

4.5. ОСОБЕННОСТИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Мельник М.В., д.э.н., профессор кафедры аудита и контроля Финансового университета при Правительстве РФ;

Антипова Т.В., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Московского университета Министерства внутренних дел РФ

В статье отражены правовое обеспечение и сравнительная характеристика автономных, бюджетных и казенных учреждений с учетом новаций, введенных Федеральным законом «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 8 мая 2010 №83-ФЗ. Показаны особенности проведения контрольных мероприятий при аудите эффективности автономных, бюджетных, казенных учреждений и основные перспективы развития их аудита эффективности.

ВВЕДЕНИЕ

По мнению выдающегося ученого П.Ф. Друкера, «в XXI веке сектором роста в развитых странах будет не «бизнес», то есть не организованная экономическая деятельность, а – вероятнее всего – некоммерческий общественный сектор. Именно там менеджмент сегодня наиболее востребован; именно там практическое применение менеджмента, построенного на прочных принципах, опирающегося на теорию, может в кратчайший срок дать самые лучшие результаты» [15, с. 209].

Качество менеджмента в области государственного (муниципального) управления однозначно является приоритетной задачей государства. В основе государственной политики в области реформирования государственного сектора лежит Концепция управления государственным имуществом и приватизации в РФ [10]. Базовыми положениями этого документа в отношении реформирования учреждений являются:

- определение количества учреждений, необходимых для обеспечения государственных функций. Остальные учреждения подлежат преобразованию в иные формы некоммерческих организаций или в коммерческие в процессе приватизации их имущества либо ликвидированы;
- повышение эффективности деятельности оставшихся государственных учреждений и использования закрепленного за ними имущества путем установления обязательных требований к текущему и перспективному планированию результатов их деятельности;
- снижение расходов государственного бюджета на содержание учреждений. В первую очередь это должно затронуть те из них, которые занимаются преимущественно предпринимательской (коммерческой) деятельностью, что, по существу, противоречит предназначению учреждений, в этом случае государство не должно нести субсидиарную ответственность по обязательствам учреждений;
- ужесточение контроля деятельности учреждений посредством установления обязательных требований к форме, содержанию и периодичности представления отчетности собственнику (учредителю) об их деятельности, а также повышения ответственности руководителей за результаты работы учреждения.

Правительственные планы реформирования учреждений не исключают возможности сохранения части учреждений, имущество которых признано необходимым для выполнения государственных или муниципальных (так называемых нерыночных) «публичных функций». Такие учреждения (казенные) не должны заниматься предпринимательской деятельностью. Планирование их деятельности предполагается осуществлять в рамках стандартов (нормативов). Финансирование этих учреждений должно быть полностью обеспечено средствами

бюджетов различного уровня. В среднесрочной перспективе планируется осуществить преобразование большей части учреждений, в том числе тех, которые отвечают основным критериям, в иные формы некоммерческих организаций. Вышеперечисленные положения способствуют процессу оптимизации бюджетной сети, схематично изображенному на рис. 1.

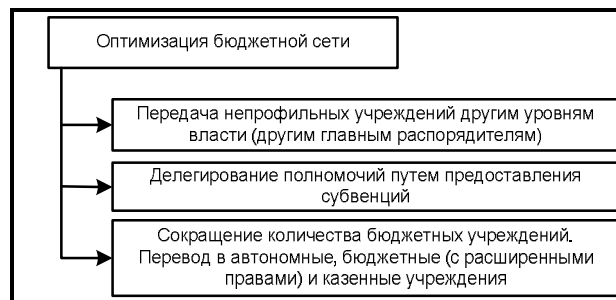


Рис. 1. Мероприятия по оптимизации бюджетной сети

Посланием Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 12 ноября 2009 года и Бюджетным посланием Президента РФ Федеральному Собранию от 20 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 гг.» провозглашается необходимость на практике обеспечить внедрение государственных заданий на оказание государственных услуг и их оплату по реальным результатам, создать стимулы для ориентации государственных учреждений на запросы потребителей, в том числе за счет внедрения новых систем оплаты труда, привязанных к реальным результатам работы. Необходимо создать стимулы для государственных учреждений к обеспечению экономии материальных ресурсов, используемых для оказания государственных услуг. Целесообразно рассмотреть возможность перевода значительной части бюджетных учреждений со сметного принципа финансирования на формирование государственных заданий с обеспечением финансирования за счет субсидий, в том числе на основе преобразования бюджетных учреждений в автономные и казенные учреждения.

Автономные учреждения рассматриваются как новая организационно-правовая форма, позволяющая повысить эффективность реализации государственных (муниципальных) социальных услуг. С одной стороны, автономные учреждения используют на праве оперативного управления государственную собственность, с другой – им дано право самостоятельно вести свою финансово-хозяйственную деятельность.

Однако, процессу создания и функционирования автономных учреждений, в том числе на федеральном уровне, препятствует ряд факторов. Среди них – неоправданно сложная процедура создания автономных учреждений; опасения руководителей большинства бюджетных учреждений по поводу организационных и иных трудностей, связанных с переходом в автономное учреждение; отсутствие гарантий того, что при переходе в автономное учреждение финансовое положение учреждения не ухудшится. Необходимо отметить и то, что принцип финансирования государственного задания по нормативам затрат не подходит для многих учреждений, в которых нельзя четко определить объем предоставленных услуг. К 2009 г. на федеральном уровне было создано только четыре автономных учреждения. Следовательно, ранее закрепленные правовые механизмы не были реализованы на практике, что не позволило пока решить проблемы оптимизации бюджетной сети.

Реструктуризация бюджетной сети вступает в новую фазу развития с 1 января 2011 г. – с момента вступления в силу Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 8 мая 2010 г. №83-ФЗ (Закон 83-ФЗ).

Эта фаза характеризуется введением казенных учреждений, которые должны обеспечить гарантированную реализацию высокозначимых социальных функций вне зависимости

от объема предоставляемых услуг, от экономического результата деятельности оказывающих эти услуги учреждения.

В результате реализации Закона 83-ФЗ предполагается решить такие задачи реформирования бюджетной сети как:

- создание условий и стимулов для сокращения внутренних издержек бюджетных учреждений и привлечения ими внебюджетных средств,
- расширение самостоятельности учреждений бюджетной сферы,
- повышение ответственности за конечные результаты их деятельности, а также сохранение социальной ответственности государства за те сектора, где действие рыночных механизмов нецелесообразно;
- создание условий и стимулов для федеральных органов государственной власти по оптимизации сети учреждений.

Для решения этих задач закон 83-ФЗ предусматривает, что государственное или муниципальное учреждение будет функционировать в форме бюджетного, автономного или казенного учреждения. При этом пока не определен механизм перевода бюджетных учреждений в казенные. Также пока остаются неясными конкретные критерии перевода в казенные учреждения. Хотя Законом 83-ФЗ установлено, что существующие государственные учреждения будут отнесены к бюджетным или казенным на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления (до 1 ноября 2010 г. на федеральном уровне и до 1 декабря 2010 г. на региональном уровне). При этом до 1 июня 2011 г. федеральные государственные органы, осуществляющие функции и полномочия учредителей бюджетных учреждений, должны внести соответствующие изменения в уставы федеральных бюджетных и казенных учреждений (до 1 декабря 2011 г. – аналогичные изменения должны быть осуществлены в каждом субъекте РФ и муниципальном образовании).

Статус казенных учреждений, по сути, совпадает с закрепленным в действующем законодательстве нынешним статусом бюджетного учреждения с дополнительным ограничением в виде зачисления всех доходов, полученных от приносящей доходы деятельности, в соответствующий бюджет.

Предполагается, что процедура перевода бюджетных учреждений в казенные должна обеспечивать минимизацию организационных мероприятий и сводиться только к внесению изменений в устав (типовой устав) учреждения или положение о нем. Но мы понимаем, что только внесение изменения в устав влечет за собой изменение всех учредительных и регистрационных документов организации, включая перезаключение всех действовавших на момент перевода договоров и переоформление счетов в органах Казначейства.

1. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ

Ст. 120 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) установлено, что учреждением признается некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера.

Эта статья ГК РФ, по сути, делит учреждения на частные и государственные (муниципальные). Последние в свою очередь могут быть трех типов [2, п. 2 ст. 120; 3, п. 2 ст. 9.1] – автономные, бюджетные и казенные учреждения (рис. 2).

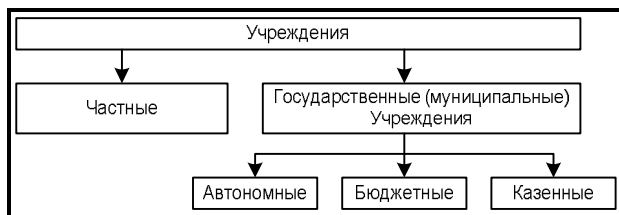


Рис. 2. Типы учреждений

Учреждения достаточно полно характеризуются следующими признаками:

- создаются по воле одного или нескольких учредителей, но действуют в интересах неопределенного круга лиц;
- основой учреждения является целевое имущество, переданное учредителем;
- между учреждением и потребителями его услуг, а также между потребителями не возникают корпоративные отношения;
- содержание деятельности учреждения определяется общественным интересом в рамках, определяемых государством;
- волеобразующим органом учреждения является его администрация, действующая в соответствии с учредительными документами, содержание которых определяется учредителем на основании закона;
- учреждение не может быть ликвидировано по воле его администрации, а только по основаниям, предусмотренным законом.

Частное учреждение может быть создано любым физическим или юридическим лицом, вкладывающим имущество, принадлежащее ему на праве собственности. В целях настоящей статьи особенности частного учреждения не рассматриваются.

Автономные учреждения как организационно-правовая форма юридических лиц появились в РФ с 2007 г. Вступивший в силу 8 января 2007 г. Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 3 ноября 2006 г. №174-ФЗ (Закон 174-ФЗ) определяет их правовое положение, порядок создания, реорганизации и ликвидации, порядок формирования и использования имущества учреждений, основы их управления и отношений с учредителями и третьими лицами, а также ответственность учреждений.

В соответствии с п. 1 ст. 2 Закона 174-ФЗ, автономным учреждением признается некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях осуществления предусмотренных законодательством РФ полномочий органов государственной власти, полномочий органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах в случаях, установленных федеральными законами.

Бюджетным учреждением [3] признается некоммерческая организация, созданная РФ, субъектом РФ или муниципальным образованием для выполнения работ, оказания услуг в целях обеспечения реализации предусмотренных законодательством РФ полномочий соответственно органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления в сферах науки, образования, здравоохранения, культуры, социальной защиты, занятости населения, физической культуры и спорта, а также в иных сферах. Необходимо обратить внимание, что теперь в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) вместо определения бюджетного учреждения фигурирует определение казенного учреждения. Формулировка понятия «бюджетное учреждение» выведена из БК РФ и теперь подпадает под действие Федерального закона «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. №7-ФЗ (ред. от 19 мая 2010 г.) (Закон 7-ФЗ). Казенное учреждение [1, ст. 6] – государственное (муниципальное) учреждение, осуществляющее оказание государственных (муниципальных) услуг, выполнение работ и (или) исполнение государственных (муниципальных) функций в целях обеспечения реализации предусмотрен-

ных законодательством РФ полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления, финансовое обеспечение деятельности которого осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основании бюджетной сметы. Казенное учреждение осуществляет операции с бюджетными средствами через лицевые счета, открытые ему в органах казначейства. Заключение и оплата бюджетным учреждением государственных (муниципальных) контрактов, иных договоров, подлежащих исполнению за счет бюджетных средств, производятся в пределах доведенных ему по кодам классификации расходов соответствующего бюджета лимитов бюджетных обязательств и с учетом принятых и неисполненных обязательств. Казенное учреждение обеспечивает исполнение своих денежных обязательств, указанных в исполнительном документе, в пределах доведенных ему лимитов бюджетных обязательств.

Субсидии и бюджетные кредиты казенным учреждениям не предоставляются, а также казенное учреждение не имеет права получать кредиты (займы). Казенное учреждение самостоятельно выступает в суде в качестве ответчика по своим денежным обязательствам. Казенное учреждение обеспечивает исполнение своих денежных обязательств, указанных в исполнительном документе, в пределах доведенных ему лимитов бюджетных обязательств.

Сравнительная характеристика автономных, бюджетных и казенных учреждений приведена в табл. 1. Обращаем особое внимание на то, что положения, приведенные в табл. 1, вступают в силу после 1 января 2011 г.

Главное отличие казенных учреждений от автономных и бюджетных состоит в том, что доходы казенных учреждений от деятельности, приносящей доход должны поступать в доход того бюджета, за счет которого они обеспечиваются.

Если сравнивать формулировки понятий автономного и бюджетного учреждения, приведенные в Законах 174-ФЗ и 7-ФЗ соответственно, то становится понятным, что они совпадают практически слово в слово. Да и регламентация их деятельности по сути практически идентична.

Деятельность автономного и бюджетного учреждений с 1 января 2011 г. будет заключаться в выполнении работ и оказании услуг по заданию учредителя или собственника на базе имущества, закрепленного собственником-учредителем за учреждением на праве оперативного управления. Содержание задания, которое собственник адресует автономному или бюджет-

ному учреждению, должно соответствовать уставу учреждения и определенному в нем направлению его деятельности. Финансовое обеспечение заданий, которые учредитель или собственник дает автономному или бюджетному учреждениям, производится учредителем или собственником соответственно уровню учреждения в порядке, установленном Правительством РФ, высшим исполнительным органом власти субъекта Федерации либо местной администрацией (п. 5 ст. 4 Закона 174-ФЗ, п. 6 ст. 9.2 Закона 7-ФЗ).

Выполнение заданий учредителя или собственника является первостепенной задачей ими же созданного автономного или бюджетного учреждения. Сверх этого учреждение вправе выполнять работы и оказывать услуги в рамках своей основной деятельности для граждан и юридических лиц за плату. При этом условия выполнения работ и оказания услуг, а также их оплата должны быть одинаковыми для всех потребителей. В сущности, речь идет о публичных договорах и соблюдении интересов потребителей при их присоединении к потреблению работ и услуг, предлагаемых автономным или бюджетным учреждением (ст. 426 и 428 ГК РФ).

Важным признаком автономных учреждений следует считать обстоятельство, что такие субъекты публичных отношений, как РФ, субъекты Федерации и муниципальные образования, используют правовую форму автономного или бюджетного учреждения для реализации своих социальных задач. Вместе с тем, предоставление автономным и бюджетным учреждениям более широких возможностей участия в имущественных отношениях, проявления коммерческой инициативы делает их более чувствительными к изменениям конъюнктуры на рынке работ и услуг, в получении которых заинтересованы граждане и юридические лица. Здесь сказывается и непосредственная материальная заинтересованность в результатах деятельности: доходы автономного и бюджетного учреждений поступают в их самостоятельное распоряжение, а собственник имущества, закрепленного за учреждением, не имеет права на получение таких доходов (п. 8, 9 ст. 2 Закона 174-ФЗ; п. 10 ст. 9.2 Закона 7-ФЗ).

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ТИПОВ УЧРЕЖДЕНИЙ

Признак сравнения	Автономное учреждение	Бюджетное учреждение	Казенное учреждение
Регламентирующий нормативно-правовой акт	Федеральный закон «Об автономных учреждениях» от 3 ноября 2006 г. №174-ФЗ	Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12 января 1996 г. №7-ФЗ (ред. от 19 мая 2010 г.)	Бюджетный кодекс РФ
Сфера деятельности	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы	Наука, образование, здравоохранение, культура, социальная защита, занятость населения, физическая культура и спорт, а также иные сферы	В рамках полномочий органов государственной власти (государственных органов) или органов местного самоуправления
Собственник имущества	Собственником имущества автономного учреждения является соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование [5, п. 1, ст. 3]	Собственником имущества бюджетного учреждения является соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование [3, п. 10, ст. 9.2]	Собственником имущества казенного учреждения является соответственно РФ, субъект РФ, муниципальное образование
Закрепление имущества	В оперативное управление	В оперативное управление	В оперативное управление

Признак сравнения	Автономное учреждение	Бюджетное учреждение	Казенное учреждение
Классификация имущества	• Недвижимое и особо ценное движимое имущество, закрепленное за ним учредителем или приобретенное автономным учреждением за счет выделенных учредителем средств на приобретение этого имущества; • остальное, в том числе недвижимое, имущество	• Недвижимое и особо ценное движимое имущество, закрепленное за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества; • остальное, в том числе недвижимое, имущество	Движимое и недвижимое имущество
Распоряжение имуществом	Не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленными за ним учредителем или приобретенными автономным учреждением за счет средств, выделенных ему учредителем на приобретение этого имущества [5, п. 2, ст. 3]	Не вправе распоряжаться особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ним собственником или приобретенным бюджетным учреждением за счет средств, выделенных ему собственником на приобретение такого имущества, а также недвижимым имуществом [3, п. 10, ст. 9.2]	Учреждения, за которыми имущество закреплено на праве оперативного управления, распоряжаются этим имуществом с согласия собственника этого имущества [2, п. 1 ст. 296]
Вид получаемых бюджетных ассигнований	Субсидии	Субсидии	Финансовое обеспечение
Доходы	Доходы автономного учреждения поступают в его самостоятельное распоряжение, в т.ч. от разрешенной продажи имущества [5, п. 8, ст. 2]	Полученные доходы поступают в самостоятельное распоряжение бюджетного учреждения, в т.ч. от разрешенной продажи имущества [3, п. 10, ст. 9.2]	Доходы, полученные от приносящей доход деятельности, поступают в соответствующий бюджет бюджетной системы РФ – с 1 января 2012 г. [1, п. 3 ст. 41, п. 3 ст. 161; 6, п. 7, ст. 33]
Бухгалтерский учет	Автономное учреждение обязано вести бухгалтерский учет, представлять бухгалтерскую отчетность и статистическую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ	Годовая бухгалтерская отчетность бюджетного учреждения утверждается в порядке, установленном Минфином РФ	Годовая бухгалтерская отчетность казенного учреждения утверждается в порядке, установленном Минфином РФ
Действие Федерального закона от 21 июля 2005 г. №94-ФЗ	Не распространяется на автономные учреждения [12]	Действует в полном объеме	Действует в полном объеме

В связи с предоставлением автономному и бюджетному учреждениям значительных правомочий по участию в гражданском обороте Законами 174-ФЗ и 7-ФЗ приближали правовое регулирование организации и деятельности учреждения к правовым конструкциям, свойственным хозяйственным обществам. Как следствие этого, автономное и бюджетное учреждение приобрели в известной степени двойственную природу: в них объединились черты государственного (или муниципального) бюджетного учреждения, частично финансируемого из соответствующего бюджета, и некоммерческой организации, пользующейся в соответствии с абз. 2 п. 3 ст. 50 ГК РФ возможностью осуществлять предпринимательскую деятельность, не отклоняясь от целей, «направленных на достижение общественных благ» (п. 2 ст. 2 Закона 7-ФЗ).

Для автономного и бюджетного учреждений из соответствующего бюджета после 1 января 2011 г. будут выделяться субсидии, а также средства из других не запрещенных законом источников (п. 4 ст. 4 Закона 174-ФЗ; п. 6 ст. 9.2 Закона 7-ФЗ).

Характеризующие автономные учреждения правовые признаки позволяют утверждать, что по своей сути эти юридические лица близки к коммерческим организациям, например к унитарным предприятиям, функционирующим в непроизводственной сфере. Но, в отличие от унитарных предприятий, имущество предоставляется автономным учреждениям на праве оперативного управления, а не хозяйственного ведения.

Отметим еще некоторые признаки автономных и бюджетных учреждений:

- автономные и бюджетные учреждения являются участниками бюджетного процесса и обязаны соблюдать бюджетное законодательство;
- сферы деятельности автономных и бюджетных учреждений конкретизированы (рис. 3);

- автономным и бюджетным учреждениям имущество передается на праве оперативного управления;
- по отношению к автономным и бюджетным введена категория «особо ценное имущество»;
- учредители должны осуществлять финансовое обеспечение автономных и бюджетных учреждений, однако эта «подпитка» носит ограниченный характер (в виде государственного задания), а автономные учреждения нацелены на самокупаемость;
- собственник имущества таких учреждений не несет ответственности по их обязательствам;
- автономные учреждения не должны подвергаться обязательному аудиту (пп. 9 пункта 13 ст. 2 Закона 174-ФЗ об обязательности аудиторского заключения по отчетности автономных учреждений утрачивает силу с 1 января 2011 г.);
- автономные учреждения обязаны публиковать в установленном порядке [11] отчеты о своей деятельности и об использовании закрепленного за ними имущества;
- автономные и бюджетные учреждения не входят в реестр прямых получателей бюджетных средств;
- в компетенции автономных учреждений создание различного рода обществ (обществ с ограниченной ответственностью, закрытых акционерных обществ и др.) и некоммерческих организаций с целью расширения уставной деятельности;
- автономные и бюджетные учреждения могут обслуживаться как в кредитных организациях, так и в органах Казначейства и вправе осуществлять депозитно-кредитную политику.
- законодательство о банкротстве на автономные учреждения не распространяется [2, п. 1 ст. 65].

Исключительно автономные учреждения не подпадают (в соответствии с распоряжением Правительства от 07.09.2010 №1505-р), под действие Федерального закона «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» от 21 июля 2005 г. №94-ФЗ; на бюджетные и казенные учреждения этот закон распространяется в полном объеме.



Рис. 3. Сферы деятельности автономных и бюджетных учреждений

Следует отметить, что ответственность автономного и бюджетного учреждения существенно отличается от ответственности казенного учреждения. Так, согласно п. 2 ст. 120 ГК РФ (с 1 января 2011 г.) казенное учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник соответствующего имущества. А при недостаточности указанных денежных средств субсидиарную ответственность по обязательствам такого учреждения несет собственник казенного имущества.

Положения Законов 174-ФЗ и 7-ФЗ в новой редакции, вступающей в силу с 1 января 2011 г., свидетельствуют о том, что государство намерено передать часть своих полномочий автономным и бюджетным учреждениям, функционирующим в указанных областях (см. рис. 3), наделив их на первое время необходимым имуществом и предоставив им возможность распоряжаться в установленных границах полученными от осуществляемой деятельности доходами. Это же относится и к органам местного самоуправления.

Необходимо отметить, что если в таких сферах как социальная защита, образование, культура уже имеется опыт создания и функционирования автономных учреждений на уровне местного бюджета и бюджетов субъектов Федерации, то в области физической культуры и спорта он минимальный, хотя бюджетные учреждения данной отрасли обычно имеют достаточный объем деятельности, приносящей доход. По состоянию на 1 мая 2008 г. создано всего 325 автономных учреждений на уровнях местного бюджета и бюджетов субъектов Федерации, в том числе в следующих сферах деятельности:

- образования – 157;
- культуры – 66;
- социальной защиты – 26;
- физической культуры и спорта – 14;
- иных – 62.

А на уровне федерального бюджета по состоянию на 1 апреля 2009 г. создано только четыре автономных учреждения.

2. ОСОБЕННОСТИ КОНТРОЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ ПРИ АУДИТЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ УЧРЕЖДЕНИЙ

В настоящее время большую роль имеет действенный контроль, ориентированный не только на выявление

ние, но и главным образом на предотвращение нарушений бюджетного законодательства, создающий основу для принятия конкретных управленческих решений.

В Бюджетном послании 2009 г. предписывается перейти к режиму жесткой экономии бюджетных средств, предполагающему достижение максимально возможного мультипликативного экономического и социального эффекта от каждого бюджетного рубля. При этом необходимо четко определять приоритеты и цели использования бюджетных средств, проведя подробную и внимательную инвентаризацию бюджетных расходов в целях исключения необязательных в текущей ситуации затрат. При принятии решений о финансировании должен быть ясно определен ожидаемый эффект и установлены индикаторы, позволяющие отслеживать его достижение. Целесообразно в максимальной степени реализовать программно-целевой принцип планирования и исполнения бюджета. Основную часть бюджета должны составлять долгосрочные государственные программы (прежде всего программы развития инфраструктуры), федеральные и ведомственные целевые программы, приоритетные национальные проекты. Контроль за целевым расходованием бюджетных средств должен сопровождаться содержательным анализом достигнутых результатов.

В современных условиях имеются объективные предпосылки для внедрения нового вида государственного финансового контроля – аудита эффективности использования государственных ресурсов. Это требует определенных изменений, модернизации ряда сложившихся в государстве систем управления финансовыми потоками (особенно бюджетного процесса), внедрения международных стандартов отчетности, контроля и аудита, корректировки функций финансовых ведомств страны и др. Возникает необходимость проведения большого объема научно-методической, организационно-практической и нормативно-правовой работы. Переход на новый вид финансового контроля использования государственных ресурсов, особенно в условиях реализации современной концепции бюджетной политики страны, основанной на «смещении акцентов бюджетного процесса от «управления бюджетными ресурсами (затратами)» на «управление результатами» путем повышения ответственности и расширения самостоятельности участников бюджетного процесса и администраторов бюджетных средств в рамках четких среднесрочных ориентиров» [13].

В соответствии с положениями Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» от 8 мая 2010 г. №83-ФЗ под компетенцию органов государственного финансового контроля должны подпадать автономные, бюджетные и казенные учреждения, поскольку они являются типами государственных (муниципальных) учреждений. Реализация этих функций должна происходить в контексте современных тенденций в развитии аудита, государственного финансового контроля учреждений как субъектов госсектора. При этом необходимо учитывать значимость автономных учреждений, оказывающих социальные услуги и способствующих повышению качества жизни населения. Именно поэтому аудит автономных, бюджетных и казенных учреждений должен осуществляться в контексте аудита эффективности.

В международной практике аудит эффективности обеспечен методологической и организационной базой. Однако для РФ она должна быть адаптирована по следующим причинам. Во-первых, в странах с развитой рыночной экономикой существуют различия в аудите, отражающие специфические особенности соответствующих стран. Во-вторых, аудит, являясь звеном отечественного экономического механизма, неизбежно должен отражать специфические особенности этого механизма и меняться вместе с ним.

В части проведения аудита коммерческих субъектов государственного (муниципального) сектора экономики, существует утвержденная методика аудита (Распоряжение Минимущества РФ от 30.12.2002 №4521-р «Об утверждении типового технического задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и Федеральных государственных унитарных предприятий»), наработан большой практический опыт. Однако в полной мере эту методику нельзя применять к аудиту эффективности государственных (муниципальных) учреждений ни в плане организации аудита, ни в плане применения методологических подходов по следующим причинам.

- Во-первых, в аудите эффективности государственных (муниципальных) учреждений должны применяться подходы, используемые органами государственного финансового контроля, несмотря на то, что последние до сих пор не обеспечены соответствующим методическим инструментарием, так как в РФ не разработаны и не приняты стандарты государственного финансового контроля. Аудит эффективности государственных (муниципальных) учреждений должны проводить специалисты, владеющие знаниями бюджетного права и бюджетной политики. Опыт контролеров (аудиторов, инспекторов) становится, несомненно, одним из факторов, обеспечивающих качество аудита автономных учреждений.
- Во-вторых, при аудите эффективности государственных (муниципальных) учреждений необходимо опираться на подтвержденный вступительный баланс учреждения, отражающий реальное состояние активов и обязательств.
- В-третьих, государственные (муниципальные) учреждения являются участниками бюджетного процесса, осуществляют свои функции в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, которое является категорией бюджетного права и элементом бюджетной политики. По отношению к эффективности государственных (муниципальных) учреждений приоритетным направлением аудита становится объективная оценка результатов деятельности. В связи с этим, на наш взгляд, по отношению к государственным (муниципальным) учреждениям должны применяться методологические подходы государственного финансового контроля по аудиту использования бюджетных средств и государственного (муниципального) имущества.

При организации и проведении аудита эффективности государственных (муниципальных) учреждений следует руководствоваться тем, что каждая проверка использования государственных средств должна давать конкретные результаты, которые могли бы способствовать:

- повышению ответственности, прозрачности и подотчетности в работе органов государственной власти и получателей бюджетных средств;
- решению наиболее значимых вопросов и проблем, которые соответствуют интересам общества;
- повышению эффективности работы органов государственной власти и получателей бюджетных средств, в том числе, внедрению в их деятельность современных методов работы;
- более эффективному использованию государственных средств.

2.1. Особенности аудита доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений

В основном, особенность аудита доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений обусловлена необходимостью раздельного учета по видам деятельности. Отдельно должны учитываться расходы за счет бюджетных средств и за счет деятельности, приносящей доход.

Поэтому аудит эффективности государственных (муниципальных) учреждений должен вестись по двум направлениям:

- аудит деятельности за счет бюджетных средств;
- аудит деятельности, приносящей доход.

Аудит деятельности, приносящей доход, практически ничем не отличается от аудита коммерческих организаций, поэтому в данной статье не рассматривается.

Особенности аудита доходов и расходов государственных (муниципальных) учреждений обуславливаются спецификой деятельности за счет бюджетных средств. При этом необходимо, прежде всего, учитывать принципы предоставления бюджетных средств, определенные БК РФ, поскольку государственные (муниципальные) учреждения являются участниками бюджетного процесса.

Бюджетные средства выделяются на основе принципов, изложенных в главе 5 БК РФ. Государственных (муниципальных) учреждений непосредственно касаются в основном следующие принципы:

- достоверности бюджета;
- адресности и целевого характера бюджетных средств;
- результативности и эффективности использования бюджетных средств.

Следует подробнее остановиться на этих принципах.

Принцип достоверности бюджета означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории и реалистичность расчета доходов и расходов бюджета.

Принцип адресности и целевого характера бюджетных средств означает, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования. Казенные учреждения получают финансовое обеспечение, а автономные и бюджетные – субсидии. При этом и финансовое обеспечение и субсидии считаются видами бюджетных ассигнований [1, ст. 69.1].

Государственные (муниципальные) учреждения на праве оперативного управления расходуют бюджетные средства при соблюдении основных требований и принципов. Это означает, что бюджетные средства расходуются строго в соответствии с бюджетной классификацией в пределах размеров финансового обеспечения или (и) субсидий и только в течение финансового года, т.е. бюджетные средства можно использовать только в период с 1 января по 31 декабря текущего года. Если бюджетные средства не израсходованы, то их остаток поступает в доход того бюджета, из которого выделялось финансовое обеспечение.

Принцип результативности и эффективности использования бюджетных средств 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 наимень-

шего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств.

2.2. Проверка обоснованности получения и целевого использования бюджетных средств

В ходе проверки обоснованности получения бюджетных средств, аудитор уделяет особое внимание:

- наличию договоров между государством и исполнителем, определению соответствия условий договора требованиям действующего законодательства;
- наличию неотъемлемой части договора между заказчиком (государством) и исполнителем – документов, обосновывающих целевое использование бюджетных средств. Особое внимание при выполнении данного комплекса работ следует уделить изучению поступающих бюджетных ассигнований на финансирование капитальных и текущих расходов. При проверке операций по учету субсидий на финансирование капитальных расходов необходимо убедиться в наличии утвержденной проектно-сметной и договорной документации.
- характеру поступления средств. Если бюджетные средства поступают в виде субсидий, субвенций и иных трансфертов, то необходимо изучить основания на их предоставление.

При контроле за целевым использованием бюджетных средств, необходимо удостовериться в том, что государственные (муниципальные) учреждения достигают целей, поставленных при их обеспечении ассигнованиями. Цели расходования бюджетных средств определяются кодами бюджетной классификации, указанными при выделении субсидий автономным учреждениям. Порядок соблюдения этих целей устанавливается ежегодно соответствующими приказами МФ РФ «Указания о порядке применения бюджетной классификации РФ». Например, в 2010 г. субсидии выделялись по целевой статье 133 00 00 «Субсидии федеральным автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в федеральной собственности» (Приказ Минфина России от 30.12.2009 №150н). По данной целевой статье отражаются расходы федерального бюджета, связанные с предоставлением субсидий федеральным автономным учреждениям, созданным на базе имущества, находящегося в федеральной собственности.

При контроле операций по учету средств целевого бюджетного финансирования сначала нужно определить перечень вопросов, имеющих специфику, определяемую проверяемым объектом, на которые необходимо ответить:

- Имеется ли наличие уведомления о бюджетных ассигнованиях, актов приемки-передачи ресурсов и иных документов, подтверждающих факт выделения средств из соответствующего бюджета?
- Соблюдается ли целевая направленность расходования бюджетных субсидий и субвенций? Какова эффективность их использования?
- В полном объеме и своевременно ли отражены в учете средства целевого бюджетного финансирования?
- Правильно ли отражены в учете полученные из бюджета средства в зависимости от направления их использования?

Не использованные по состоянию на 1 января очередного финансового года остатки целевых средств, полученных в виде субсидий, подлежат возврату в бюджет, из которого были предоставлены целевые средства (Приказ Минфина РФ от 11.06.2009 №51н, п. 2).

В случае если неиспользованные остатки целевых средств не перечислены в доход соответствующего

бюджета до 1 апреля финансового года, следующего за отчетным, финансовый орган направляет в территориальный орган Федерального казначейства, осуществляющий кассовое обслуживание исполнения бюджета, из которого не возвращены в установленный срок неиспользованные остатки целевых средств, приказ финансового органа о взыскании неиспользованных остатков целевых средств (Приказ Минфина РФ от 11.06.2009 №51н, п. 3).

2.3. Проверка обоснованности расходов

При проверке порядка формирования и обоснованности начисленных расходов необходимо выполнить следующие процедуры.

1. Проверить распределение суммы дебетового оборота счета, учитывающего формирование начисленных расходов по бухгалтерским регистрам.
2. Проверить правильно и своевременно ли производятся записи в книге учета начисленных расходов, имея в виду, что учет ведется с распределением по кодам бюджетной классификации.
3. Проверить правильность отнесения начисленных расходов к кодам бюджетной классификации на основании приказа Минфина России о порядке применения бюджетной классификации.
4. Сверить получившуюся сумму начисленных расходов из первичных документов с итогом мемориального ордера за месяц. Затем с итогом главной книги за месяц, два, квартал, полугодие, девять месяцев, год. Далее итоги главной книги сверить с итогом начисленных расходов.
5. В случае расхождения сумм аналитического и синтетического учета, выяснить их причину.

Для этого необходимо провести анализ дебиторской и кредиторской задолженности, при котором следует внимательно изучить соотношение дебиторской задолженности и объема финансового обеспечения. С одной стороны, факт увеличения дебиторской задолженности может быть определен отрицательными факторами, носящими как внутренний, так и внешний характер. Например, среди внутренних причин можно выделить непредставление или неполное представление отчета по выделенным средствам, в результате чего было принято решение о приостановлении финансирования до полного предоставления отчета. Одной из внешних причин может быть прекращение финансового обеспечения со стороны государства.

Для проверки достоверности дебиторской и кредиторской задолженности следует выбрать наиболее крупных дебиторов и кредиторов. Здесь необходимо обратить внимание на возможные процессы «отмывания» бюджетных средств. Особо следует обратить внимание на большие суммы дебиторской задолженности индивидуальным предпринимателям и обществам с ограниченной ответственностью. Необходимо проверить наличие первичных документов, подтверждающих поставку ценностей за перечисленные контрагентам денежные средства. Возможно перечисление денежных средств без фактического оказания услуг.

Большинство следующих контрольных мероприятий направлено на получение полного представления о соблюдении договорных условий и правомерности возникновения дебиторской и кредиторской задолженностей. Для этого следует проверить неразрывность учета материальных и финансовых потоков. Когда учет финансовых потоков оторван от материальных и

нет возможности установить от кого конкретно ушел материальный поток, с кого списаны ресурсы, то в этом случае создаются красивые и сильно притягательные условия для экономической преступности.

Например, от государственного (муниципального) учреждения материальный поток ушел. К получателю материальный поток пришел, а деньги он перечислил на счет посредника (или личный счет снабженца). Соответственно, в организации-поставщике финансовый поток за отгруженные материальные ценности отсутствует. При неразрывном учете движения материальных и финансовых потоков, это несоответствие сразу обнаружится.

Если связь между этими потоками нарушена, то надо провести расследование, каким образом произведен платеж. Такой контроль трудно реализовать, если нет в наличии автоматической системы сверки, поскольку в противном случае может потребоваться много работы по перекрестной проверке вручную. Для подтверждения достоверности дебиторской и кредиторской задолженности прежде всего необходимо получить подтверждение остатка задолженности. Это можно сделать, изучив представленные к проверке акты сверки или разослав запросы самим дебиторам и кредиторам.

Как это ни парадоксально, но акт сверки взаиморасчетов не является обязательным первичным учетным документом. Согласно письму Минфина РФ от 18 февраля 2005 г. №07-05-04/2 действующим законодательством форма акта сверки расчетов хозяйствующих субъектов не предусмотрена, то есть организация при необходимости может разрабатывать формы актов сверки расчетов самостоятельно.

Акт сверки представляет собой документ, подтверждающий обоими сторонами состояние взаимных расчетов между покупателем и поставщиком. Акт сверки при этом является документом, связывающим материальные и финансовые потоки, поскольку в нем указывается как отгрузка продукции, так и оплата за нее. При проверке актов сверок необходимо зафиксировать наличие подписей обеих сторон. При отсутствии подписей со стороны исполнителя или заказчика может свидетельствовать о недостоверности суммы задолженности.

Акты сверок позволяют определить, уложился ли покупатель в сроки, установленные договором; полно ли и своевременно ли погашена задолженность; верны ли записи по статьям дебиторов (ошибки при вводе данных по дебиторской задолженности покупателей), а также выявить не учтенную ранее дебиторскую задолженность покупателей (и соответственно неучтенные встречные поставки).

Контроль регистров аналитического учета дебиторов и надлежаще оформленных актов сверок позволяет выявить превышение критического уровня дебиторской задолженности, а также просроченную задолженность, по которой не приняты меры к взысканию.

2.4. Проверка результативности и эффективности использования бюджетных средств

Проверка результативности и эффективности использования бюджетных средств проводится в рамках аудита эффективности. При этом может применяться «Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств», принятая решением Коллегии Счетной палаты РФ 23 апреля

2004 г., протокол №13 (383). Целью этой методики является формулирование основных правил и процедур, требований и практических рекомендаций по организации и проведению аудита эффективности, выполнение которых должно помочь профессионально и качественно проводить проверки эффективности использования государственных средств.

Проверка результативности и эффективности использования бюджетных средств может быть проведена по следующим направлениям.

- А) Анализ эффективности использования основных средств.
- В) Анализ эффективности использования материальных запасов.
- С) Анализ эффективности управления персоналом.
- Д) Оценка качества оказанных услуг.
- Е) Оценка адекватности управления.

А) Анализ эффективности использования основных средств

Задачи аудита эффективности использования основных средств могут быть самыми различными:

- определение обеспеченности предприятия и его структурных подразделений основными средствами;
- сравнительный анализ уровней использования основных средств различными структурными подразделениями, выпускающими одноименную продукцию или оказывающих одноименные виды услуг;
- анализ и оценка эффективности использования производственных мощностей оборудования или предприятия в целом;
- оценка влияния использования объектов основных средств на увеличение объема производства, работ, услуг.

Задание по анализу эффективности основных средств является дополнительным и специально оговаривается в предмете договора.

При анализе эффективности необходимо выявить:

- целесообразность и доходность использования основных средств;
- реальную загруженность основных средств;
- возможность роста объема оказываемых услуг (выполняемых работ) без дополнительных инвестиций;
- объективную необходимость и объекты приложения инвестиций.

В процессе оценки эффективности целесообразно исследовать экстенсивные и интенсивные факторы в использовании основных средств, а также рассчитать их относительное вовлечение в хозяйственный оборот или высвобождение из оборота.

В зависимости от целей и задач аудиторской проверки используется ряд абсолютных и относительных показателей, позволяющих оценить эффективность использования объектов основных средств. Например, коэффициенты обновления, износа, годности и движения основных средств: выбытия по направлениям и поступления по источникам.

Самым эффективным средством определения факта вовлечения в хозяйственный оборот, является присутствие аудиторов при проведении инвентаризации. Только во время проведения сплошной инвентаризации основных средств можно установить, используется ли данное основное средство в деятельности государственных (муниципальных) учреждений или нет.

Поэтому в ходе проведения инвентаризации целесообразно выявить неиспользуемые и устаревшие основные средства. Для этого сведения нужно собрать в табличной форме, пример которой представлен в табл. 2.

Таблица 2

**ФОРМА ДЛЯ ОТРАЖЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ
ИНВЕНТАРИЗАЦИИ**

Ин-вент. №	Наименование инвентарного объекта	Год выпуска	Остаточная стоимость, руб.	Используется / Не используется (+/-)	Рекомендации контролера
123	Компьютер	2000	0	-	Списать компьютер как непригодный к использованию
...
-	Итого	-	-	-	-

По результатам данных табл. 2 контролер может дать рекомендации например о списании или ликвидации неиспользуемых основных средств нулевой остаточной стоимости.

В) Анализ эффективности использования материальных запасов

В процессе этого анализа необходимо определить долю интенсивных и экстенсивных факторов в использовании материальных запасов, а также их относительное вовлечение (высвобождение). Комплексными показателями, позволяющими оценить как качество, так и эффективность использования материальных запасов, являются показатели оборачиваемости. Чем выше оборачиваемость активов, тем выше их качество и тем эффективнее они используются.

С) Анализ эффективности управления персоналом

Изменения на современном рынке труда привели к тому, что в связи с обострившейся ситуацией на рынке труда на первый план вышла компетентность, на второй – коммуникативные способности. Коммуникативные способности работников возможно оценивать с помощью следующих критериев:

- информированность работника, достаточная для выполнения им порученной работы;
- уровень взаимодействия с клиентами, поставщиками, общественностью;
- обеспечение вышестоящих уровней управления полной, надежной и своевременной информацией;
- степень участия в координации усилий подразделений для достижения целей организации;
- поддержание ровных и хороших отношений с другими работниками организации;
- оказание необходимой помощи другим подразделениям организации.

Кроме того, могут быть использованы следующие показатели эффективности управления персоналом:

- текучесть кадров;
- ежегодные затраты на обучение или повышение квалификации (руб./чел.);
- индекс удовлетворенности сотрудников;
- уровень производительности труда.

Одним из основных показателей оценки эффективности управления персоналом является производительность труда. «Повышение производительности труда – самая важная из задач менеджмента в XXI в. Для развитых стран это даже не задача, а насущное требование» – писал выдающийся ученый П. Друкер [15, с. 209].

D) Оценка качества оказанных услуг

При проверке необходимо проверить выполнение следующих требований (Положение о формировании

задания учредителя в отношении автономного учреждения, созданного на базе имущества, находящегося в федеральной собственности, и порядке финансового обеспечения выполнения задания, утвержденное постановлением Правительства РФ от 18 марта 2008 г. №182) по оказанию услуг за счет бюджетных средств:

- наличие перечня категорий потребителей услуг, оказываемых в рамках государственного задания, с выделением категорий потребителей, имеющих право на бесплатное и (или) частично платное получение услуг, а также планируемое количество потребителей этих услуг (если характер задания предполагает возможность планирования количества потребителей);
- целесообразность, обновляемость и эффективность применения показателей, характеризующие качество и (или) объем (состав) оказываемых автономным учреждением услуг, на очередной финансовый год планового периода, на который устанавливается задание (если возможно – в расчете на 1 потребителя каждой категории), методика расчета значений показателей, требования к квалификации и опыту персонала, оказывающего услуги, требования к материально-техническому обеспечению и порядок оказания услуг с указанием правового акта, которым утверждены требования к качеству услуг (при наличии);
- порядок оказания услуг физическим и (или) юридическим лицам с указанием регламента или иного документа, которыми установлен указанный порядок.
- наличие установленных предельных цен (тарифов) на оплату услуг физическими и (или) юридическими лицами (в случае, если законодательством Российской Федерации предусмотрено выполнение соответствующих работ (оказание услуг) на платной основе) либо порядок их установления.

Кроме того, при проверке необходимо учитывать, что государственное (муниципальное) задание устанавливается с учетом потребности в соответствующих услугах, оцениваемых на основании прогнозируемой динамики количества потребителей услуг, уровня удовлетворенности существующим объемом и качеством услуг и возможностей государственных (муниципальных) учреждений по оказанию услуг. При этом уровень удовлетворенности потребителей услуг может определяться как процент от числа опрошенных – по аналогии определения уровня удовлетворенности населения качеством общего образования или медицинской помощью, регламентированным указом Президента РФ «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов РФ» от 28 июня 2007 г. №825.

При оценке качества оказываемых услуг необходимо проверить постоянно ли обеспечивается качественное обслуживание потребителей услуг в любое время, выполняются ли потребности заказчиков услуг. Учитываются ли рекомендации по результатам работы? И достигают ли рекомендации предназначенных результатов. А результаты оказания услуг должны согласовываться с целями деятельности, предусмотренные уставом.

Проверке подлежит также соблюдение профессиональных стандартов, действующих в соответствующей сфере деятельности автономного и (или) бюджетного учреждения, чем гарантируется качество, с которым работа была выполнена. Также требуется определить, что услуги оказываются в полном объеме и качество удовлетворяет и заказчика и потребителя. Это может быть сделано системными подходами типа обзоров заказчиков и потребителя. Хорошим подспорьем могут служить результаты опросов потребителей.

Немаловажным моментом является проверка доступности оказываемых услуг. Тем самым должна вы-

полняться социальная направленность деятельности автономных учреждений. Важную роль в оценке качества имеет факт наличия ответственности за оказание некачественных услуг.

Оценка качества подразумевает осторожность доказательств. Контролер, выполняющий эту осторожную оценку должен быть независимым, объективным и опытным. Он должен обладать аналитическим умом и в полной мере соблюдать применимые в данном случае стандарты, контрольную политику организации и методику.

Е) Оценка адекватности управления

Здесь необходимо оценить, являются ли средство управления адекватным и разумным с целью предотвращения или обнаружения отрицательных событий или сделок. Адекватный процесс управления должен базироваться на нахождении и постановке цели. Кто берется за все, чаще всего ничего не достигает. Важнее сконцентрироваться, но всерьез, и на немногих целях. В выборе этих целей возможно два пути, две стратегии:

- стратегия устранения узких мест;
- стратегия неупущенных шансов.

Стратегия устранения узких мест базируется на выявлении основного узкого места, после ликвидации которого все процессы протекают полнокровнее. Преодоление узких мест дает возможность решить проблему в принципе и расширить дело.

Стратегия неупущенных шансов позволяет выбрать и использовать наиболее благоприятную из имеющихся возможностей.

Важным является оценка влияния государства на адекватность управления конкретного экономического субъекта. Это особенно актуально для государственных (муниципальных) учреждений, поскольку заказчиком результатов их деятельности является государство. Реальным фактом является то обстоятельство, что роль правительства как заказчика в значительной большей степени определяется политическими факторами, чем экономическими условиями. Кроме того, государственно регулирование накладывает ограничения на поведение государственных (муниципальных) учреждений. Государство может воздействовать на ситуацию в отрасли с помощью определенных норм. Правительство также может воздействовать на конкурентную борьбу, регулируя с помощью различных мер темпы роста и структуру цен в сферах деятельности автономных учреждений. Таким образом, оценка адекватности управления не будет полной без диагностирования влияния текущей и будущей государственной политики на всех уровнях на структурные условия функционирования сфер деятельности автономных учреждений.

3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ (МУНИЦИПАЛЬНЫХ) УЧРЕЖДЕНИЙ

Бюджетная политика играет определяющую роль в формировании условий жизни граждан и развитии страны. Через бюджетную систему проходят средства, эквивалентные более трети валового внутреннего продукта, она обеспечивает финансирование всех направлений деятельности государства:

- поддержание безопасности страны и общественного порядка;
- бесплатное образование и здравоохранение;
- создание условий для развития экономики;

- предоставление пенсий по старости и инвалидности;
- снижение бедности и сглаживание межрегиональных различий.

Главная цель реформ бюджетного процесса – создание условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными финансами в соответствии с приоритетами экономической политики. Суть такой реформы заключается в том, чтобы сместить бюджетный процесс от управления ресурсами бюджета, то есть затратами, к управлению результатами. При концепции «управления ресурсами» бюджет формируется через индексацию сложившихся расходов с детальной «раскладкой» их по статьям бюджета. При соблюдении жестких бюджетных ограничений этот метод обеспечивает сбалансированность бюджета и выполнение бюджетных проектов. Но недостаток такого метода заключается в том, что ожидаемые результаты бюджетных расходов не прописываются, а управление бюджетом сводится к контролю соответствия фактических и плановых показателей.

Качество финансовой отчетности органов государственной власти и крупных государственных организаций должно подтверждаться независимыми и авторитетными аудиторами.

Необходимость перехода к системе аудита эффективности непосредственно связана с современными направлениями развития системы государственного финансирования. Международные тенденции показывают, что существенно сокращается прямое финансирование из бюджета, то есть выделение средств под смету расходов. Такое расходное финансирование малоэффективно и требует больших издержек на контроль реализации сметы. Неэффективность этой системы также связана и с тенденцией завышения организациями смет с целью получить больше средств, а в конце года их израсходовать. Недостатком этой системы является и избыточное регулирование статей расходов, что связывает деятельность учреждений, лишает их возможности гибкого реагирования на изменения экономической ситуации, что ведет к снижению эффективности отдачи от вложенных средств. Преодоление указанных недостатков в международной практике связывают с переходом к иной системе контроля государственных средств. При внедрении финансирования под программы возникает государственный заказ на определенный социальный продукт, и заключаются договоренности на цену этого продукта, которая обосновывается сметой. Чтобы эффективно управлять ими и гибко реагировать на изменение цен на рынке, государственное (муниципальное) учреждение должно быть самостоятельным. Достигнутым конечным результатом являются объемы и качество социального продукта. Такая система позволяет проводить конкурс на государственный заказ. При этом возрастает роль последующего контроля, который должен выступать в форме аудита эффективности.

Как показывает международный опыт, для перехода к новой системе бюджетного планирования необходима не только стабильность бюджета, но и структурные преобразования всей системы государственного управления.

Основные направления таких преобразований.

1. Комплекс мер по обеспечению полного финансирования обязательств, взятых на себя органами власти всех уровней бюджетной системы РФ. Здесь требуется планомерная работа по инвентаризации бюджетных обязательств. Итогом такой инвентаризации должна стать выработка предложений по отказу от финансового обеспечения тех

мероприятий, которые не способствуют устойчивому экономическому росту, но ложатся «тяжелым грузом» на бюджетную систему.

2. Внедрение программно-целевого принципа в бюджетном процессе. В рамках этого направления необходимо разработать и внедрить систему распределения бюджетных средств по подведомственным программам, которые нацелены на решение острых социальных и экономических проблем. Несмотря на принимаемые в последнее время меры по более эффективному использованию преимуществ федеральных целевых программ, сложившиеся процедуры и методология их контроля не полностью соответствует требованиям бюджетного планирования, ориентированного на результат. Для устранения этих недостатков необходимо внести изменения и дополнения в законодательные акты, которые определяют порядок контроля федеральных целевых программ и помогают улучшить соответствующие процедуры в рамках ведомств и министерств.
3. Реформирование системы государственных (муниципальных) учреждений. Суть этой реформы – сократить государственный сектор и одновременно повысить его эффективность. Сокращение государственного сектора должно происходить в период с 1 января 2011 г. по 1 июля 2012 г. за счет перевода части бюджетных учреждений в автономные, бюджетные (с расширенными правами) и казенные учреждения при поэтапном сокращении бюджетной составляющей их финансового обеспечения. Это прежде всего касается отраслей социальной сферы, в особенности образования. Такие организации должны участвовать на конкурсной основе в распределении бюджетных средств и несут полную ответственность по своим обязательствам.

Таким образом, развитие аудита эффективности государственных (муниципальных) учреждений должно осуществляться в рамках преобразований системы государственного управления.

*Мельник Маргарита Викторовна;
Антипова Татьяна Валентиновна*

Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Электронный ресурс] : от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Гражданский кодекс РФ.
3. Федеральный закон от 12.01.1996 №7-ФЗ «О некоммерческих организациях».
4. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 03.11.2006 №174-ФЗ «Об автономных учреждениях».
6. Федеральный закон от 08.05.2010 №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».
7. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 20 мая 2009 г. «О бюджетной политике в 2010-2012 гг.»
8. Послание Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 12 ноября 2009 года.
9. Постановление Правительства от 09.09.1999 №1024 «О концепции управления государственным имуществом и приватизации в Российской Федерации».
10. Постановление Правительства от 09.09.1999 №1024 «О концепции управления государственным имуществом и приватизации в Российской Федерации».
11. Постановление Правительства РФ от 18.10.2007 №684 «Об утверждении правил опубликования отчетов о деятельности автономного учреждения и об использовании закрепленного за ним имущества».
12. Распоряжение Правительства от 07.09.2010 №1505-р.

13. Концепция реформирования бюджетного процесса в РФ в 2004-2006 годах, одобренная постановлением Правительства РФ от 22.05.2004 №249.
14. Антипова Т. Аудит бюджетополучателей [Текст] / Т. Антипова. – Новосибирск : САФБД, 2008.
15. Друкер П.Ф. Задачи менеджмента в XXI веке [Текст] : пер. с англ. ; учеб. пособие / П.Ф. Друкер. – М. : Вильямс, 2000.
16. Иванова Е. и др. Аудит эффективности в рыночной экономике [Текст] / Е. Иванова, М. Мельник, В. Шлейников. – М., 2007.
17. Пять принципов эффективного управления общественными финансами [Текст] : справка к документу, представленному М-вом финансов РФ при встрече министров финансов «Большой восьмерки». – М., 2007..
18. Россия [Текст] : доклад о соблюдении стандартов и кодексов – модуль данных, реакция властей и подробная оценка использования качества данных ; май 2004 г. Отчет №04/134 / Международный валютный фонд. – М., 2004.
19. Akkerman S., Admiraal W., Brekelmans M., Oost H. Аудит качества научных исследований в области социальных наук (Auditing Quality of Research in Social Sciences) // Quality&Quantity. Vol. 42. Pp. 257-274.
20. Skaerbaek P. Тожества в понятии аудита эффективности в государственном секторе: Национальное аудиторское управление Дании в качестве независимого аудитора и реформатора (Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer) // Accounting, organizations and society. 2009. Vol. 34. Pp. 971-987.
21. Smith K.A., Cheng R., Smith O., Schiffel L. Производительность отчетности государственных органов: преодоление разрыва между существующей практикой и Предлагаемыми GASB критериями (Performance reporting by state agencies: Bridging the Gap Between Current Practice AND the GASB-Suggested Criteria) // The journal of government financial management. Vol. 57, Вып. 2. Pp. 42-48.
22. Smoker K.A., Mammano K.A. Реформы в некоммерческом секторе как реализация закона Сарбейнс-Оксли (The Revision of Federal Form 990: A Move Toward SOX-like Reform in the Nonprofit Sector?) // CPA journal. Vol. 79. 2009. Вып. 7. Pp. 52-56.
23. Yang S., Xiao J.Z., Pendlebury M. Государственный аудит в Китае: проблемы и реформы (Government auditing in China: Problems and reform) // Advances in accounting, incorporating advances in international accounting. Vol. 24. Pp. 119-127.

Ключевые слова

Реформирование государственного сектора; учреждения; автономные учреждения; бюджетные учреждения; казенные учреждения; аудит эффективности; эффективное использование бюджетных средств.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность проблемы. В реалиях настоящего времени, обусловленными созданием условий и предпосылок для максимально эффективного управления государственными финансами в соответствии с приоритетами государственной политики и международного опыта, особенно актуальным является определение результативности деятельности бюджетных учреждений. Актуальность работы определяется насущной необходимостью в научно-методических материалах и практических рекомендациях по формированию стандартов проведения аудита эффективности, ориентированных на проверку эффективного использования бюджетных средств.

Научная новизна и практическая значимость. В статье приводится разработанная методика проверки эффективности использования бюджетных средств государственными (муниципальными) учреждениями. Ценность работы состоит в том, что в ней заложены основы стандартизации процесса аудита эффективности.

Заключение. Данная статья содержит элементы научной новизны и рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Рецензент: Шадрин Вячеслав Васильевич, д.э.н., доцент, профессор кафедры экономического анализа ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Шадрин В.В., д.э.н., доцент, кафедра «Экономический анализ» ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

4.5. FEATURES OF PERFORMANCE AUDIT OF STATE (MUNICIPAL) ESTABLISHMENTS

M.V. Melnik, Dr (Econ), Prof.;
T.V. Antipova, Dr (Econ), Prof. of Department of
Accounting and Audit

Legal support and the comparative characteristic of independent, budgetary and state establishments reflected in article into account the innovations entered by the Federal law from 08.05.2010 №83-FZ. Also features of control actions are shown at performance audit of independent, budgetary, state establishments and the basic prospects of development of their performance audit.

Literature

1. Civil Code.
2. The Federal Law of 12.01.1996 №7-FZ «On non-commercial organizations».
3. The Federal Law of 21.11.1996 №129-FZ «On Accounting».
4. The Federal Law of 03.11.2006 №174-FZ «On Autonomous Institutions».
5. The Federal Law of 08.05.2010 №83-FZ «On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation in connection with the improvement of the legal status of government (municipal) institutions.»
6. Budget Message of the President of the Federal Assembly on 20 May 2009 on budgetary policy in 2010-2012.
7. Message from the President of the Russian Federation Federal Assembly on 12 November 2009
8. Government Decree of 09.09.1999 №1024 «On the concept of management of state property and privatization in the Russian Federation».
9. Government Decree of 07.09.2010 №1505-p.
10. Russian Federation Government Resolution of 18.10.2007 №684 «On approval of the publication of reports on the activities of autonomous institutions and the use of property assigned to it.»
11. The concept of reforming the budget process in Russia in 2004-2006, approved by RF Government Resolution of 22.05.2004 №249.
12. Government Resolution on 09.09.1999 №1024 «On the concept of management of state property and privatization in the Russian Federation».
13. S. Akkerman, W. Admiraal, M. Brekelmans, H. Oost. (2008) «Auditing Quality of Research in Social Sciences», *Quality & Quantity*, 42:257-274.
14. Antipova T. Audit of budgetary entities. – Novosibirsk: SAFBD, 2008.
15. Budget Code of the Russian Federation (BC RF).
16. P.F. Drucker. Task management in the XXI century.: Trans. from English.: A Textbook. allowance. – Moscow: Publishing House «Williams», 2000.
17. E. Ivanova, M. Melnik, V. Shleinikov. Performance audit in market economy. – Moscow, 2007.
18. Principles for good governance of public finance – Background paper to the document presented by the Ministry of Finance of the Russian Federation to the meeting of Ministers of Finance of the Group of Eight.
19. Russian Federation: Report on the Observance of Standards and Codes – Data Module, Response by the Authorities, and Detailed Assessment Using Data Quality Assessment Framework. May 2004, IMF Country Report №04/134.
20. Skaerbaek P. (2009) Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*. 34, 971-987.
21. K.A. Smith, R. Cheng, O. Smith, L. Schiffel. (2008), «Performance reporting by state agencies: Bridging the Gap Between Current Practice AND the GASB-Suggested Criteria»,

The Journal of Government Financial Management, Том 57, Iss. 2; p. 42-48.

22. K.A. Smoker, K.A. Mammano, (2009), The Revision of Federal Form 990: A Move Toward SOX-like Reform in the Non-profit Sector? *The CPA Journal*, Том 79, Iss. 7; p. 52-56.
23. S. Yang, J.Z. Xiao, M. Pendlebury. (2008) Government auditing in China: Problems and reform. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*. 24, p. 119-127.

Keywords

Reforming of public sector; establishment; independent establishments; budgetary establishments; state establishments; performance audit; effective using of budgetary funds.