazakhstan is in a developing stage.

#### References

- 1 Riabukhin S.N. *Audit of efficiency of use of public resources*, Moscow: Nauka, 2004.
- 2 Zhukov V.A. *Presidential control*, 2004, 7, p. 26.
- 3 Sineva Ye.N. *Presidential control*, 2004, 5.
- 4 Panskov V.G. *Financial control*, 2005, 9.
- 5 Kondaurova N.Ye. *Finance and credit*, 2005, 13.
- 6 *The methodology of the audit the effectiveness of the use of public funds, Adopted by decision of the Board of the Accounting Chamber of the Russian Federation*, April, 23, 2004, Minutes № 13 (383).