

## ПРОБЛЕМЫ ПЕРЕХОДА К АУДИТУ ЭФФЕКТИВНОСТИ THE PROBLEMS OF TRANSITION TO THE AUDIT OF EFFICIENCY

СУПАТАЕВ К. С.  
к.э.н., доцент КГЮА  
ualibrary@mail.ru

*Обоснованы объективная необходимость перехода к аудиту эффективности в нашей республике и раскрыты связанные с ними проблемы.*

*Ключевые слова:* аудит эффективности, критерии оценки, бюджетирование, результативность, нефинансовые индикаторы.

*Substantiated the objective necessity for the transition to the audit of efficiency and revealed the problems connected with them in our republic/*

*Key words:* audit of efficiency, evaluation criteria, budgeting, effectiveness, nonfinancial indicator.

В настоящее время одним из важнейших направлений деятельности органов финансового контроля развитых стран мира является аудит эффективности, основной целью которого является определение социально-экономического эффекта использования средств государства, а также разработка рекомендаций по повышению результативности, экономности и продуктивности использования бюджетных средств и управления государственными финансовыми ресурсами в целом. В бюджетных системах, ориентированных не только обоснованное и целевое расходование бюджетных средств, но и на достижение конечного результата, все большее распространение получает именно аудит эффективности. В настоящее время доля аудита эффективности в общем объеме контрольных мероприятий в большинстве органов государственного финансового контроля развитых стран мира занимает до 70 процентов, а в нашей республике пока еще такого вида контроля не осуществляется.

Опыт зарубежных стран в сфере аудита эффективности представляет для нас большую практическую ценность, поскольку проблемы эффективного использования государственных средств и осуществления аудита эффективности для нашей страны сегодня является весьма актуальным.

Международный опыт свидетельствует, что использование аудита эффективности действительно позволяет рассчитывать на повышение эффективности и прозрачности управления государственными финансовыми ресурсами, когда обеспечивается распределение бюджетных средств не по статьям расходов, а по стратегическим целям и тактическим задачам, предусматривающим достижение определенных конечных результатов. При этом в основе принятия бюджетных решений лежат не суммы затрат по отдельным статьям экономической классификации (выплата заработной платы, оплата коммунальных услуг, проведение капитального ремонта и пр.) или расходы на выполнение отдельных государственных функций (образование, здравоохранение, правоохранительная деятельность, благоустройство), а совокупность бюджетных программ, ориентированных на обеспечение конкретного результата.

Существует ряд принципиальных различий между содержанием финансового аудита и аудита эффективности. Прежде всего, следует отметить, что финансовый аудит является достаточно формализованной процедурой по сравнению с аудитом эффективности, который представляет собой гибкую систему контроля, основанную в значительной мере на аналитических процедурах. Финансовый аудит и аудит эффективности отличаются постановкой задач, предметами и методами проведения проверок, а также оформлением их результатов в отчетах. Задачами финансового аудита являются определение правильности ведения, полноты учета и отчетности расходов бюджетных средств в рамках организации, а также законности и целевого использования бюджетных средств. В то время как задачами аудита эффективности являются определение экономности, продуктивности и

результативности использования государственных средств. То есть, при проведении аудита эффективности основное внимание уделяется оценке различных аспектов результатов использования государственных средств их получателями – ведомствами, организациями и предприятиями. При аудите эффективности упор делается на эффективности и результативности. Аудит финансовой отчетности ориентирован на прошлое, а аудит эффективности касается перспектив хозяйственной деятельности. Например, благодаря аудиту эффективности можно оценить, покупают ли какой-нибудь средства по минимальной цене, чтобы сэкономить деньги при закупках средств на будущее.

Изучения проблемы затратный метод формирования и использования государственных средств, а также проведение финансового аудита показывает, что они не позволяют эффективного и результативного использования бюджетных средств, наоборот, усиливает росту нарушения бюджетного законодательства и коррупции в этом секторе экономики.

Аудит, выполняемый аудиторами Счетной Палаты Кыргызской Республики - элемент аудита финансовой отчетности. Группа государственных аудиторов, пользующихся наиболее широким признанием, образует Главную контрольную службу по использованию бюджетных средств Кыргызской Республики. Большинство этих аудиторов проводят аудит соответствия.

Относительно аудита соответствия:

1) использована ли бюджетных средств в соответствии с установленных объемах и нормах, а также использована ли по назначению и в соответствии нормативных и законодательных актов;

2) согласуется ли его деятельность с законами и постановлениями, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Аудит эффективности должны быть ориентированы на определение в первую очередь результаты деятельности государственного аппарата, т.е. те реальные блага, которые можно получить в результате предоставления им бюджетных услуг и других аспектов функционирования системы управления, а также расходы на получение данных результатов. Внутренние механизмы функционирования данной системы, процесс организации деятельности государственного аппарата и предоставления услуг сам по себе не имеет ценности как таковой, он должен оцениваться исходя из того, насколько это позволяет удовлетворить потребности общества. Именно на основе данной логики аудиторы принципиальное значение однозначной, количественно определенной оценке результативности.

Однако, с другой стороны, результаты сложной и комплексной деятельности по государственному управлению плохо оцениваются количественными показателями; выбор этих показателей во многом оказывается субъективным; они могут либо не отражать реальную результативность деятельности, либо в значительной степени зависеть от факторов, находящихся вне контроля государственного аппарата. Более того, одни и те же показатели результативности можно интерпретировать совершенно по-разному в зависимости от того, кто осуществляет эту интерпретацию, какие интересы на нее влияют, каков уровень информированности об оцениваемом процессе. Тем самым объективный процесс оценки по сути может вырождаться в «игру цифрами», не имеющую отношения к реальной жизни. Снятие этого негативного явления важную роль должны сыграть аудит эффективности.

Аудит эффективности позволил бы разработку рекомендаций по следующим направлениям:

- обеспечение жестких бюджетных лимитов денежных средств, обусловленное ограниченностью финансовых ресурсов;
- планирование бюджетных средств по результату, идущее на смену планирование по затратам;
- оптимизация организационной структуры управления, имеющая целью повышение эффективности бюджетных расходов;
- сокращение государственного (муниципального) сектора, которые могут быть выполнены частными подрядчиками;
- внедрение конкурентных начал при предоставлении государственных (муниципальных) услуг, в том числе в социальной сфере на основе введения системы государственных заданий;
- привлечение квалифицированных кадров и их закрепление в системе государственной (муниципальной) службы;
- усиление ориентации на нужды населения через инструмент мониторинга предоставления государственных услуг.

Для иллюстрации конкретного аудита эффективности, выполняемого государственными аудиторами, ниже приведены пример, с точки зрения производительности и эффективности.

Больница с собственным административным аппаратом занимала три здания на территории

другой больницы. Аудит показал, что ограниченная производственная нагрузка в области административной деятельности первой больницы и ее близость к служебным помещениям основной больницы должны были бы сделать возможным объединение административных функций обеих больниц, что дало бы экономию в 1,5 млн. сом в год.

В нашей республике с учетом сохраняющихся традиций времен плановой экономики существует значительная вероятность использования механизмов бюджетирования по результату таким образом, чтобы возродить искаженную мотивацию у субъектов бюджетного планирования. Как известно, противоречия плановой экономики были связаны, в частности, с тем, что экономические субъекты, обладающие наибольшей информацией о своих возможностях и резервах, имели искаженную мотивацию: они были заинтересованы получить минимальный уровень планового задания и максимальный объем ресурсов для его выполнения. Опыт функционирования плановой экономики выявил, что скорректировать последствия подобной мотивации с помощью административных механизмов (повышение волевым путем, без надлежащей информации, плановых заданий и снижение выделяемых для их выполнения ресурсов) не удастся, при этом в результате их применения система приобретает все более разбалансированный характер. Вряд ли в современной Кыргызстане возможно полностью избежать данной угрозы, в этой связи должны быть разработаны рекомендации для снижения связанных с ней отрицательных последствий, к которым относятся:

- необходимость внедрения в систему распределения финансовых средств элементов конкуренции, заинтересовывающих государственные структуры в выявлении внутренних резервов. В то же время они в обязательном порядке должны дополняться механизмами ответственности за искусственное завышение планируемых результатов как способа «нечестной конкуренции» за бюджетные ассигнования;

- недопустимость рассмотрения перевыполнения запланированных показателей результативности как признака хорошей работы субъекта бюджетного планирования;

- нецелесообразность жесткой увязки оплаты труда руководителей и работников субъектов бюджетного планирования с выполнением показателей результативности, необходимость осторожного подхода даже в том случае, когда от исполнения показателей зависит часть материального поощрения.

Сложность перехода к аудиту эффективности заключается в том, что внедрение аудита эффективности требует участия всех государственных служащих, особенно менеджеров программ. Это не просто системное изменение. Это переход к новой парадигме: вместо априорного контроля - доверие, вместо "поживем - увидим" - ведомственная креативность. Переход должен происходить в рамках гибкой административной системы, способной в то же время вырабатывать ясную политику и жесткие директивы.

Основная трудность, с которой приходится сталкиваться при аудите эффективности, - это выбор специальных критериев для оценки производительности и эффективности. Аудит сформированной финансовой отчетности проводят на базе общепринятых бухгалтерских принципов, которые и представляет собой широкомасштабные критерии для оценки объективного представления. Цели аудита, как показано выше, служат для установления конкретных критериев при решении вопроса о том, были реализованы общепринятые бухгалтерские принципы в конкретной ситуации или нет. Для же аудита эффективности подобных четко определенных критериев не существует.

Один из способов определения критериев для аудита эффективности это утверждение о том, что его цели должны позволить определить, можно ли повысить для какой-либо области деятельности организаций уровень эффективности и результативности, подсказать, какие необходимы усовершенствования. Это утверждение приемлемо для опытных и хорошо обученных аудиторов, однако для большинства аудиторов затруднительно им пользоваться.

Первые реальные шаги по реализации принципа эффективного расходования государственных средств были предприняты Правительством Кыргызской Республики, когда было принято постановление от 25 января 2012 г. № 54 О проекте Закона Кыргызской Республики «О республиканском бюджете Кыргызской Республики на 2012 год и прогнозе на 2013-2014 годы». Данное постановление стало отправным моментом в регулировании процедуры внедрения бюджетирования, ориентированное на результат в практику финансового среднесрочного планирования на республиканском уровне.

В пилотный проект по программному бюджету были выбраны шесть министерств. По результатам анализа представленных программных бюджетов необходимо отметить, что наиболее подготовленными были два министерства.

Кроме того, разработчики бюджетных программ министерств ссылаются на недостаток

кадров, привлеченных к разработке программного бюджета, а также на необходимость дальнейшего обучения. Часто возникает недопонимание отраслевых министерств, где программами и мерами определяется финансирование тех или иных мероприятий, тогда как финансирование - не является целью, а является средством достижения цели.

Основной проблемой пилотных министерств является то, что программный бюджет составляется формально. В Бюджетном циркуляре было рекомендовано в каждом пилотном министерстве создать рабочую группу под председательством министра, заместителя министра, руководителей подразделений по стратегии и бюджету. Несмотря на данную рекомендацию, формированием бюджета на программной основе занимаются бухгалтера и финансовые работники, которые зачастую затрудняются в формулировании стратегических целей, программ, мер.

Также основным недостатком представленных бюджетов пилотных министерств является то, что по программе "Планирование, управление и администрирование" учтены общие расходы по Центральному аппарату, тогда как согласно требованиям Бюджетного циркуляра в данной программе должны быть отражены расходы на функции, связанные с так называемыми "горизонтальными" услугами, предоставляемыми всему министерству без возможности распределения затрат на конкретную программу. Расходы на отраслевые подразделения, ответственные за осуществление мероприятий по реализации государственной политики, должны быть распределены по соответствующим программам. Данное требование позволяет определить средства, направляемые на реализацию той или иной государственной политики.

Как отмечено в работе, программное бюджетирование предполагает распределение бюджетных средств по конкретным определенным мероприятиям для достижения целей программы и получения эффекта от потраченных бюджетных средств. С этой целью, для каждой бюджетной программы должны быть внедрены финансовые и нефинансовые индикаторы эффективности расходования бюджетных средств и достижения целей программ.

На наш взгляд, с начала необходимо было внедрить аудит эффективности, это дало возможность эффективным аудиторам по мере накопления практического опыта разрабатывать конкретные рекомендации и нефинансовых индикаторов по эффективному использованию бюджетных средств, для достижения конкретных целей бюджетных программ. А также, совместно с менеджерами и специалистами отраслевых подразделений министерств подобрали и установили специальных критериев для оценки эффективности отдельных бюджетных учреждений. Так или иначе, после внедрения программного бюджетирования требуется осуществления контроля над их выполнением, этого должны выполнять аудиторы Счетной Палаты КР. Это порождает необходимость параллельно с программным бюджетированием внедрить аудит эффективности. Для этого необходимо реформировать Счетной Палаты КР: обучать и подготовить соответствующих эффективных аудиторов и провести соответствующие организационные работы к переходу аудиту эффективности.

## Литература

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: пер. с англ.; гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2007.
2. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник / - М.: КНОРУС, 2010.
3. Государственные и муниципальные финансы: учебное пособие / О.В. Малиновская, И.П. Скобелева, А.В. Бровкина. – М.: КНОРУС, 2012.
4. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 25 января 2012 г. № 54 О проекте Закона Кыргызской Республики «О республиканском бюджете Кыргызской Республики на 2012 год и прогнозе на 2013-2014 годы».