

УДК 336.7(082)

*д.э.н., проф. Гришко Н. В.
(ДонГТИ, г. Алчевск, ЛНР, grinet@rambler.ru)*

РАЗВИТИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫХ СРЕДСТВ

Приведены результаты исследований аудита эффективности использования государственных средств. Разработана последовательность выполнения процедур аудита эффективности, составлена схема этапов осуществления аудита использования государственных средств, намечены пути развития государственного аудита.

Ключевые слова: аудит, государство, контроль, проверка, средства, развитие, результативность, экономичность, эффективность.

Постановка проблемы, обоснование её актуальности. Результативность государственных программ и достижение поставленных государством при финансировании и выделении денежных средств целей определяется аудитом эффективности расходования ресурсов. Целесообразность этого вывода логично подтверждается законом удовлетворения большего количества потребностей с помощью ограниченных ресурсов. Основная задача аудита эффективности — осуществить финансовый контроль и подтвердить или не подтвердить законность, целесообразность и правильность списания израсходованных государственных средств. Аудит эффективности использования государственных ресурсов важен еще и с точки зрения законодательного и нормативного сопровождения. Например, в Бюджетном кодексе РФ отсутствуют терминологические пояснения неэффективного расходования, противоправности таких мероприятий, описания применимых мер по выявленным нарушениям и др. Отсутствуют четкие методические рекомендации для оценки эффективности расходования ресурсов, в том числе по отдельным программам, направлениям и видам расходов.

Анализ последних исследований и публикаций по данной проблеме. Вопросы аудита эффективности использования государственных ресурсов, оценке экономичности, продуктивности и результативно-

сти управления финансовыми ресурсами в различных сферах деятельности, и, в частности, использования бюджетных средств по государственным программам и инвестиционным проектам немалое внимание уделяется такими учеными как: С. С. Бударин, Ю. В. Эльбек, А. Е. Морозов, Е. Ю. Грачева, Н. В. Васильева, С. В. Праскова, Ю. В. Пятковская, М. Н. Соломко, Е. М. Бухвальд, С. Н. Марков, М. С. Нагорная, Е. С. Якименко, О. И. Лозицкая, Н. Л. Воронина, А. Н. Саунин, С. Г. Васин, Р. В. Удалов, Д. Лабудде, М. Спрангер и др.

В своих статьях и монографиях С. С. Бударин и Ю. В. Эльбек рассматривали вопросы аудита эффективности и управления процессом лекарственного обеспечения граждан, а также влияния качества управления ресурсами на доступность медицинской помощи [1, 2]. Изменение модели финансового контроля в условиях цифровой трансформации исследовал А. Е. Морозов [3]. В монографии под редакцией Е. Ю. Грачевой отмечено, что условием сохранения процентных отчислений по федеральным и региональным налогам на плановый финансовый год является подтвержденное достижение отчетного финансового года установленных законодательством целей в соответствии с принципом «бюджетирования, ориентированного на результат», экономическим следствием которого выступает рост налоговой базы по распределенному федеральному или регио-

нальному налогу [4]. Ряд ученых пришли к мнению, что системное бюджетирование государственных инвестиционных проектов способствует решению задач экономического и социального направления. Формирование такой методологии будет обеспечивать баланс интересов государства, отдельных регионов, предприятий и учреждений, а также экономное использование государственных ресурсов [5–9].

А. Н. Саунин в своих исследованиях, выявив различные проблемы (в том числе и в развитии теории и методологии) аудита эффективности использования государственных средств, указывает, что «... сущность аудита эффективности состоит в проведении проверок и анализа результатов деятельности органов исполнительной власти, государственных, муниципальных и других организаций и учреждений по достижению запланированных целей, решению поставленных задач и выполнению возложенных функций» [10].

В планы решения первоочередных вопросов, обеспечивающих развитие системы государственного управления, внесено повсеместное использование цифровизации на основе информационных и коммуникационных технологий [11, 12].

Формулирование цели, идеи, объекта и предмета исследований, постановка задач исследований. Исследование научных материалов свидетельствует о недостаточности изучения отдельных направлений методологии аудита эффективности использования бюджетных средств по реализации государственных инвестиционных программ и пилотных проектов. В частности, в исследованиях ученых и экономистов-практиков мало представлено результатов по оценке взаимосвязей в цепочке процессов: результаты изучения потребности в необходимых объемах выделения ресурсов, приоритетность их направления по отраслям деятельности, планирование по времени (долгосрочное, среднесрочное и текущее), учет, контроль и аудит эффективности использования ресурсов. В связи с этим возникает

необходимость совершенствования и развития аудита эффективности использования государственных средств.

Целью статьи является совершенствование и развитие аудита эффективности использования государственных средств за счет уточнения цепочки процессов, формирования этапов аудита эффективности на подготовительном, организационном, операционном и завершающем уровнях, использования цифровых технологий, новых оценочных критериев идентифицированного учета.

Описание и обоснование принятой методики исследований. Теоретической и методической базой исследования послужили научные труды ученых в области формирования и развития методологии аудита эффективности использования государственных средств. При этом использованы общенаучные методы исследования: монографический и абстрактно-логический метод (при исследовании дефиниций «аудит», «эффективность», «результативность», «продуктивность»); методы индукции и дедукции (для выявления факторов, влияющих на совершенствование и развитие аудита эффективности); экономико-статистические методы (при анализе статистических данных); методы функционально-структурного анализа (при выделении направлений целевого назначения государственных средств); методы аудита (при проведении мониторинга и контроля целевых программ) и др.

Изложение основного материала теоретических и (или) экспериментальных исследований с обоснованием достоверности полученных научных результатов. Лимская декларация руководящих принципов контроля впервые была принята на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), который проводился в 1977 году в г. Лима (Республика Перу). Дефиниция «аудит эффективности» утверждена статьей 4 данной декларации. Это значит, аудит эффективности является равнозначным видом государственного

контроля наравне с проверкой законности и правильности управления финансами государства. Аудит эффективности направлен на проверку экономичности, эффективности и результативности государственного управления. Он включает не только контроль движения государственных средств на всех этапах, но и контроль управленческой деятельности государственных чиновников и правительства в целом.

Аудит эффективности использования государственных средств — это вид внешнего государственного контроля, применяемый для определения эффективности использования бюджетных средств и иных ресурсов на подготовительном этапе инвестиционного мероприятия методом последующего контроля [13]. Цель такого контроля — оценка эффективности и целевого использования государственных ресурсов, полученных объектами контроля.

К основным задачам аудита эффективности использования государственных средств относятся:

- оценка эффективности использования государственных ресурсов;
- контроль внедрения данных аудита эффективности использования государственных средств в деятельность объектов контроля;
- информирование пользователей информации о результатах аудита эффективности использования государственных средств о том, в какой степени достигаются цели и решаются задачи социально-экономического развития.

Предметом аудита эффективности использования государственных средств является контроль процесса планирования и использования государственных ресурсов. В процессе аудита эффективности использования государственных средств проверяются:

- организация и процессы использования государственных ресурсов;
- результаты использования государственных ресурсов.

Объектами аудита эффективности использования государственных средств яв-

ляются органы государственной власти, органы местного самоуправления, фонд обязательного медицинского страхования, организации, учреждения и иные юридические лица, физические лица и индивидуальные предприниматели, на которых в рамках предмета аудита эффективности распространяются контрольные полномочия.

Проведение аудита эффективности использования государственных средств включает три этапа: подготовительный, основной и заключительный. С учетом срока проведения контрольного мероприятия соотношение затрат времени между этапами аудита эффективности использования государственных средств может изменяться. Это зависит от целей, характера предмета и объектов аудита эффективности использования государственных средств.

На подготовительном этапе аудита эффективности использования государственных средств осуществляется предварительное изучение предмета и объектов для определения целей и вопросов программы проведения проверочных работ, а также для выбора и (или) разработки показателей оценки эффективности использования государственных ресурсов.

Основной этап аудита эффективности использования государственных средств включает проверочные процедуры в соответствии с программой или рабочим планом. Контрольные процедуры осуществляются на объектах, в ходе которых накапливается информация, необходимая для получения доказательств и формируется рабочая документация. Это материалы, которые служат основой выводов по результатам каждого этапа аудита эффективности использования государственных средств. Рабочая документация включает документы и сведения, получаемые от различных источников: от руководителей и ответственных лиц объекта аудита эффективности, других органов и организаций по запросам, справки, расчеты, аналитические записки и т. п. На основе доказательств составляются акты, в которых фиксируются результаты контрольных действий.

ФИНАНСЫ, УЧЕТ И АУДИТ

На заключительном этапе аудита эффективности использования государственных средств подготавливается отчет о результатах проверочных работ, составляется аудиторское заключение.

Для качественного осуществления аудита эффективности использования государственных средств необходимо знать его особенности и существенные отличия от финансового контроля, которые представлены в таблице 1.

Таблица 1

Отличия аудита эффективности использования государственных средств от финансового контроля бюджетных средств

Критерии	Аудит эффективности использования государственных средств	Финансовый контроль бюджетных средств
1. Цель проведения	оценка экономичности, эффективности, результативности и целевого использования государственных ресурсов, полученных объектами контроля	выявление незаконного использования государственных денежных средств, соблюдение финансовой дисциплины
2. Задачи:	оценка эффективности использования государственных ресурсов	контроль соблюдения законодательства в области финансов
	контроль за внедрением рекомендаций результатов аудита эффективности в деятельность объектов контроля	управление финансами и денежными потоками на макроуровне
3. Предмет	контроль процесса планирования и использования государственных ресурсов	регламентированная законодательством деятельность специальных контрольных органов по формированию, распределению и использованию финансовых ресурсов государства
4. Методология	используется значительный объем контрольных, аналитических и оценочных методов и процедур, исследуется обширная информация	используются методы финансового анализа, ревизии и контроля
5. Спектр выполняемых проверочных процедур	широкий спектр проводимых проверочных работ и привлечение внешних экспертов необходимого профиля	осуществляются проверочные работы, связанные с движением финансовых (денежных) средств
6. Определение существенности	существенность определяется исходя из масштаба деятельности объекта аудита эффективности, объема используемых бюджетных и иных ресурсов, а также с учетом проблем, существующих в деятельности объекта аудита эффективности по использованию указанных ресурсов	существенность определяется для финансовой отчетности при формировании общей стратегии (чаще всего для показателя существенности выбирается прибыль до налогообложения и контрольный процент)
7. Управление рисками	управление рисками осуществляется на всех этапах проведения аудита эффективности, в том числе посредством идентификации рисков, проведения их анализа и оценки, а также посредством принятия соответствующих мер по снижению уровня рисков	используется шкала градаций риска: высокий, средний, низкий (проценты применяются из сложившейся практики и интересов контролеров)
8. Содержание отчета по аудиту эффективности	отчет по аудиту эффективности должен быть: всеобъемлющим, убедительным, своевременным, понятным и сбалансированным	акт ревизии (проверки) составляется при наличии выявленных нарушений, при их отсутствии — составляется справка
9. Публичность	доводится до сведения широкой общественности и СМИ	представляет конфиденциальную информацию

При аудите эффективности использования государственных средств особое внимание еще на подготовительном этапе должно быть уделено вопросам идентификации и управления рисками. Идентификация рисков — это выявление факторов риска и расчет их влияния. При этом уточняются места возникновения риска и возможные результаты их влияния. Осуществление расчета влияния риска дает возможность:

- определить проблемы, возникающие при аудите эффективности использования государственных средств, и нивелировать их последствия;

- накопить достаточный фактический объем информации для определения уровня рисков;

- выявить факторы возникновения рисков, что способствует еще на предварительной стадии снижению их уровня.

В аудите эффективности использования государственных средств также следует учитывать влияние следующих факторов:

- действия — принятие таких решений руководителями объекта аудита или работниками контролирующих органов, приводящих к искажению отчетности или к невыявлению фактов неэффективного использования ресурсов;

- события — вероятность искажения информации форс-мажорными ситуациями;

- ограничения — установленные методы, сроки или другие дополнения по осуществлению аудита эффективности.

Так как основными целями аудита эффективности использования государственных средств является конструктивное, экономичное, результативное и эффективное управление, подотчетность, прозрачность и ответственность за принимаемые решения, то знание цепочки процессов аудита эффективности обеспечивает их достижение. Цепочка включает такие процессы:

- установление главной цели: идентификация целей проверки и определение подхода к проведению аудита эффективности государственных средств;

- выбор подхода и планирование аудиторского задания;

- определение выполняемых задач для достижения поставленной цели;

- выбор и уточнение объекта аудита эффективности;

- определение предмета аудита эффективности;

- установление элементов аудита государственного управления (аудитор, ответственная сторона, целевые пользователи, предмет и критерии проверки);

- выбор источников информации для проведения аудита (законодательной, нормативной, методической, справочной, аналитической, документальной и др. видов);

- сравнение данных из разных источников и выработка предварительных заключений и составление результатов проверки для построения гипотез;

- управление риском ненадлежащих отчетов;

- обеспечение результатов аудита;

- используемые критерии, достигнутые результаты и конкретные заключения;

- применение процедур, гарантирующих качество, обеспечивающих выполнение установленных требований;

- оценивание доказательств с точки зрения получения результатов аудита;

- достижение уровня достоверности и установление открытости результатов аудита;

- составление предварительного сбалансированного отчета, при формировании заключений и формулировании рекомендаций;

- доработка материалов предварительного сбалансированного отчета для обеспечения необходимой информацией целевого пользователя;

- составление рекомендаций и доведение результатов до широкой общественности и СМИ.

На основе цепочки процессов аудита эффективности использования государственных средств разрабатывается схема этапов его проведения, представленная на рисунке 1.

ФИНАНСЫ, УЧЕТ И АУДИТ



Рисунок 1 Этапы проведения аудита эффективности использования государственных средств

Выполняя поэтапно необходимые контрольные процедуры по аудиту эффективности, достигаются поставленные цели по определению эффективности, экономичности и результативности использования хозяйственных средств. Далее приведена выписка из заключения по результатам реально проведенного аудита эффективности использования государственных средств, выделенных из бюджета Луганской Народной Республики на ремонтные работы бюджетным учреждениям образования г. Красный Луч.

Выписка из заключения по результатам проведенного аудита использования государственных средств

На основании полученного запроса «О проведении аудита» от 11.04.2022 г. № 3../7... (1 лист) и копий документов

(1183 листа): Договоров подряда, смет и актов выполненных работ и услуг, платежных поручений, информации об уплате подоходного налога и единого социального налога, предоставленной Государственным комитетом налогов и сборов ЛНР г. Красный Луч, отражающие освоение бюджетных денежных средств физическим лицом-предпринимателем Ф (ИНН ..., адрес: г. Красный Луч, ул. ...), проведен аудит определения ущерба, нанесенного бюджету республики.

Проведенным аудитом специалистами в сфере государственного аудита Государственного образовательного учреждения высшего образования Луганской Народной Республики «Донбасский государственный технический институт» по вопросам определения ущерба, нанесенного бюджету республи-

ки, установлено, что физическое лицо-предприниматель ФИО (ИНН: ..., адрес: г. Красный Луч, ул...), на основании свидетельства о государственной регистрации № 08-..... от ...20.. г. занимается следующими видами деятельности: 43.22 — Монтаж водопроводных сетей, систем отопления и кондиционирования; 43.33 — Покрытие пола и облицовка стен; 43.34 — Малярные работы и остекление; 43.21 — Электромонтажные работы; 43.91 — Кровельные работы; 71.12 — Деятельность в сфере инжиниринга, геологии и геодезии, предоставление услуг технического консультирования в этих сферах; 33.11 — Ремонт и техническое обслуживание готовых металлических изделий.

На основании разрешения на начало работы субъекта хозяйствования в части обеспечения требований законодательства по охране труда и промышленной безопасности № 176...., выданного Государственной службой горного надзора и промышленной безопасности Луганской Народной Республики, ФЛП ФИО разрешается выполнять: монтаж, демонтаж, наладку, ремонт, техническое обслуживание, реконструкцию паровых и водогрейных котлов, трубопроводов пара и горячей воды в срок до 23.04.2022 г.

Согласно предоставленной Министерством государственной безопасности Луганской Народной Республики отчетной документации (договоров подряда, актов приемки выполненных работ и услуг, платежных поручений), ФЛП ФИО за период 2019–2020 гг. освоил бюджетные денежные средства в сумме **32633808 руб.** (2019 г. — 19602960 руб., 2020 г. — 13030848 руб.).

При этом, согласно предоставленным актам приемки выполненных работ и услуг по форме КБ-2, ФЛП ФИО израсходовал денежные средства на сумму **2559177 руб.** (2019 г. — 1531957 руб., 2020 г. — 1027220 руб.) на уплату единого социального взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, который составляет 31 % от заработной платы, выплаченной наёмным работникам.

То есть, в числе других расходов, при освоении бюджетных денежных средств, ФЛП ФИО внес выплату заработной платы наёмным работникам в сумме **8255412 руб.** (2019 г. — 4941797 руб., 2020 г. — 3313615 руб.).

Согласно информации Государственного комитета налогов и сборов Луганской Народной Республики (17./.-1/.. от2022 г.) ФЛП ФИО в период 2019–2020 гг. уплатил в бюджет единый взнос на общеобязательное государственное социальное страхование в сумме — **1132606,6 руб.** (2019 г. — 267476,8 руб., 2020 г. — 865129,8 руб.), что соответствует выплаченной заработной плате наемным работникам в сумме — **3653569,68 руб.** (2019 г. — 862828,39 руб., 2020 г. — 2790741,29 руб.).

Расчеты, выполненные при аудите, свидетельствуют, что физическим лицом-предпринимателем ФИО в период 2019–2020 гг. завышены расходы:

- на уплату единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование в сумме — **1426570,4 руб.** (2559177 – 1132606,6);

- на выплату заработной платы наемным работникам — **4601842,32 руб.** (8255412 – 3653569,68).

Таким образом, в период 2019–2020 гг. физическим лицом-предпринимателем ФИО завышена стоимость подрядных работ и услуг, выполненных за бюджетные денежные средства на сумму — **6028351 руб.**, чем нанесен ущерб бюджету Луганской Народной Республики на вышеуказанную сумму.

Заверенные подписи исполнителей аудита эффективности использования государственных средств.

Следовательно, проведенный аудит использования государственных средств выявил неэффективное использование средств, выделенных из бюджета Луганской Народной Республики на ремонтные работы образовательных учреждений г. Красный Луч. В результате дело передано в следственные органы.

Выводы о научной новизне и практической ценности результатов, направление дальнейших исследований. Аудит эффективности использования государственных средств является независимой, объективной и достоверной проверкой направления бюджетных средств на различные большие и малые проекты, мероприятия, ремонты государственных учреждений и организаций, программы приобретения оборудования и оснащения школ и других образовательных учреждений на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности. Кроме всего прочего, аудит эффективности выявляет скрытые возможности повышения потенциала объектов аудита. Аудит эффективности направлен не только на подтверждение или не подтверждение экономичности, эффективности и результативности использования государственных средств. Он делает оценку, произ-

водит расчеты, предоставляет новые данные, предлагает направления и рекомендации по улучшению деятельности объекта аудита. Аудиторы, осуществляющие аудит эффективности, используют имеющиеся методики и развивают их, благодаря чему они предоставляют новую информацию, новые знания, предлагают мероприятия по данным результатам аудиторских заключений.

Повышение важности проведения аудита эффективности и привлечение внимания государственных органов к результатам аудита являются главными задачами на данном этапе. Для повышения действенности государственного аудита важно развитие сотрудничества всех органов власти с широкой общественностью. Результаты аудиторских заключений по государственным проверкам должны быть опубликованы в печати и других средствах массовой информации.

Библиографический список

1. Бударин, С. С. Аудит эффективности и управление процессом лекарственного обеспечения граждан [Текст] : монография / С. С. Бударин. — М. : Научная библиотека, 2018. — 179 с.
2. Бударин, С. С. Влияние качества управления ресурсами на доступность медицинской помощи [Текст] / С. С. Бударин, Ю. В. Эльбек // Вестник Казанского государственного аграрного университета. — 2020. — Том 15. — № 3 (59). — С. 88–93.
3. Морозов, А. Е. Изменение модели финансового контроля в условиях цифровой трансформации / А. Е. Морозов // Вестник Университета имени О. Е. Кутафина. — 2019. — № 7. — [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/izmenenie-modeli-finansovogokontrolya-v-usloviyah-tsifrovoy-transformatsii> (дата обращения: 02.11.2020).
4. Актуальные проблемы финансового права в условиях цифровизации экономики: монография [Текст] / под ред. Е. Ю. Грачевой. — М. : Проспект, 2020. — 256 с.
5. Васильева, Н. В. Конституционный статус федеральных территорий в России: теоретические основы законодательного регулирования [Текст] / Н. В. Васильева, С. В. Праскова, Ю. В. Пятковская // Правоприменение. — 2021. — № 1. — С. 127–128.
6. Соломко, М. Н. Развитие теории и методологии бюджетного регулирования [Текст] / М. Н. Соломко // Власть и управление на Востоке России. — 2020. — № 1 (90). — С. 6–15.
7. Бухвальд, Е. М. Институты развития и новые приоритеты региональной политики в России [Текст] / Е. М. Бухвальд // Теория и практика общественного развития. — 2014. — № 6. — С. 108–114.
8. Нагорная, М. С. Система управления рисками как эффективный механизм деятельности ФТС России в условиях модернизации [Текст] / М. С. Нагорная, Е. С. Якименко // Управление в современных системах. — 2019. — № 2 (22). — С. 15.
9. Лозицкая, О. И. Аудит эффективности: важность и перспективы в рамках системы государственного финансового контроля [Текст] / О. И. Лозицкая, Н. Л. Воронина // Финансы: теория и практика. — 2020. — Т. 24. — № 2. — С. 82–91.
10. Саунин, А. Н. Аудит эффективности бюджетных расходов в деятельности счетной палаты Российской Федерации: декларация или реальность? [Текст] / А. Н. Саунин // Вест. Моск. ун-та. Серия 26, Государственный аудит. — 2021. — № 1. — С. 39–59.

11. Васин, С. Г. Искусственный интеллект в управлении государством [Текст] / С. Г. Васин // Государственное и муниципальное управление. — 2017. — № 3 (17). — С. 5.

12. Labudde, D. Forensik in der digitalen Welt [Text] / D. Labudde, M. Spranger. — Berlin : Springer Spektrum, 2017. — 326 p.

13. СГА 104. Аудит эффективности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 30.11 2016 г. № 4ПК. — Режим доступа: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/460/460b8ddd57d9d200cb581435c9dc0fd4.pdf>.

© Гришко Н. В.

Рекомендована к печати д.э.н., проф. каф. ЭУ ДонГТИ Коваленко Н. В.

Статья поступила в редакцию 15.10.2022.

Doctor of Economics, Professor Grishko N. V. (DonSTI, Alchevsk, LPR, grinet@rambler.ru)

DEVELOPMENT OF AUDITING THE EFFICIENCY OF USING THE PUBLIC FUNDS

The results of auditing the efficiency of using the public funds are presented. The sequence of performance the auditing procedures has been developed, the scheme of auditing stages of using the public funds has been drawn up, the ways of development of the state auditing have been outlined.

Key words: *auditing, state, control, verification, means, development, effectiveness, economy, efficiency.*