

УДК 657.6  
ББК 65.052.8  
М 38

**Н.Н. Машкова**

*Специалист 1 категории факультета государственного управления экономикой Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС), г. Москва. Тел.: (903)179-07-48, e-mail: mash\_2006\_79@mail.ru.*

## РАЗВИТИЕ СИСТЕМЫ ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*(Рецензирована)*

**Аннотация.** В статье рассмотрены основы становления и развития внешнего государственного контроля и, в частности, аудита в Российской Федерации, направленные на сбалансированное и устойчивое развитие отечественной экономики, предполагающее проведение ряда качественных преобразований, связанных с повышением эффективности деятельности государства в решении масштабных, общенациональных социально-экономических задач; делается упор и даются рекомендации по насущной необходимости утверждения на законодательном уровне понятий «аудит» и «аудит эффективности» как разновидностей видов государственного финансового контроля.

**Ключевые слова:** государственный финансовый контроль, внешний государственный контроль, аудит, аудит эффективности аудит, бюджетная система, Счетная палата Российской Федерации.

**N.N. Mashkova**

*Specialist of 1 category, Governance Management Faculty, the Russian Academy of National Economy and Public Administration (RANE&PA), Moscow. Ph.: (903)179-07-48, e-mail:mash\_2006\_79@mail.ru.*

## DEVELOPMENT OF EXTERNAL PUBLIC AUDIT SYSTEM IN THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The paper covers the basics of formation and development of the external control and, in particular, audit of the Russian Federation aimed at balanced and sustainable development of the national economy. It implies a series of qualitative changes related to improving the efficiency of the state in solving large-scale, national social and economic challenges. The author emphasizes and recommends urgent need approval at the legislative level, the concepts of «audits» and «performance audit» as species of types of state financial control.

**Keywords:** state financial control, external state control, audit, effectiveness of the audit, the budget system, the Accounts Chamber of the Russian Federation.

Процесс сбалансированного и устойчивого развития российской экономики предполагает проведение ряда качественных преобразований, направленных на повышение эффективности деятельности государства в решении масштабных, общенациональных социально-экономических задач. Основной целью проводимого в стране административного реформирования является формирование действенной

и функционально эффективной системы управления государством. Не последнюю роль в указанном процессе играет формирование отлаженной системы государственного финансового контроля, способной адекватно реагировать на вызовы современных реалий социально-экономического развития государства [1].

Результаты и выводы многих фундаментальных исследований, посвященных

проблематике бюджетно-финансовой сферы государства, недвусмысленно демонстрируют высокую значимость системы внешнего государственного финансового контроля в вопросах соблюдения законности и целевого освоения бюджетных ресурсов органами власти, использования ими государственной собственности. Олицетворением системы внешнего государственного финансового контроля в Российской Федерации являются Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные органы субъектов Федерации.

К ведущим нормативным и правовым актам, определяющим основы функционирования контрольно-счетных органов относятся Конституция Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, закон Российской Федерации «О Счетной палате Российской Федерации», иные нормативные правовые акты Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, регламентирующие аспекты контрольной деятельности в бюджетно-финансовой сфере.

Принятие Федерального закона от 31.07.98 г. № 145-ФЗ «О бюджетном кодексе Российской Федерации» стало дальнейшим важным этапом совершенствования правовой базы всей бюджетно-финансовой сферы Российской Федерации и, в частности, государственного финансового контроля. Статья 6 Бюджетного кодекса законодательно закрепила осуществление контроля исполнения бюджетов различных уровней и бюджетов государственных внебюджетных фондов в качестве неотъемлемой части бюджетного процесса. Утвержденная редакция Бюджетного кодекса предполагала построение упорядоченной системы контроля в бюджетной сфере. Прерогативой Бюджетного кодекса стала регламентация всех правоотношений, касающихся осуществления контроля исполнения всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (ч. 1, ст. 1). В случае наличия разночтений между положениями Бюджетного кодекса и других законодательных актов, касающихся правоотношений бюджетной сферы, предполагалось исполнение норм, предусмотренные Бюджетным кодексом. При этом, с точки зрения регламентации осуществления контрольной деятельности, Бю-

джетный кодекс разделяет полномочия федерального уровня власти, закрепляя за ним возможность установления рамочных условий контроля исполнения всех бюджетов (ст. 7), и полномочия субъектов Российской Федерации, определяющих условия контроля исполнения бюджетов регионов (ст. 8). Подобный тезис является доказательством того, что с правовой точки зрения механизм государственного финансового контроля подлежит двойному регулированию, являясь необходимым атрибутом как федерального уровня власти, так и субъектов Российской Федерации.

Существенное значение в рамках осуществления контрольной деятельности в бюджетной сфере и, в частности, для системы внешнего государственного финансового контроля имело утверждение Бюджетным кодексом принципа гласности (ст. 36), предполагающего возможность беспрепятственного получения доступа к сведениям, касающимся исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также получения беспрепятственного доступа к соответствующим решениям представительных органов власти. Провозглашение принципа гласности самым непосредственным образом оказывает влияние на прозрачность финансовой деятельности органов власти, уменьшает вероятность потенциальных нарушений и соответствует целевым установкам органам государственного финансового контроля.

Обобщая вышеуказанные факты, можно отметить, что такие главы Бюджетного кодекса, как «Полномочия участников бюджетного процесса» (гл. 18) и «Основы государственного и муниципального контроля» (гл. 26), законодательно закрепили за контрольно-счетными органами статус участников бюджетного процесса (ст. 152) и соответствующие бюджетные полномочия (ст. 151), наделив указанные органы, помимо прочего, экспертно-аналитической функцией (ч. 1 ст. 157). В соответствии со ст. 265 БК РФ представительные органы власти получили возможность формировать органы контроля для реализации внешнего аудита исполнения бюджетов.

Институциональные аспекты системы внешнего государственного контроля и, в частности, аудита связаны и сопряжены с

важнейшим шагом в законодательном развитии государственного финансового контроля, с принятым и вступившим в силу в 2013 г. новым Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации».

Указанный закон претерпел значительные изменения по сравнению с предыдущим (вступившим в силу в 1995 г.) и в наиболее полной мере соответствует реалиям и перспективам развития современного внешнего государственного финансового контроля.

Прежде всего, необходимо отметить, что после вступления в силу нового закона Счетная палата получила новый статус — «высший орган внешнего государственного аудита (контроля)» (ранее прости орган государственного финансового контроля).

Помимо этого, новый закон в значительной степени расширяет компетенции Счетной палаты Российской Федерации, смещая акцент в осуществлении ею контрольной деятельности на оценку эффективности распоряжения бюджетными средствами анализ качественной составляющей подготовки государственных программ и эффективности их исполнения.

Весьма существенным изменением нового закона о «Счетной палате Российской Федерации» можно считать внедрение в число прочих предметов контроля данного органа такой формулировки, как «иные ресурсы». Данное изменение обусловлено рядом причин, среди которых представляется возможным выделить следующие. На протяжении ряда лет в среде контрольно-счетных органов оставалась открытой дискуссия о том, до какого момента средства, выделенные из бюджета, могут быть классифицированы как бюджетные и быть предметом государственного контроля. Дело в том, что в начале 2000-х гг. средства, зачисленные на личные счета коммерческих учреждений, например, для оплаты услуг аутсорсинга или государственного заказа, переставали классифицироваться как бюджетные, в результате чего выходили из предмета ведения органов государственного контроля. Добавление формулировки «иные ресурсы» в предметный перечень ведения контрольных органов дает возможность контрольно-счетным органам осуществлять процесс контроля бюджетных средств, независимо от направления их освоения. Подобный

подход, с одной стороны, способствует понижению коррупционных факторов и сопутствующих противоправных действий, с другой стороны, — увеличивает уровень присутствия государства в экономике, расширяет степень публичности операций, совершаемых с участием бюджетных средств, делает государство одним из доминирующих субъектов гражданско-правовых отношений, что в рамках организации деятельности внешнего государственного финансового контроля и аудита, бесспорно, является очень позитивным изменением [2]. В соответствии с требованиями нового закона «полю зрения» Счетной палаты теперь подлежат любые хозяйствующие субъекты (независимо от их организационно-правовой формы), кредитные, некоммерческие учреждения и т.д., если они в какой-либо степени связаны с предоставлением средств из федерального бюджета или процессом предоставления государственных гарантий [3].

Рассматриваемый закон наращивает потенциал экспертно-аналитических возможностей Счетной палаты, формируя на ее базе узел макроэкономической оценки возможных результатов принимаемых тактических и стратегических решений экономического развития Российской Федерации. Так, круг первостепенных вопросов, стоящих в настоящее время перед Счетной палатой, включает в себя «аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей», «выбор и оценку ключевых национальных показателей и индикаторов» социально-экономического развития государства. Палата анализирует внутренние и внешние факторы, оказывающие влияние на степень реализации государственных программ, а также делает заключения по поводу степени эффективности пользования государственными средствами в интересах достижения необходимого уровня экономической безопасности Российской Федерации [4].

Нормы нового закона «О Счетной палате Российской Федерации» предусматривают существенное усиление такого направления деятельности Счетной палаты, как международное сотрудничество и внешнее взаимодействие. Подобная потребность обусловлена стремительностью распространения в мире процессов глобализации и интеграции, а также построением

Российской Федерацией конструктивных партнерских отношений как со странами Содружества независимых государств и бывших советских республик, так и со странами, лежащими далеко за пределами Российской Федерации. Таким образом, в новом законе нашли свое отражение также международные аспекты реализации деятельности Счетной палаты, в том числе анализируемый закон приближает принципы, подходы и механизмы реализации деятельности системы внешнего государственного финансового контроля и аудита в Российской Федерации с общепризнанными европейскими и мировыми нормами государственного аудита. Активное международное сотрудничество дает Счетной палате возможность извлекать уроки и позитивный опыт из практики своих зарубежных коллег.

В экономической литературе среди исследователей продолжается дискуссия о путях создания правовой базы государственного финансового контроля: часть авторов полагает необходимой разработку единого федерального закона о государственном финансовом контроле, другая выступает за то, чтобы указанный закон дополнялся законом об основах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации.

При рассмотрении проблематики данной дискуссии нам представляется верной точка зрения о существовании обоих указанных законодательных актов, располагающих различными сферами правового регулирования государственного финансового контроля. Вызывает ряд сомнений тот факт, что единому федеральному закону о государственном финансовом контроле удастся урегулировать весь спектр актуальных вопросов современного финансового контроля в Российской Федерации, в особенности, унифицировать порядок организации и деятельности региональных контрольно-счетных органов. Наиболее ярким показателем сложности принятия оптимальных решений в условиях данной проблематики является тот факт, что подобная дискуссия, затрагивающая вопросы потребности выработки в Российской Федерации единой концепции государственного финансового контроля, исчисляется в своей продолжительности десятилетием.

Каким бы результатом ни завершилась рассматриваемая дискуссия о путях создания правовой базы государственного финансового контроля в России, российское законодательство испытывает острую необходимость утверждения на законодательном уровне понятий «аудит» и «аудит эффективности» как разновидностей видов государственного финансового контроля.

Изначально возникновение аудита эффективности как формы государственного финансового контроля было документально зафиксировано в «Лимской декларации руководящих принципов контроля», которую утвердил IX Конгресс Международной организации высших контрольных органов в 1977 г. Указанная декларация отмечала, наряду с важностью проведения финансового аудита, особое значение оценки эффективности и экономичности использования средств государства. Подобная оценка объективно должна охватывать деятельность организационной и административной систем, процесс управленческих решений по расходованию государственных ресурсов.

Исторически можно выделить ряд основополагающих причин, оказавших существенное влияние на закономерное и стремительное распространение такой разновидности государственного финансового контроля, как аудит эффективности.

*Первая* группа причин связывает широкое распространение аудита эффективности с качественными сдвигами развития социально-экономической, политической и институциональной жизни общества, наблюдаемых как результат закономерной эволюции большинства развитых стран во второй половине XX в.

*Вторая* группа причин связана с активным формированием в данный период времени в промышленно развитых странах отлаженных механизмов контроля финансовой отчетности, основанных на общепринятых принципах и четких правовых нормах, что способствовало росту уровня прозрачности бюджетного процесса, а также повышению степени публичного участия в его осуществлении, в результате чего происходило значительное сокращение уровня правонарушений, происходящих в процессе освоения бюджетных средств. Подобное положение дел, предполагающее существование отлаженного механиз-

ма традиционного финансового аудита, выступающего гарантом перманентного сокращения (в долгосрочной перспективе) финансовых нарушений бюджетной сферы, привело к значительному снижению интереса со стороны представителей законодательных органов власти к финансовому аудиту ввиду бинарности его оценки (нарушено/не нарушено). Альтернативой подобной оценке, способной обеспечить высокую информативность эффективного и результативного использования средств государственного бюджета в интересах гражданского общества, выступила такая форма государственного контроля как аудит эффективности. Вследствие этого значительное усиление интереса представительных органов власти к такой разновидности государственного финансового контроля, которая была бы в состоянии не только установить факт корректности или некорректности совершения тех или иных операций по освоению бюджетных ресурсов государства, но еще и дать соответствующие оценки эффективности и необходимости проведения подобных операций в принципе, явилось одной из самых объективных и знаковых причин возникновения аудита эффективности [5].

Использование аудита эффективности как одной из форм государственного финансового контроля в Российской Федерации позволяет производить оценку и повышение эффективности использования бюджетных средств государства, поэтому опосредованно представляет собой существенный фактор решения существующих социально-экономических проблем страны.

Бюджет страны представляет собой инструмент достижения целей социально-экономической политики государства, поскольку для выполнения данной задачи требуется, прежде всего, значительно повысить эффективность системы финансового управления. Но последняя не может быть эффективной без адекватной ей системы государственного финансового контроля, которая должна включать, наряду с финансовым аудитом, и аудит эффективности. Безусловно, финансовый аудит оказывает влияние на эффективность финансового управления, обеспечивая использование бюджетных средств в точном соответствии с показателями,

установленными законом, и их целевым назначением. Однако данный вид бюджетного контроля имеет достаточно узкие рамки такого влияния и является необходимым, но пассивным условием реализации поставленных целей и задач экономической политики государства. В то же время финансовый контроль результативности использования бюджетных средств в виде аудита эффективности имеет весьма широкое поле для применения и является активным фактором повышения эффективности финансового управления, способствующим решению общегосударственных задач [6].

Успешная реализация механизмов аудита эффективности в рамках системы внешнего государственного финансового контроля Российской Федерации дает возможность гражданам восприятия приоритетности целей и проектов политики социально-экономического развития, реализуемой Правительством Российской Федерации либо руководством соответствующих субъектов Федерации; увеличить степень публичной вовлеченности граждан в происходящие процессы бюджетной сферы; предоставляет возможность всем членам общества контролировать степень достижения заявленных целей и задач социально-экономического развития страны и регионов; позволяет адекватно оценить каждому отдельному гражданину степень удовлетворения своих личных интересов или интересов целых социальных групп от процесса расходования бюджетных ресурсов государства.

Таким образом, наличие действенной системы внешнего государственного аудита эффективности и результативности освоения государственных средств позволяет представительным органам власти и общественности осуществлять сравнение непосредственно достигнутых в конкретный момент времени социальных и прочих эффектов со стратегическими ориентирами социально-экономического развития страны в рамках реализации государственных программ. При этом для осуществления оценки эффективного расходования бюджетных ресурсов государства используются конкретные количественные и качественные параметры, разработанные для измерения прямых и опосредованных социальных и экономи-

ческих эффектов, полученных в результате освоения средств бюджета.

Стандарты проведения внешнего государственного аудита эффективности международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) допускают возможность проведения контрольных мероприятий, связанных с аудитом эффективности использования бюджетных средств и, как следствие, формирования определенных выводов относительно эффективности бюджетных расходов только в случае доскональной законодательной фиксации всех правовых аспектов, касающихся данного типа финансового контроля и понятия аудита эффективности в частности.

Анализ институциональных аспектов осуществления деятельности органами внешнего государственного финансового контроля в России, а также институциональных аспектов реализации механизма внешнего аудита эффективности позволяет сделать следующие выводы.

В настоящее время абсолютное большинство органов системы внешнего государственного финансового контроля в Российской Федерации обладает сформированными на законодательном уровне правовыми рамками для реализации контрольных мероприятий, осуществляемых в форме аудита эффективности освоения бюджетных ресурсов. Тем не менее, каждый контрольно-счетный орган в процессе реализации указанных мероприятий рано или поздно будет вынужден столкнуться с трудностями отсутствия определенных норм осуществления аудита эффективности, поскольку правовую базу, регламентирующую на сегодняшний день данную проблематику в Российской Федерации, невозможно признать достаточной, с точки зрения внедрения механизма аудита эффективности в систему государственного финансового контроля России.

Имеющаяся в распоряжении субъектов Российской Федерации правовая база для проведения аудита эффективности является весьма неоднородной, поскольку представлена значительным количеством разнообразных законодательных актов, регламентирующих данное направление деятельности.

Резюмируя вышесказанные положения, необходимо отметить, что сложности

решения современных социально-экономических задач, ключевых национальных и инвестиционных проектов, связанных не только с привлечением частного капитала, но с внушительной степенью использования государственных средств, обуславливают необходимость осуществления определенных институциональных преобразований системы управления государством.

Государство, представленное органами финансового контроля, традиционно осуществляет проверку правомерности и корректности осуществления бюджетных расходов, однако сфера ответственности государства перед гражданами перманентно расширяется, охватывая, помимо традиционных форм контроля корректного и правомерного расходования бюджетных средств, также механизмы оценки экономного и эффективного освоения ресурсов государства и управления его имуществом. Подобное расширение сферы ответственности государства перед обществом, сопровождаемое появлением новых разновидностей контроля, неизбежно трансформирует институт внешнего государственного финансового контроля в институт государственного аудита.

Для института государственного аудита Российской Федерации характерно отсутствие унифицированной системной правовой регламентации аспектов данной сферы деятельности, компенсируемое наличием широкого перечня не связанных между собой нормативных и правовых актов, что приводит к осуществлению процедур, связанных с государственным аудитом, на основе разнородных принципов, методов и т.д. В подобных условиях создается «благоприятная почва» для дублирования каких-либо аспектов деятельности органов государственного финансового контроля, в то время как другие аспекты, напротив, полностью остаются без внимания контрольных органов.

Основными признаками современного высшего органа государственного аудита, функционирующего в соответствии с общепризнанными принципами и международными стандартами, являются независимость, закреплённая конституцией и национальным законодательством; самостоятельность (финансовая, юридическая, административная, функциональная); ор-

границная взаимосвязь и эффективное взаимодействие со всеми заинтересованными государственными органами; достаточные и защищенные законом полномочия на осуществление всех видов аудиторской деятельности, связанных с реализацией целей и задач высшего органа государственного аудита; непрерывное развитие и совершенствование теории и методологии аудита, знаний и профессиональных навыков специалистов; наличие современного офиса, развитой инфраструктуры и

использование передовых информационных технологий, необходимых для осуществления аудиторской деятельности и мониторинга ее результативности и эффективности.

Таким образом, созданная на федеральном уровне в развитие конституционных положений российская модель государственного аудита в основном отражает современные концептуальные подходы и наиболее общие характеристики, отвечающие международным стандартам.

#### Примечания:

1. Владимирова М.П. Институциональные аспекты осуществления внешнего государственного аудита в системе факторов экономического развития // Бизнес в законе. 2014. № 5. С. 227-331.

2. Ларина С.Е. Общее и особенное в развитии бюджетной централизации // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. Экономика. 2013. Вып. 4. С. 43-52.

3. Карпенко Ю.А. Совершенствование государственного регулирования денежных доходов домохозяйств в России // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. Экономика. 2011. Вып. 1. С. 46-50.

4. Владимирова М.П. Совершенствование амортизационной политики промышленных предприятий в современных условиях // Экономика и управление: проблемы, решения. 2014. № 1. С. 40-46.

5. Карпенко Ю.А. Формирование современной инновационной экономики через развитие инвестиционного потенциала домохозяйств // Бизнес в законе. 2014. № 5. С. 290-292.

6. Гоненко Д.В. Методологические основы инновационных преобразований и повышения конкурентоспособности промышленности Российской Федерации // Бизнес в законе. 2014. № 6. С. 211-214.

#### References:

1. Vladimirova M.P. Institutional aspects of the external state audit in the system of factors of economic development // Business in Law. 2014. № 5. Pp. 227-331.

2. Larina S.E. General and special features in the development of budget decentralization // Bulletin of the Adyghe State University. Ser. Economy. 2013. Vol. 4. Pp. 43-52.

3. Karpenko Yu.A. Perfection of state regulation of household monetary income in Russia. // Bulletin of the Adyghe State University. Ser. Economy. 2011. Vol. 1. Pp. 46-50.

4. Vladimirova M.P. Improving the depreciation policy of industrial enterprises in modern conditions // Economy and Management: Problems and Solutions. 2014. № 1. Pp. 40-46.

5. Karpenko Yu.V. Formation of modern innovative economy through the development of the investment potential of households // Business in Law. 2014. № 5. Pp. 290-292.

6. Gonenko D.V. Methodological bases of innovation and increase the competitiveness of industry in the Russian Federation // Business in Law. 2014. № 6. Pp. 211-214.