

Чистов И.В.

Доктор экономических наук, профессор.

Закутнев С.Е.

Кандидат экономических наук.

Развитие финансового контроля в сфере национальной обороны в условиях бюджетирования, ориентированного на результат

В статье характеризуется организация государственного финансового контроля использования бюджетных средств на нужды национальной обороны до и после внедрения бюджетирования, ориентированного на результат, рассматриваются сущность и особенности аудита эффективности использования государственных финансовых ресурсов, различия между ведомственным финансовым контролем и аудитом эффективности бюджетных расходов, а также содержание аудита эффективности расходов на национальную оборону.

Одной из приоритетных задач бюджетной политики Российской Федерации на современном этапе экономического развития является повышение эффективности использования государственных финансовых ресурсов. Особую актуальность это приобретает в условиях глобального экономического кризиса, который выразился, в частности, в снижении доходной части федерального бюджета и соответственно в его дефиците и необходимости секвестирования его расходной части. «Переход к режиму жесткой экономии бюджетных средств предполагает достижение максимально возможного мультипликативного экономического и социального эффекта от каждого бюджетного рубля» [3].

В настоящее время управление государственными финансовыми ресурсами осуществляется в рамках реформирования бюджетного процесса, выражающегося главным образом во внедрении программно-целевого метода бюджетного планирования, направленного на обеспечение прямой взаимосвязи между распределением бюджетных ресурсов и планируемыми результатами их использования в соответствии с приоритетами государственной финансовой политики.

Президент Российской Федерации в своем Бюджетном послании Федеральному Собранию Российской Федерации «О бюджетной политике в 2009-2011 годах» особое внимание обратил на совершенствование структуры и механизмов государственного финансового контроля, необходимость включения в Бюджетный кодекс современных норм в части, касающейся государственного финансового контроля и ответст-

венности за нарушение бюджетного законодательства [2]. В Бюджетном послании «О бюджетной политике в 2010-2012 годах» Президент отметил, что «контроль за целевым расходованием бюджетных средств должен сопровождаться содержательным анализом достигнутых результатов». Одной из задач в рамках совершенствования технологий формирования и исполнения бюджета определено совершенствование государственного и муниципального контроля: «Должны быть кардинально изменены подходы к осуществлению государственного и муниципального контроля. Его содержание должно состоять не только в фиксации факта выделения и расходования средств, но и в подтверждении достижения эффекта, на который рассчитывали при принятии решений об их выделении. Необходимо четко разграничить полномочия и ответственность органов государственного и муниципального контроля, устранить параллелизм и дублирование в их работе» [3].

В Концепции ведомственного финансового контроля в Вооруженных Силах Российской Федерации отмечено, что возрастающие в последние годы расходы государственных средств на оборону страны требуют создания оптимальных условий для обеспечения их законного и рационального использования. Для этого необходимо создать целостную систему эффективного финансового контроля за правильным расходованием выделяемых Министерству обороны Российской Федерации материальных и денежных средств, имущества и иных ресурсов. К настоящему времени в Вооруженных Силах Российской Федерации пока еще не



сформирована полноценная, эффективная система контроля, позволяющая своевременно предотвращать нерациональное и неэкономное использование выделяемых средств, выявлять механизмы хищений, утрат, осуществления незаконных и нецелевых расходов материальных и денежных средств и другие экономические нарушения в деятельности Вооруженных Сил Российской Федерации. Построение системы контроля должно обеспечивать эффективность расходования бюджетных средств, направляемых на обеспечение обороны как на период реформирования Вооруженных Сил Российской Федерации, так и на последующий период [5].

Эффективное управление бюджетными средствами, направляемыми на обеспечение обороны государства, в условиях программно-целевого планирования предполагает получение информации о том, в какой степени в результате управления обеспечивается достижение целей государственной военно-бюджетной политики. До недавнего времени финансовый контроль в сфере национальной обороны сводился, как правило, к проверке соблюдения субъектами бюджетных отношений требований действующего законодательства и в малой степени был направлен на решение задачи повышения результативности бюджетных расходов. Методы финансового контроля, традиционно применяющиеся в практике, не позволяют установить, насколько эффективно были использованы бюджетные средства и каков результат их использования. Для получения такой оценки необходимо применять специальные механизмы финансового контроля, которые позволят получить оценку уровня эффективности использования бюджетных ассигнований бюджетополучателями.

Одним из наиболее действенных механизмов финансового контроля за использованием бюджетных средств становится в последнее время аудит эффективности. Внедрение аудита эффективности на всех стадиях бюджетного процесса, совершенствование контроля за деятельностью органов военного управления по управлению и распоряжению военным имуществом, обеспечение эффективности управления военными финансами – приоритетные направления

развития финансового контроля использования бюджетных средств на национальную оборону. Аудит эффективности использования государственных ресурсов, как одна из форм государственного финансового контроля позволяет контролировать не только целевой характер государственных расходов, но и оценивать их эффективность и результативность.

Одним из принципов бюджетной системы, определенных статьей 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации, является результативность и эффективность использования бюджетных средств, который означает, что «при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств» [1].

Кроме того, Бюджетным кодексом Российской Федерации определено, что «главные распорядители бюджетных средств осуществляют финансовый контроль за подведомственными распорядителями (получателями) бюджетных средств в части обеспечения правомерного, целевого, эффективного использования бюджетных средств» (статья 269), а также предоставлено право органам исполнительной власти «создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств» (статья 270.1) [1].

Закон «О Счетной палате Российской Федерации» также предусматривает возможность проведения аудита эффективности. В статье 2 Закона одной из задач Счетной палаты РФ зафиксировано «определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности» [4].



В настоящее время одним из концептуальных направлений реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации, влияющих на организационные, методологические и методические приемы в государственном финансовом контроле, является переход от концепции «управления ресурсами» (затратное бюджетирование) к концепции «управления результатами» (бюджетирование, ориентированное на результат, или БОР).

В рамках концепции «управления ресурсами» бюджет формируется путем индексирования существующих расходов по детальным статьям различных типов бюджетной классификации. При соблюдении жестких бюджетных ограничений обеспечивается сбалансированность бюджета и выполнение бюджетных проектировок. В то же время ожидаемые результаты бюджетных расходов не обосновываются, а управление бюджетом сводится главным образом к контролю соответствия фактических и плановых показателей расходов по статьям бюджетной классификации. Перераспределение средств между статьями и разделами не допускается или крайне затруднено, а остатки средств на бюджетном счете ликвидируются в конце года, что побуждает администраторов бюджетных расходов любой ценой обеспечить «освоение» выделенных средств. Преобладает внешний контроль, осуществляемый центральными или специализированными ведомствами.

В рамках концепции «управления результатами» бюджет формируется исходя из целей и планируемых результатов государственной политики. Расходы имеют четкую привязку к функциям, программам, услугам, видам деятельности, при их планировании основное внимание уделяется обоснованию

конечных результатов в рамках бюджетных программ с точки зрения экономической эффективности их достижения и социальной значимости. Расширяется самостоятельность и ответственность администраторов бюджетных средств: устанавливаются среднесрочные переходящие лимиты ассигнований с их ежегодной корректировкой, предоставляется возможность оперативного управления средствами (перераспределения между статьями бюджетной классификации и периодами расходов), лимитируется лишь общая сумма ассигнований (глобальный бюджет) на определенные функции и виды деятельности, предварительного подтверждения расходов в рамках установленных лимитов ассигнований не требуется. Приоритет отдается упреждающему внутреннему контролю, а ответственность за принятие решений делегируется на нижние уровни. Проводится мониторинг и последующий внешний аудит финансов и результатов деятельности. Оценка деятельности ведется по достигнутым результатам в соответствии с планами, сэкономленные средства (или часть их) могут быть использованы по усмотрению администратора бюджетных средств (таблица 1).

БОР ставит перед субъектами государственного финансового контроля ряд проблем по разработке и внедрению в действующую практику новых, ранее не используемых приемов и способов проведения контрольных операций, связанных с аналитической работой, позволяющих делать выводы о целесообразности, результативности и эффективности использования государственных финансовых ресурсов. Изменения, происходящие в организации государственного финансового контроля в условиях БОР, представлены на рисунке 1.

Таблица 1

Затратное бюджетирование	Бюджетирование, ориентированное на результат
Целевое использование средств – соответствие плану	Целевое использование средств – соответствие целям и результатам
Годовой горизонт	Трехлетние «лимиты» расходов
Индексация расходов	Конкуренция программ
Приоритет функциональной и детальной экономической классификации	Приоритет ведомственной (программной) и укрупненной экономической классификации
Контроль затрат	Контроль (мониторинг) результатов



Затратное бюджетирование	Бюджетирование, ориентированное на результат
Внешний контроль за деятельностью	Внутренний контроль и подотчетность
Планирование на основе расходных потребностей ведомств	Планирование на основе приоритетов и ожидаемых результатов программ
Высокая степень централизации в принятии решений	Делегирование управленческих полномочий на уровне эффективного исполнения

В общей постановке аудит эффективности использования ресурсов представляет собой информационно-прозрачную, достоверную проверку деятельности экономических субъектов по использованию различного вида ресурсов. Особая разновидность аудита эффективности – аудит эффективности средств государственного бюджета, ориентированный на активизацию контроля за бюджетным процессом не только на стадии распределения и доведения государственных средств до их потребителей, но и включающий оценку эффективности, целесообразности и результативности бюджетных

расходов. Особенности данного аудита и реальности его проявления представлены в таблице 2.

Предметом аудита эффективности государственных военных расходов является деятельность органов военного управления и других распорядителей и получателей государственных средств по их использованию в целях выполнения возложенных на них задач, функций в сфере национальной обороны или реализации бюджетных программ.





* включающий и финансовый аудит

** включающий и проведение ревизий и тематических проверок

Рисунок 1 – Организация финансового контроля использования государственных финансовых ресурсов до и после внедрения БОР

Таблица 2

Особенности	Реальности проявления
1. Реальное использование принципов эффективности и экономности использования	Осуществляется переход от простого распределения бюджетных средств к контролю



Особенности	Реальности проявления
государственных финансовых ресурсов	за достижением заданных результатов с использованием наименьшего объема средств
2. Включение финансового контроля (в плане оценки эффективности) в схему формирования бюджета	Усиливается ответственность разработчиков бюджета и активизируется фаза предварительного контроля бюджетного процесса
3. Стимулирование движения от «контроля исполнения» к «контролю принятия решений»	Концентрируются усилия на экспертизе бюджета по макроэкономическим параметрам в соответствии со стратегическими целями развития государства и экономики
4. Повышение уровня системности контрольных функций	Формируется реальный симбиоз функций контроля и активизация мониторинга исполнения бюджета, особенно по параметрам результативности
5. Повышение уровня ответственности субъектов контроля за использованием финансовых ресурсов и собственности	Ответственность приобретает реальные очертания, выявляются причинно-следственные связи нарушений
6. Фактор перехода к «бюджетированию, ориентированному на результат» или «программно-целевому бюджетированию» с использованием индикативных методов планирования	Формируется новая система бюджетного планирования, решающей становится схема «расходы-отдача» в аспекте оценки эффективности и экономичности использования ресурсов

Это, в частности, могут быть:

- функциональные сферы деятельности главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств (в разрезе разделов и подразделов классификации расходов бюджетов);

- программы, финансируемые из средств федерального бюджета (федеральные целевые программы, ведомственные целевые программы), или их отдельные элементы;

- организация управления и использования движимого и недвижимого военного имущества;

- отдельные процессы и операции, связанные с управлением и использованием государственных средств (финансово-бюджетные операции, бюджетные сметы, операции с бюджетными средствами, бухгалтерская документация и т.д.).

Объектами аудита эффективности государственных военных расходов являются:

- министерства и ведомства Российской Федерации, органы военного управления, являющиеся главными распорядителями или распорядителями бюджетных средств в сфере национальной обороны;

- военно-бюджетные учреждения и иные организации, получающие бюджетные средства;

- иные субъекты экономической деятельности, использующие государственные средства в целях обеспечения национальной обороны;

- организации, предприятия и учреждения, а также социальные группы граждан, на деятельности или жизнеобеспечении которых отражаются результаты использования государственных средств.

Аудит эффективности осуществляется в различных видах, которые отличаются в зависимости от поставленных целей и задач, предмета и объектов проверки. Наиболее существенные и важные результаты аудита эффективности с точки зрения их влияния на повышение эффективности использования государственных средств могут быть получены, как правило, при проведении следующих видов проверок:

- проверки отдельных министерств, ведомств или бюджетных учреждений, в ходе которых осуществляется оценка эффективности всех или отдельных аспектов их деятельности;

- проверки, охватывающие ряд министерств и ведомств, предметом которых являются функциональные области, сферы или виды деятельности, общие для федеральных органов исполнительной власти;



– проверки отдельных программ, в реализации которых принимает участие несколько министерств, ведомств, бюджетных учреждений и иных организаций;

– дополнительные проверки, которые проводятся с целью оценки действий министерств и ведомств по устранению замечаний и выполнению рекомендаций по результатам проведенного аудита эффективности.

Задачами аудита эффективности использования бюджетных средств на национальную оборону являются:

– оценка качества постановки целей, задач и подготовки ведомственных целевых программ;

– оценка эффективности реализации целей, задач и ведомственных целевых программ;

– выявление отклонений полученных результатов от плановых;

– анализ и определение причин выявленных отклонений;

– подготовка рекомендаций по совершенствованию процесса планирования и реализации целей, задач и ведомственных целевых программ;

– подготовка предложений по корректировке показателей деятельности органов военного управления;

– оценка качества и надежности функционирования системы мониторинга целей, задач и ведомственных целевых программ.

Для достижения цели и реализации задач аудита эффективности использования бюджетных средств на национальную оборону должны быть предусмотрены следующие основные мероприятия:

1. Участие в подготовке сводного доклада о результатах и основных направлениях деятельности Министерства обороны РФ как субъекта бюджетного планирования.

2. Обобщение и анализ информации от органов военного управления, военно-бюджетных учреждений по вопросам результативности деятельности и эффективности расходования бюджетных средств.

3. Координация подготовки ведомственных целевых программ по совершенствованию финансово-экономического обеспечения войск (сил).

4. Оценка эффективности и результативности расходов на национальную оборону,

подготовка предложений по конкурентному распределению бюджетных средств между военно-бюджетными учреждениями с учетом результатов деятельности.

5. Прогноз закупок для государственных нужд в системе обеспечения войск (сил).

6. Организация и координация ведения мониторинга ведомственной и статистической отчетности, хода реализации ведомственных целевых программ.

7. Разработка и реализация планов проверок (аудита эффективности) для оценки результативности расходов.

8. Контроль за устранением нарушений, выявленных в результате проверок (аудита эффективности).

9. Взаимодействие со Счетной Палатой РФ, Минфином, Росфиннадзором, Минэкономразвития, Правительственной комиссией по оценке результативности деятельности федеральных и региональных органов исполнительной власти.

Аудит эффективности военно-бюджетных расходов и ведомственный финансовый контроль, базируясь на ряде общих принципов, имеют при этом различное содержание, которое обусловлено двойственным характером проверяемых результатов использования государственных средств. Особенностью аудита эффективности военно-бюджетных расходов, в отличие от ведомственного финансового контроля, является то, что его объектами могут быть не только органы военного управления, военно-бюджетные учреждения, но и военнослужащие, на деятельности или жизнеобеспечении которых отражаются результаты использования государственных ресурсов.

Если предметом ведомственного финансового контроля являются результаты расходования бюджетных средств, характеризующие правомерность их использования и отражаемые в соответствующих финансовых документах и отчетности, то предметом аудита эффективности – показатели использования государственных ресурсов по удовлетворению общественных потребностей.

Аудит эффективности и ведомственный финансовый контроль, отличаясь по содержанию осуществляемого ими финансового контроля как разные его типы, тем не менее, имеют ряд общих характеристик, присущих

финансовому контролю как таковому (таблица 3). Оба они проводятся в форме последующего контроля формирования и исполь-

зования государственных средств, который направлен на выявление и устранение имеющихся проблем и недостатков.

Таблица 3

Область сравнения	Ведомственный финансовый контроль	Аудит эффективности бюджетных расходов
Цели	Определение правильности ведения, полноты учета и отчетности, законности и целевого использования государственных средств	Определение экономичности, продуктивности и результативности использования государственных ресурсов
Материалы, подлежащие проверке	Финансовые документы и отчетность, отражающие правомерность использования государственных средств	Документы, отражающие результаты деятельности по формированию и использованию государственных средств на достижение целей, задач, функций и программ
Содержание работы	Документальная и фактическая проверка операций с государственными средствами, а также их отражения в бухучете и финансовой отчетности	Анализ организации работы, ситуаций; сравнительный анализ, синтез; разработка соответствующих критериев оценки эффективности; опросы, интервью, собеседования, анкетирование
Формы представления результатов контроля	в виде: - справок, актов ревизий и проверок стандартизированной формы; - выводов на основе финансовых документов; - описания выявленных нарушений и меры по их устранению	в виде: - отчета о результатах, который может содержать дискуссионный материал; - выводов, сформулированных на основе совокупности различных аргументов и доказательств; - отдельных конструктивных предложений

Аудит эффективности бюджетных расходов неизбежно ведет к изменению экономических отношений в финансово-экономическом обеспечении войск (сил). В первую очередь это касается военно-бюджетных учреждений как бюджетополучателей в области наделения их большей свободой для маневра в рамках установленных бюджетных лимитов, а также использования государственных финансовых ресурсов. Все эти меры должны сочетаться с усилением заинтересованности военно-бюджетных учреждений в эффективном расходовании средств и ростом ответственности за результат, что возможно только при повышении уровня доверия лицам, реализующим бюджетные средства.

Проверка эффективности использования бюджетных средств имеет множество различных целей, поэтому требуется разработка соответствующего им множества крите-

риев оценки эффективности. Критерии оценки эффективности использования государственных средств представляют собой единство качественных и количественных характеристик организации деятельности контролируемого объекта. На их основе осуществляется проверка и анализ результатов достижения военно-бюджетными учреждениями установленных ими целей и задач, выполнения возложенных на них функций.

Основные требования, которые должны предъявляться к качеству контрольно-ревизионной деятельности в процессе осуществления аудита эффективности военно-бюджетных расходов, следующие:

– высокое качество планирования контрольных мероприятий, их осуществление и подготовка отчета о результатах;



- независимость работы по аудиту от деятельности других органов военного управления;

- применение адекватных информационных ресурсов, которые обеспечивали бы ясное понимание и выполнение аудиторских задач и других требований всеми имеющими к ним отношение лицами;

- объективность в изложении материалов, принятии решений и выполнении требований, направленных на устранение выявленных недостатков, низкой результативности и нарушений в деятельности объектов контроля;

- соответствие процедур аудита законодательным актам, определяющим деятельность подразделения аудита;

- защита информации, связанной с аудитом.

Деятельность любого военно-бюджетного учреждения включает две основные составляющие: функциональную, т.е. связанную с выполнением возложенных на него функций и решением поставленных перед ним задач, и экономическую, характеризующуюся материальными, трудовыми и финансовыми затратами на выполнение его функций.

Результативность использования государственных средств характеризуется степенью соответствия фактических результатов деятельности проверяемого военно-бюджетного учреждения запланированным результатам и определяется в двух аспектах: социальном и экономическом.

Результатом функциональной деятельности военно-бюджетного учреждения является социальный эффект для войск (сил). Социальная результативность характеризует использование государственных средств с точки зрения удовлетворения потребностей. Она характеризует пользу или выгоду от предоставления услуг для ее получателей. Социальная результативность является одной из основных проблем аудита эффективности и предполагается при любой проверке. Возможны ситуации, когда бюджетные средства израсходованы на оказание определенных услуг, а результативность оказывается весьма низкой, если эти услуги не обеспечивают удовлетворение потребностей тех, для кого они предназначены.

Результатом экономической деятельности являются результаты в виде продукта деятельности (услуг), полученного в результате использования государственных средств. Эффективным является использование ресурсов, при котором фактическая стоимость единицы ресурса будет меньше плановой, либо меньше чем стоимость аналогичного ресурса, используемого иными учреждениями для производства аналогичных услуг. Эффективность использования государственных финансовых средств определяется соотношением между объемом оказанных услуг и другими результатами деятельности проверяемого военно-бюджетного учреждения и затраченными на получение этих результатов финансовыми ресурсами.

При этом результат характеризуется фактом достижения (недостижения) той цели, ради которой это расходование производилось. Таким образом, возможны четыре варианта использования средств:

- рациональное и эффективное – выбран оптимальный путь решения проблемы, соблюден принцип эффективности;

- рациональное, но неэффективное – выбран оптимальный путь решения проблемы, но принцип эффективности не соблюдался;

- нерациональное, но эффективное – принцип эффективности соблюден в рамках выбранного пути решения, но данный путь не является наилучшим среди имеющихся;

- нерациональное и неэффективное – кроме того, что выбранный путь решения проблемы не является наилучшим среди имеющихся, при его реализации не был соблюден принцип эффективности.

В процессе аудита эффективности должна проверяться как экономическая, так и функциональная деятельность учреждения и, соответственно, оцениваться ее прямые и конечные результаты. Оценка тех или иных достигнутых результатов осуществляется путем их сравнения с критериями оценки эффективности, выбранными в соответствии с целями проверки, и на этой основе определяется эффективность использования государственных средств. Эффективность использования государственных средств может характеризоваться с различных сторон и включать, в зависимости от поставленных целей проверки, определение экономично-



сти, продуктивности и результативности использования государственных средств объектом проверки в процессе его деятельности.

Таким образом, содержание аудита эффективности военно-бюджетных расходов можно представить в следующем виде (рисунок 2).

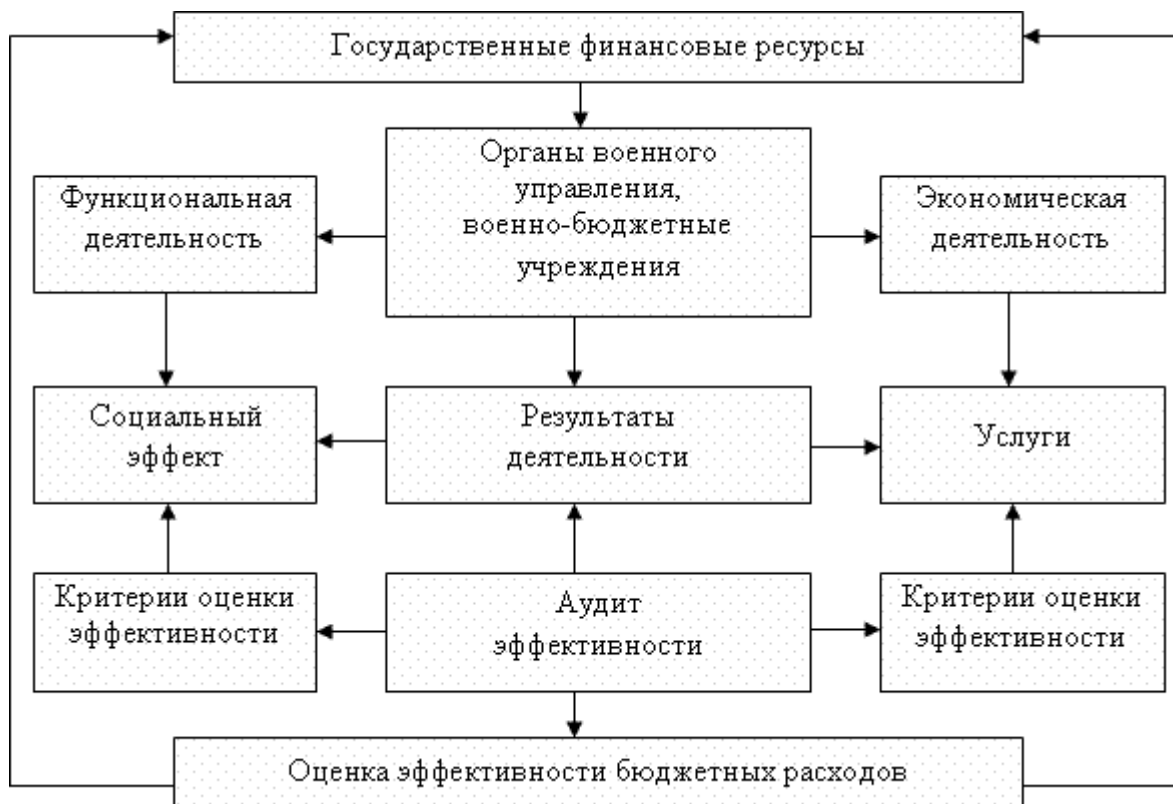


Рисунок 2 – Содержание аудита эффективности государственных военных расходов

Таким образом, аудит эффективности использования бюджетных средств гармонично вписывается в систему организации бюджетного процесса, в котором формирование и исполнение бюджета осуществляется на основе бюджетирования, ориентированного на результат. Метод бюджетирования, ориентированного на результат, ставит перед государственным финансовым контролем ряд проблем по разработке и внедрению в действующую практику государственного финансового контроля новых, ранее не используемых приемов и способов проведения контрольных операций, связанных с аналитической работой контролирующих субъектов, позволяющих делать выводы о целесообразности, результативности и эффективности использования бюд-

жетными учреждениями государственных финансовых ресурсов.

Список использованных источников:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ.
2. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 июня 2008 года «О бюджетной политике в 2009-2011 годах».
3. Бюджетное послание Президента РФ от 25 мая 2009 года «О бюджетной политике в 2010-2012 годах».
4. Федеральный закон от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».
5. Приказ Минобороны РФ от 4 февраля 2009 г. № 33 «Об утверждении Концепции ведомственного финансового контроля в Вооруженных Силах Российской Федерации».