

На правах рукописи

Зис.Фер

ЧЕРНЯДЕВА ЗЛАТА АНДРЕЕВНА

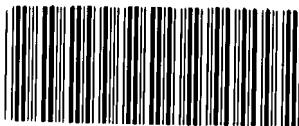
**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ
БЮДЖЕТНЫХ РАСХОДОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ
И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 12.00.04 – Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

6 МАР 2019



008701129

Москва – 2019

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права юридического института Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Российский университет дружбы народов»

- Научный руководитель:** Саунин Анатолий Николаевич
доктор экономических наук, доцент,
профессор Высшей школы государственного аудита
Московского государственного университета имени
М.В.Ломоносова
- Официальные оппоненты:** Лагутин Игорь Борисович
доктор юридических наук, доцент
заведующий кафедрой финансового права,
конституционного, гражданского и
административного судопроизводства Юго-Западного
Государственного Университета
- Ильин Александр Юрьевич
кандидат юридических наук, доцент,
доцент Департамента правового регулирования
экономической деятельности Финансового
университета при Правительстве Российской
Федерации
- Ведущая организация:** Московский государственный институт
международных отношений (Университет) МИД
России

Защита состоится 16 апреля 2019 года в 15:30 часов на заседании диссертационного совета Д 999.067.02 на базе ФГАОУ ВО «Российский университет дружбы народов» и ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6, ауд. No 347.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке ФГБОУ ВПО «Российский университет дружбы народов» по адресу: 117198, г. Москва, ул. Миклухо-Маклая, д. 6 и ФГБОУ ВО «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)» по адресу: 117638, г. Москва, ул. Азовская, д. 2, корп. 1.

Автореферат разослан *20* февраля 2019 года

Ученый секретарь диссертационного совета,
кандидат юридических наук



Н.А.Селезнисва

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью развития аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации. Системный анализ передового опыта зарубежных стран важен для выявления и дальнейшей адаптации лучших практик проведения аудита эффективности бюджетных расходов к сложившимся в Российской Федерации административным, политическим и социально-экономическим условиям в целях постепенного формирования национальной «российской модели» аудита эффективности бюджетных расходов.

Применение такой модели должно обеспечить качественно новый уровень контроля за эффективностью использования бюджетных средств, и, как следствие, оказать благотворное воздействие на процессы формирования бюджета и управления государственными средствами в будущем.

Высшие органы аудита зарубежных стран в середине XX века пришли к осознанию того, что существующий на тот момент финансовый контроль законности осуществления расходов не может решить все проблемы, касающиеся процессов управления государственными средствами. Вследствие этого возникла потребность в создании и внедрении принципиально нового вида контроля, который в совокупности с финансовым аудитом позволил бы государству обеспечивать как законность, так и эффективность использования государственных ресурсов.

Так началась разработка и внедрение аудита эффективности бюджетных расходов в деятельность высших органов аудита зарубежных стран, который за прошедшие пять десятилетий стал действенным механизмом контроля эффективности управления государственными финансами исполнительной властью.

Включение данного вида финансового контроля в компетенцию большинства высших органов аудита обусловлено тем, что проведение аудита эффективности бюджетных расходов оказывает положительное влияние на осуществление полного цикла управления государственными финансами: от

принятия до выполнения органами государственной власти решений, связанных с использованием государственных ресурсов.

Результаты проведения аудита эффективности бюджетных расходов способны оказать положительное влияние на прозрачность и добросовестность государственного управления посредством предоставления парламенту и гражданам достоверной и качественной информации об использовании бюджетных средств.

Актуальность и важность внедрения аудита эффективности бюджетных расходов в государственный финансовый контроль России неоднократно подчеркивалась на различных форумах контрольно-счетных органов, в документах органов государственной власти по проблемам повышения эффективности бюджетных расходов и формирования контроля за ее достижением. В течение последних 10 лет государство ставит задачу повышения эффективности бюджетных расходов и использования адекватных инструментов контроля.

Согласно Программе повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами до 2018 года¹ признается необходимой реализация ряда мероприятий, направленных на оптимизацию бюджетного процесса в условиях внедрения программно-целевых методов бюджетирования, повышение эффективности деятельности органов исполнительной власти и других бюджетополучателей по использованию государственных средств, а также обеспечение открытости и прозрачности общественных финансов.

Президент Российской Федерации В.В.Путин в Бюджетном послании на 2014-2016 годы отметил первоочередность решения задач повышения эффективности расходов, проведения социально-экономических преобразований, направленных на повышение эффективности деятельности всех участников

¹Об утверждении Программы повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами до 2018 года: распоряжение Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2013 г. № 2593-р : по сост. на 1 мая 2018 года // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. – № 2 (часть II) . – ст. 219.

экономических отношений и достижение измеримых общественно значимых результатов².

В связи с тем, что в Российской Федерации началось формирование государственного бюджета на основе программно-целевого метода, возросла необходимость проведения аудита эффективности как контроля результатов использования бюджетных средств. В настоящее время проведение аудита эффективности бюджетных расходов является одним из законодательных полномочий Счетной палаты Российской Федерации как высшего органа аудита. Однако в силу исторических, экономических и политических обстоятельств аудит эффективности бюджетных расходов для Российской Федерации по сравнению с развитыми зарубежными странами является новым видом финансового контроля, еще не получившим необходимого правового развития.

Степень разработанности темы диссертационной работы. Несмотря на то, что государственный финансовый контроль широко исследован в российской научной литературе, фундаментальные труды в области аудита эффективности немногочисленны.

Необходимо отметить, что в научной литературе аудит эффективности бюджетных расходов рассматривается преимущественно с точки зрения экономической категории, а вопросы его правового регулирования исследуются фрагментарно. К тому же, до настоящего времени отсутствует сравнительно-правовое исследование регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в российском и зарубежном законодательстве.

Значительный вклад в изучение аудита эффективности бюджетных расходов внесли такие ученые, как Ю.М.Воронин, Е.И.Иванова, Ю.А.Крохина, Р.Е.Мешалкина, С.Н.Рябухин, А.Н.Саунин, С.В.Степашин, Н.С.Столяров, С.М.Шахрай, С.О.Шохин, чьи научные труды, рассматривающие преимущественно содержательные аспекты аудита эффективности, являются существенными для данного исследования. В рамках диссертационной работы

²О бюджетной политике в 2014–2016 годах [Электронный ресурс]: бюджетное Послание Президента Российской Федерации от 13 июня 2013 года: по сост. на 1 мая 2018 года. URL: <http://kremlin.ru/acts/news/18332> (дата обращения: 01.05.2018)

были изучены научные работы таких зарубежных авторов, как Н.Азума, М.Апельблат, Э.Морзе, Е.Нормантон, К.Поллитт, Х.Сумма, Д.Энгельс.

Вследствие недостаточной разработанности научной базы правовое регулирование аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации содержит ряд значительных недостатков, выступающих в виде законодательных пробелов, коллизий и конкуренции правовых норм. Это свидетельствует об отсутствии комплексного подхода к правовому регулированию аудита эффективности использования средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, что и предопределило выбор цели и постановку задач исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах и Российской Федерации.

Предметом диссертации выступают законодательные и иные нормативные акты зарубежных стран, Европейского союза, Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, правовые акты муниципальных образований Российской Федерации, международные стандарты ИССАИ, научные исследования в области правового регулирования аудита эффективности использования бюджетных средств.

Нормативную основу исследования составили законодательные и иные нормативные акты зарубежных стран (Австралии, Австрии, Бангладеш, Бразилии, Великобритании, Германии, Греции, Канады, Индии, Испании, Италии, Мальты, Нидерландов, Новой Зеландии, Соединенных Штатов Америки, Уганды, Финляндии, Швеции, Южно-Африканской Республики) и Европейского союза, внутренние нормативные акты (стандарты, методические руководства) высших органов аудита зарубежных стран и Европейского союза, международные стандарты ИССАИ, законодательные и иные нормативные акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, правовые акты муниципальных образований Российской Федерации, внутренние нормативные акты Счетной

палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Выбор указанных зарубежных стран обусловлен необходимостью репрезентативной выборки для наибольшей объективности анализа и осуществлен исходя из опыта высших органов аудита зарубежных стран по осуществлению аудита эффективности бюджетных расходов. Так, в целях настоящей диссертации выделяются следующие группы зарубежных стран:

страны, сформировавшие общепринятую методологию осуществления аудита эффективности бюджетных расходов (Великобритания, Канада, Германия, Испания, Италия, Нидерланды, Соединенные Штаты Америки, Финляндия, Швеция);

страны с выраженными национальными особенностями методологии осуществления аудита эффективности бюджетных расходов (Австралия, Австрия, Бразилия, Индия, Мальта, Новая Зеландия);

страны, находящиеся в процессе формирования методологии осуществления аудита эффективности бюджетных расходов

(Бангладеш, Греция, Уганда, Южно-Африканская Республика)

Методологической основой исследования являются общенаучные (анализ и синтез, индукция и дедукция, диалектический, системный и функциональный) и частнонаучные (исторический, различения сущего и должного в праве, толкования, формально-юридический, сравнительно-правовой) методы познания.

Целью диссертационной работы является определение правовых и методологических основ аудита эффективности бюджетных расходов, необходимых для его применения в Российской Федерации в соответствии с общепринятыми в Международных стандартах аудита ИССАИ принципами и с учетом зарубежного опыта, а также разработка предложений по внесению соответствующих изменений в российское законодательство.

Для достижения данной цели в процессе исследования были поставлены следующие задачи:

1) установить условия и предпосылки возникновения аудита эффективности бюджетных расходов в государственном финансовом контроле зарубежных стран;

2) определить особенности правового регулирования и организации аудита эффективности бюджетных расходов в деятельности высших органов аудита зарубежных стран;

3) раскрыть содержание и понятийный аппарат аудита эффективности бюджетных расходов, закрепленный в международных стандартах высших органов аудита (ИССАИ) и стандартах высших органов аудита зарубежных стран;

4) определить общие нормы и выделить особенности процесса осуществления аудита эффективности бюджетных расходов высшими органами аудита зарубежных стран, а также правового механизма его применения Европейским судом аудиторов;

5) раскрыть процесс формирования концепции аудита эффективности бюджетных расходов и определить предпосылки его внедрения в Российской Федерации;

6) выявить особенности и проблемы правового регулирования и практики осуществления аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации на федеральном и региональном уровнях;

7) сформулировать предложения по совершенствованию действующего законодательства Российской Федерации и внутренних нормативных актов Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации в части организации и осуществления аудита эффективности бюджетных расходов.

Научная новизна диссертационной работы заключается в проведении комплексного сравнительного анализа правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах и Российской Федерации, выявлении возможностей применения иностранного опыта и разработке предложений по совершенствованию российского законодательства, категориального аппарата и методологии, которые обеспечивали бы проведение

аудита эффективности в России в соответствии с общепринятыми международными принципами.

В результате проведенного исследования правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах и Российской Федерации автором разработаны следующие положения, которые выносятся на защиту.

1. Возникновение аудита эффективности в развитых западных странах было обусловлено совокупностью одновременно сложившихся объективных факторов, повлекших за собой осознание необходимости разработки нового вида государственного аудита по контролю за результатами бюджетных расходов. Такими факторами были, в частности, реформирование государственного управления; переход к принципам бюджетирования, ориентированного на результат; увеличение государственных расходов; обеспечение рационального использования природных ресурсов; повышение прозрачности деятельности и подотчетности органов, управляющих бюджетными средствами, и другие.

Процесс формирования и внедрения аудита эффективности в государственный финансовый контроль в зарубежных странах, начавшийся в 60-е годы прошлого века, проходил в течение нескольких десятилетий и практически завершился к концу столетия.

В Российской Федерации факторы, порождающие необходимость применения аудита эффективности бюджетных расходов, сформировались, в основном, в начале 2000-х годов. Однако процесс его внедрения в государственный финансовый контроль в настоящее время находится фактически на начальном этапе, поскольку до сих пор не создана достаточная правовая и методологическая база для осуществления аудита эффективности в соответствии с общепринятыми международными принципами.

Для оптимизации и ускорения этого процесса необходимо использовать зарубежный опыт применения аудита эффективности, изучению и анализу которого в российской научной литературе уделяется мало внимания.

2. Существуют несколько способов закрепления полномочий на проведение аудита эффективности бюджетных расходов как одной из гарантий независимости высшего органа аудита, исходя из юридической силы акта, в частности:

в конституциях (основных законах) – Бутан, Германия, Уганда;

в законах – Бразилия, Великобритания, Швеция, Южно-Африканская Республика;

в иных нормативных актах – Индия, Соединенные Штаты Америки.

Для обеспечения указанной гарантии в законодательстве Российской Федерации предлагается уточнить полномочия Счетной палаты Российской Федерации, внося следующие изменения в статью 14 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»:

а) подпункт 1 пункта 1 изложить в следующей редакции:

«1) осуществляет финансовый аудит (контроль), аудит эффективности, стратегический аудит, иные виды аудита (контроля) в рамках контрольной деятельности»;

б) пункт 4 изложить в следующей редакции:

«4. Контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля), утверждаемыми Счетной палатой.».

3. Понятие «аудит эффективности бюджетных расходов» необходимо рассматривать в следующих аспектах:

как вид финансового контроля экономических и социальных результатов использования бюджетных средств – среди других видов внешнего финансового контроля;

как контроль деятельности объектов аудита по достижению запланированных целей, решению поставленных задач и выполнению возложенных функций, на которые были использованы бюджетные средства – как реализация функции финансов;

как процесс определения эффективности (экономности, продуктивности и результативности) бюджетных расходов в соответствии с утвержденными критериями – с точки зрения методологии осуществления.

4. Понятийный аппарат, закрепленный в российском законодательстве и используемый в научной литературе в области аудита эффективности бюджетных расходов, требует приведения в соответствие с международными стандартами высших органов аудита и унификации по следующим основаниям:

во исполнение требований законодательства Российской Федерации;

в связи с необходимостью выполнения обязательств, вытекающих из членства Счетной палаты Российской Федерации в ИНТОСАИ;

в целях обеспечения эффективного взаимодействия органов государственного аудита Российской Федерации и зарубежных стран при проведении совместных контрольных мероприятий, а также использования зарубежного опыта.

Для обеспечения единообразия терминологического аппарата и устранения существующих противоречий в определении содержания аудита эффективности бюджетных расходов, сформулированы предложения по определению соответствующих понятий, а также по внесению изменений в законодательство:

а) статью 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации изложить в следующей редакции:

«Принцип эффективности использования бюджетных средств означает, что при исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны обеспечивать достижение заданных результатов в установленный срок (результативность) с использованием наименьшего объема бюджетных средств на приобретение необходимых ресурсов (экономность) и их минимальные затраты в процессе производства товаров или оказания услуг (продуктивность).»;

б) абзац второй пункта 2 статьи 157 Бюджетного кодекса Российской Федерации изложить в следующей редакции:

«аудиту эффективности, направленному на определение экономности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств»;»;

в) подпункт 4 пункта 1 статьи 9 Федерального закона от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» изложить в следующей редакции:

«4) осуществление аудита эффективности, направленного на определение экономности, продуктивности и результативности использования средств бюджета субъекта Российской Федерации, средств бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов и иных источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации»;».

Предлагается закрепить в Стандарте внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности»³ следующие определения понятий «аудит эффективности», «эффективность использования бюджетных средств», а также ее элементов: «экономность», «продуктивность», «результативность», приведенные в соответствие с положениями соответствующих международных стандартов ИССАИ:

«Аудит эффективности представляет собой вид внешнего государственного аудита (контроля), направленный на совершенствование использования объектами аудита федеральных и иных ресурсов, полученных для достижения запланированных целей и решения поставленных задач социально-экономического развития Российской Федерации, путем формирования рекомендаций по устранению недостатков, выявленных в ходе определения эффективности использования указанных средств.»;

«Эффективность использования бюджетных средств характеризуется соотношениями, с одной стороны, фактических результатов бюджетных расходов, а, с другой, - расходов на приобретение необходимых ресурсов (экономность),

³ Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности»: утв. постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 30 ноября 2016г № 4ПК : по сост. на 1 мая 2018 года // Доступ из справ. правовой системы «КонсультантПлюс».

затрат на их достижение (продуктивность), а также запланированных результатов (результативность).»;

«Экономность характеризуется достижением объектом аудита запланированных результатов с использованием установленного или наименьшего объема федеральных и иных ресурсов.»;

«Продуктивность характеризуется объемом затрат (финансовых, трудовых, материальных и иных), произведенных объектом аудита на единицу полученного результата (продукции или услуги).»;

«Результативность характеризуется достижением объектом аудита запланированных или более высоких результатов и социально-экономического эффекта.».

Предлагается восстановить в указанном стандарте трехэлементное содержание эффективности, указав, что в рамках проведения отдельного аудита эффективности бюджетных расходов может производиться оценка как одного, так и различного сочетания элементов содержания эффективности использования бюджетных средств.

5. В российском законодательстве и научной литературе существуют подмены и конкуренция созвучных понятию «аудит эффективности бюджетных расходов» как контрольному мероприятию таких терминов, как «контроль за эффективным использованием средств», «проверка и анализ эффективности», «государственный аудит эффективности и соответствия нормативным правовым актам», экспертно-аналитическое мероприятие «Аудит эффективности», применение которых размывает и искажает общепринятое в мире содержание аудита эффективности как одного из видов государственного аудита.

В этой связи предлагается четко разграничивать порядок и случаи осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности (путем предложенных ранее поправок в подпункт 1 пункта 1 статьи 14 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»), а также финансового аудита и аудита эффективности бюджетных расходов в контрольных мероприятиях Счетной палаты Российской Федерации, чтобы в

рамках правоприменения был реализован соответствующий набор способов и методов, необходимый для их проведения. В целях совершенствования юридической техники Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» предлагается исключить из положений указанного закона понятия, созвучные термину «аудит эффективности бюджетных расходов».

6. Совершенствование правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований требует формирования единой методологической базы осуществления аудита эффективности бюджетных расходов контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. В этих целях предлагается внести в законодательство следующие изменения:

а) пункт 6 статьи 35 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» изложить в следующей редакции:

«6. В целях реализации возложенных полномочий Счетная палата разрабатывает и утверждает в установленном порядке общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального аудита (контроля), определяющие правила проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также финансового аудита, аудита эффективности и стратегического аудита контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.»;

б) пункт 2 статьи 11 Федерального закона от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» изложить в следующей редакции:

«Стандарты внешнего государственного и муниципального финансового контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий утверждаются контрольно-счетными органами в соответствии с общими требованиями, утвержденными Счетной палатой Российской Федерации;».

Соответствующие изменения необходимо внести в региональное законодательство, правовые акты муниципальных образований, а также внутренние нормативные документы контрольно-счетных органов Российской Федерации.

Теоретическая значимость работы состоит в расширении и уточнении научных представлений относительно содержания и сущности, а также организации и процесса осуществления аудита эффективности бюджетных расходов. В диссертации предложены авторские определения понятий «аудит эффективности бюджетных расходов», «экономность», «продуктивность», «результативность», «эффективность использования бюджетных средств», выявлены общие нормы и особенности осуществления аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах и Российской Федерации, разграничены способы нормативного закрепления полномочий на проведение аудита эффективности бюджетных расходов в законодательстве субъектов Российской Федерации.

Практическая значимость работы заключается в том, что полученные результаты диссертационного исследования и разработанные рекомендации могут быть использованы:

палатами Федерального Собрания Российской Федерации для совершенствования правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов путем ликвидации существующих пробелов и устранения правовых коллизий в российском законодательстве по вопросам государственного финансового контроля;

законодательными органами субъектов Российской Федерации в целях совершенствования законодательных актов, регламентирующих деятельность региональных контрольно-счетных органов в части применения ими аудита эффективности бюджетных расходов;

Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Федерации и муниципальных образований при разработке стандартов и в практике проведения аудита эффективности бюджетных расходов;

высшими учебными заведениями в рамках учебных дисциплин по финансовому праву, государственному аудиту и аудиту эффективности.

Степень достоверности и апробация результатов. Основные научные результаты и положения исследования рассматривались и получили одобрение на XIII Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы науки» (Москва, 25 апреля 2014 года), на Научно-практической конференции кафедры экономических и финансовых расследований Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета им. М.В.Ломоносова «Современные угрозы финансовой безопасности России» (Москва, 26 марта 2014 года), на I Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы финансового контроля (аудита)» (Москва, 24 сентября 2014 года); на Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов 2015» (Москва, 13-17 апреля 2015 года).

Основные положения диссертации используются кафедрой государственного аудита Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета им. М.В.Ломоносова в преподавании учебной дисциплины «Аудит эффективности использования государственных средств».

Публикации результатов исследования. По теме диссертации опубликованы 11 работ общим объемом 4,0 п.л. (из них 0,5 п.л. в соавторстве), в том числе четыре публикации общим объемом 1,8 п.л. – в ведущих рецензируемых научных изданиях, определенных перечнем Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

Структура и объем диссертации обусловлены целью исследования, поставленными в соответствии с ней задачами и логикой исследования. Структура работы включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы (322 источника) и 3 приложения.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во введении обоснована актуальность исследования, описана степень научной разработанности темы исследования, установлены цели и задачи исследования, определены объект и предмет, методологическая и нормативная основа исследования, раскрыта научная новизна диссертации и практическая значимость диссертации, представлены положения, выносимые на защиту.

В рамках первой главы диссертации «Правовые, институциональные и методологические основы аудита эффективности бюджетных расходов», состоящей из трех параграфов, раскрываются процессы зарождения концепции, правового закрепления полномочий и формирования методологии проведения аудита эффективности бюджетных расходов высшими органами аудита в зарубежных странах.

В первом параграфе «Возникновение и развитие аудита эффективности бюджетных расходов в государственном финансовом контроле зарубежных стран» в результате анализа прототипов аудита эффективности бюджетных расходов, а также условий, сложившихся в период его формирования, сделан вывод о закономерности возникновения и развития нового вида государственного аудита в государственном финансовом контроле зарубежных стран.

Проведенный в диссертации исторический обзор процесса внедрения аудита эффективности бюджетных расходов в Соединенных Штатах Америки, Швеции, Финляндии, Нидерландах, Великобритании и ряде других иностранных государств показал, что возникновение аудита эффективности было обусловлено совокупностью одновременно сложившихся в развитых западных государствах таких факторов, как:

- 1) проведение административных реформ государственного управления и бюджетного процесса;
- 2) переход к применению принципов бюджетирования, ориентированного на результат, и программного бюджета;

3) увеличение государственных расходов вследствие расширения компетенции органов государственной власти путем включения новых сфер деятельности;

4) необходимость обеспечения более рационального использования природных ресурсов ввиду их ограниченности;

5) развитие концепции соотношения стоимости произведенных затрат, получаемого результата и социально-экономического эффекта;

6) ориентация на повышение уровня прозрачности процессов по аккумулированию, распределению и использованию средств бюджета и подотчетности органов, управляющих государственными средствами, вследствие развития демократических институтов и роста правового сознания общества;

7) стремление к повышению эффективности использования государственных средств посредством совершенствования системы государственного управления.

Сделан вывод, что формирование и нормативное закрепление аудита эффективности как вида государственного финансового контроля закономерно стало необходимым звеном в процессе перехода к эффективному государственному управлению. Внедрение аудита эффективности стало оказывать благоприятное воздействие на политическую, финансово-экономическую и социальную сферы общества в связи с тем, что опубликование отчетов по результатам проведения аудита эффективности способствует обеспечению прозрачности деятельности органов исполнительной власти по управлению бюджетными средствами, повышению уровня их ответственности перед обществом и подотчетности перед законодательной властью как атрибутов демократического государства. Реализация рекомендаций, разработанных по результатам аудита эффективности, способствует повышению эффективности развития экономики, решению задач социальной политики государства.

Во втором параграфе «Особенности правового регулирования и организации аудита эффективности бюджетных расходов в деятельности высших органов аудита зарубежных стран» установлено, что обеспечение

принципа независимости высшего органа аудита в рамках проведения аудита эффективности бюджетных расходов является обязательным элементом статуса высшего органа аудита и требует разработки уникального правового механизма в каждом отдельном государстве.

По результатам анализа и сравнительного-правового исследования законодательства зарубежных государств разработана классификация способов правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов по юридической силе акта, закрепляющего полномочия высших органов аудита на его проведение. Так, в настоящее время существуют следующие варианты правового закрепления полномочий высших органов аудита на проведение аудита эффективности бюджетных расходов в зависимости от юридической силы акта:

в конституциях (основных законах) – Бутан, Германия, Уганда;

в законах – Бразилия, Великобритания, Швеция, Южно-Африканская Республика;

в иных нормативных актах – Индия, Соединенные Штаты Америки.

Выявлено, что, исходя из внутренней структуры, высшие органы аудита можно разделить на осуществляющие деятельность:

по социально-экономическим сферам (Германия, Нидерланды, Великобритания),

по видам контроля (Финляндия, Новая Зеландия, Мальта)

по территориальному принципу (Бразилия).

Обнаружено, что для большинства рассмотренных высших органов аудита полномочия на проведение аудита эффективности бюджетных расходов являются отдельными. Тем не менее, в Австрии аудит эффективности не выделяется в качестве отдельного вида государственного аудита и осуществляется в рамках финансового аудита. Многие высшие органы аудита нередко проводят финансовый аудит и аудит эффективности одновременно в форме комплексного аудита – Канада, Финляндия.

В третьем параграфе «Формирование методологии осуществления аудита эффективности бюджетных расходов Международной организацией

высших органов аудита (ИНТОСАИ)» по результатам анализа международных стандартов ИССАИ в области аудита эффективности бюджетных расходов выделен ряд недостатков, касающихся дублирования и конкуренции норм, а также неточностей перевода указанных стандартов на рабочие языки региональных групп ИНТОСАИ.

В связи с этим предложены следующие меры, направленные на их устранение:

установление последовательности сроков пересмотра стандартов в зависимости от их иерархического уровня;

устранение внутренней иерархии стандартов в рамках одного уровня;

обеспечение однократного закрепления понятия «аудит эффективности» в международном стандарте ИССАИ 300 «Основные принципы аудита эффективности» в целях устранения дублирования и конкуренции норм;

обеспечение более качественного профессионального перевода международных стандартов ИССАИ на рабочие языки региональных организаций ИНТОСАИ и оказание помощи национальным высшим органам аудита в случае отсутствия официального перевода путем привлечения специалистов-практиков, принимающих непосредственное участие в проведении аудита эффективности бюджетных расходов и имеющих знания одного из официальных языков организации (английского, французского, немецкого, испанского, арабского), помимо профессиональных переводчиков.

Во второй главе диссертации «Зарубежный опыт правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов», содержащей три параграфа, изложены основные подходы и особенности проведения аудита эффективности бюджетных расходов высшими органами аудита на примере таких зарубежных стран, как Австрия, Бангладеш, Бразилия, Великобритания, Германия, Греция, Канада, Индия, Испания, Италия, Нидерланды, Соединенные Штаты Америки, Уганда, Финляндия, Швеция, Южно-Африканская Республика, а также Европейского суда аудиторов.

В первом параграфе «Содержание аудита эффективности бюджетных расходов и его трактовки в нормативных документах высших органов аудита зарубежных стран» в результате анализа понятийного аппарата, используемого в международных стандартах ИССАИ, а также в национальном законодательстве и стандартах в области регулирования аудита эффективности бюджетных расходов высших органов аудита Австралии, Великобритании, Дании, Индии, Канады, Нидерландов, Соединенных Штатов Америки, Финляндии установлено, что существующие в них дефиниции аудита эффективности бюджетных расходов отличаются акцентами на те или иные его характеристики, но при этом содержание аудита эффективности бюджетных расходов одинаково определяется как контроль экономности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств.

В свою очередь, содержание данных понятий является общим в стандартах по проведению аудита эффективности бюджетных расходов в высших органах аудита указанных стран. Так, экономность рассматривается как обеспечение минимальных расходов для получения необходимого объема ресурсов, продуктивность заключается в обеспечении минимального объема затрат ресурсов для получения результата надлежащего объема, качества и в установленные сроки, а результативность характеризуется как достижение поставленных целей и получение запланированного результата деятельности, связанной с использованием бюджетных средств.

Во втором параграфе «Общие основы и особенности процесса осуществления аудита эффективности бюджетных расходов высшими органами аудита зарубежных стран» по результатам анализа национального законодательства и внутренних стандартов по проведению аудита эффективности бюджетных расходов Австралии, Австрии, Бразилии, Великобритании, Индии, Испании, Италии, Канады, Мальты, Нидерландов, Польши, Соединенных Штатов Америки, Финляндии, Швеции установлено, что высшие органы аудита, основываясь на международных стандартах ИССАИ, разрабатывают собственные руководства по аудиту эффективности бюджетных расходов, в которых в

различных формах отражаются, развиваются и конкретизируются общепринятые правила его проведения с учетом национальных особенностей в части круга объектов, выбора и подходов к изучению предмета аудита, способов взаимодействия с объектом аудита, а также формирования отчета и рекомендаций.

Установлено, что в большинстве высших органах аудита зарубежных стран принято, что аудит эффективности предназначен контролировать надлежащее использование бюджетных средств, а не оценивать решения исполнительной или законодательной власти об их распределении (Великобритания, Канада, Финляндия). Однако, высший орган аудита Нидерландов уполномочен на аудит продуктивности и результативности действующих политических решений.

В процессе выбора темы аудита эффективности высшие органы зарубежных стран руководствуются различными подходами: риск-ориентированный (Канада, Финляндия, Великобритания), ориентированный на проблему (Швеция).

С точки зрения полномочий высших органов аудита зарубежных стран по объектам контроля все высшие органы аудита государств, рассмотренных в рамках данного анализа, уполномочены на осуществление аудита эффективности центральных (федеральных) органов государственной власти и государственных учреждений. Компетенция высших органов аудита некоторых стран позволяет им проводить аудит всей совокупности органов власти, включая органы государственной власти центрального (федеративного), регионального уровней и органов местного самоуправления (Австрия, Италия, Испания, Польша).

Особенностью Национального управления аудита Мальты является проведение аудита эффективности местных органов посредством привлечения частных аудиторских компаний, осуществляющих данный аудит от имени Генерального Аудитора Мальты. В таких государствах, как Федеративная Республика Германия и Франция предусмотрено создание и функционирование отдельных органов, осуществляющих финансовый контроль на региональном и местном уровнях. Управление Генерального аудитора Канады уполномочено на

осуществление аудита эффективности государственных органов территорий Юкон, Неновую и Северо-Западных территорий, входящих в состав Канады.

В мировом сообществе высших органов аудита общепризнано, что аудит эффективности должен осуществляться в атмосфере делового общения высшего органа аудита и объекта контроля. На протяжении всех этапов аудита эффективности аудиторы должны обсуждать с представителями объекта контроля такие аспекты его проведения, как критерии аудита эффективности, выявленные недостатки, а также выводы и рекомендации.

Как правило, высший орган аудита напрямую предоставляет специальный, ежеквартальный или годовой отчет о результатах проведения аудитов эффективности парламенту (Соединенные Штаты Америки, Канада, Бразилия). Однако Генеральный контролер и аудитор Индии направляет отчеты по результатам контроля Президенту Индии, который, в свою очередь, представляет их палатам Парламента.

В диссертации проанализированы подходы, разработанные Инициативой во имя развития ИНТОСАИ⁴, по проведению параллельных международных аудитов, осуществляемых на выбранную единую тему несколькими высшими органами аудита на территории соответствующих стран. В отношении параллельных международных аудитов можно провести аналогию с практикой федеративных государств, где для комплексной оценки выполнения федеральной программы иногда необходимо осуществить аудит эффективности как на федеральном, так и региональном уровнях.

В третьем параграфе «Правовое регулирование аудита эффективности бюджетных расходов, осуществляемого Европейским судом аудиторов» рассмотрены особенности правового регулирования деятельности Европейского суда аудиторов, который является уникальным наднационального органом, не имеющим аналога ни в одном межгосударственном объединении, уполномоченным на осуществление аудита эффективности бюджетных расходов.

⁴ Орган ИНТОСАИ, осуществляющий деятельность по наращиванию потенциала высших органов аудита. URL: <http://www.eurosai.org/ru/about-us/international-cooperation/idi/>

При этом Европейским судом аудиторов соблюдаются международные стандарты ИССАИ в части осуществления аудита эффективности бюджетных расходов и учитывается специфика собственного статуса.

Установлено, что характерной отличительной особенностью отчетов Европейского суда аудиторов является структура выявленных недостатков и рекомендации по их устранению. Так, одни рекомендации Европейского суда аудиторов, исходя из выявленных недостатков, относятся к деятельности государств-членов, в том числе по усилению внутреннего финансового контроля, другие – к работе Европейской комиссии.

В третьей главе диссертации «Развитие и правовое регулирование аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации», включающей в себя четыре параграфа, исследован процесс формирования концепции аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации, а также механизмы его правового регулирования на федеральном и региональном уровнях.

В первом параграфе «Создание предпосылок для внедрения и применения аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации» обосновывается, что позднее внедрение аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации по сравнению с развитыми зарубежными странами обусловлено особенностями сложного перехода к рыночной экономике и отсутствием после распада СССР необходимой нормативной правовой базы в части бюджетного процесса и государственного финансового контроля. Анализ принятых в Российской Федерации за последние более чем 10 лет законов и иных актов показал, что долгое время происходило лишь дублирование предложений и мер, необходимых для повышения эффективности бюджетных средств, но не их фактическая реализация.

Во втором параграфе «Особенности процесса формирования концепции аудита эффективности бюджетных расходов и ее нормативного обеспечения в Российской Федерации» в результате анализа законодательства Российской Федерации, стандартов Счетной палаты Российской Федерации и научной

литературы выявлено отсутствие единого подхода относительно сущности аудита эффективности бюджетных расходов.

В российском законодательстве существуют противоречия в части терминологического аппарата, определяющего содержание аудита эффективности. В Бюджетном кодексе Российской Федерации, в Федеральном законе от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» и в Федеральном законе от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» отсутствуют дефиниции понятий «аудит эффективности бюджетных расходов» и «эффективность бюджетных расходов», нет четкого определения его общепринятых элементов, а понятие результативности отождествляется с эффективностью и экономностью.

Данные противоречия и конкуренция норм права необходимо устранить в целях обеспечения наиболее эффективного функционирования органов внешнего государственного и муниципального финансового контроля Российской Федерации, а также создания условий для продуктивного взаимодействия Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

В целях закрепления полномочия на проведение аудита эффективности бюджетных расходов как одной из гарантий обеспечения независимости Счетной палаты Российской Федерации в соответствии с выявленным зарубежным опытом предлагается внести соответствующие изменения в статью 14 Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

Гармонизация правового регулирования аудита эффективности должна способствовать формированию единообразной практики его применения, повышению качества и значения получаемых результатов. Поэтому в целях обеспечения единства терминологического аппарата и устранения существующих противоречий в определении содержания аудита эффективности предлагается внести в российское законодательство соответствующие изменения.

В диссертации предложен авторский подход к понятию аудита

эффективности бюджетных расходов, раскрывающий его многоаспектное содержание. Аудит эффективности необходимо рассматривать, с одной стороны, среди других видов финансового контроля как современный вид финансового контроля экономических и социальных результатов бюджетных расходов. С другой стороны, в качестве реализации функции финансов он представляет собой контроль деятельности органов исполнительной власти и других бюджетополучателей, являющихся объектами аудита, по достижению запланированных целей, решению поставленных задач и выполнению возложенных функций, на которые были использованы бюджетные средства. А с третьей стороны, с точки зрения методологии осуществления аудит эффективности - это процесс определения эффективности (экономности, продуктивности и результативности) бюджетных расходов в соответствии с утвержденными критериями.

В третьем параграфе «Особенности правового регулирования и практики осуществления аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации» выявлено, что понятие «эффективность» используется в положениях Федерального закона от 5 апреля 2013 года № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» не только в качестве термина, но и в общелингвистическом смысле, что приводит к отсутствию четкого понятийного аппарата, препятствует разграничению видов финансового контроля, а также размывает содержание аудита эффективности бюджетных расходов.

В целях совершенствования правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов, а также содействия Счетной палате Российской Федерации при проведении внешнего государственного финансового контроля предлагается унифицировать терминологический аппарат, используемый в Федеральном законе от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

Установлено, что в контрольных мероприятиях Счетной палаты Российской Федерации, имеющих в наименованиях термин «проверка эффективности», не применяются правила проведения аудита эффективности и процедуры оценки

эффективности бюджетных расходов, которые установлены в Стандарте внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности». В указанных контрольных мероприятиях осуществляется, как правило, проверка общих результатов финансово-хозяйственной деятельности объектов по использованию бюджетных средств, и, как следствие, происходит смешение различных видов государственного аудита.

В этой связи предлагается четко разграничивать порядок и случаи осуществления финансового аудита и аудита эффективности бюджетных расходов в контрольных мероприятиях Счетной палаты Российской Федерации, чтобы в рамках правоприменения был реализован соответствующий набор способов и методов, необходимый для их проведения:

В диссертации обоснована позиция автора относительно актуальных резонансных подходов в российской литературе к содержанию и результатам проведения аудита эффективности бюджетных расходов, которые заключаются в необходимости законодательного закрепления единых критериев эффективности бюджетных расходов, понятия «неэффективное использование бюджетных средств» и установления ответственности (вплоть до уголовной) за нарушение принципа эффективности использования бюджетных средств.

Сделан вывод, что высказываемое предложение о закреплении единых критериев эффективности использования государственных средств невозможно реализовать ввиду разнообразия возможных тем, предметов и целей проведения аудита эффективности бюджетных расходов, а также исходя из следующих аргументов.

Во-первых, критерии являются не статическими, устанавливаемыми на длительный период, а динамическими характеристиками бюджетных расходов, которые определяются исходя из целей и задач социально-экономической политики государства и изменяются вместе с ними. Во-вторых, уже сегодня существуют такие источники выбора критериев, как законодательно утверждаемые параметры государственных программ бюджета, содержащие показатели ожидаемых результатов бюджетных расходов. И, наконец, в-третьих,

невозможно практически разработать и законодательно закрепить такое количество единых критериев эффективности, которое на практике может исчисляться тысячами критериев в условиях многообразия сфер и субъектов бюджетных расходов.

Диссертант считает нецелесообразным устанавливать правовое определение понятия «неэффективное использование бюджетных средств» и вводить в законодательство новый состав правонарушения, обсуждаемый в литературе, - «нарушение принципа эффективности использования бюджетных средств». Представляется необходимым, прежде всего, сформулировать в российском законодательстве четкое определение понятия эффективности бюджетных расходов для устранения существующих пробелов и коллизий в сфере бюджетных правоотношений.

Кроме того, предлагается установить персональную ответственность для уполномоченных должностных лиц за недостижение запланированных результатов деятельности в соответствии со статьей 419 Трудового кодекса Российской Федерации (дисциплинарной и материальной), как стимул для повышения качества и эффективности управления государственными средствами, а также уровня профессионализма ответственных должностных лиц.

В четвертом параграфе **«Правовое закрепление полномочий на осуществление аудита эффективности бюджетных расходов на уровне субъектов Российской Федерации»** на основе анализа законодательства 85 субъектов Российской Федерации выявлено, что существуют различные способы закрепления полномочий контрольно-счетных органов по проведению аудита эффективности бюджетных расходов, в частности, путем установления:

бланкетных норм, отсылающих к федеральному законодательству (Федеральному закону от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», Бюджетному кодексу Российской Федерации и иным федеральным законам);

полномочий на осуществление контроля за результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета субъекта Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»;

полномочий по организации и осуществлению, с одной стороны, контроля за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета, предусмотренных Федеральным законом от 7 февраля 2011 года № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», а с другой - аудита эффективности бюджетных расходов, урегулированных Бюджетным кодексом Российской Федерации;

самостоятельных полномочий контрольно-счетного органа на проведение аудита эффективности бюджетных расходов.

В законодательстве ряда субъектов Российской Федерации аудит эффективности бюджетных расходов не закреплен в качестве отдельных полномочий контрольно-счетного органа, а признается видом контрольной деятельности, методом осуществления внешнего государственного финансового контроля или формой проведения контрольных мероприятий.

В диссертации сделан вывод, что правовая база субъектов Российской Федерации и муниципальных образований сегодня является несовершенной и недостаточной для обеспечения полномочий контрольно-счетных органов Российской Федерации на проведение аудита эффективности бюджетных расходов. Содержание, организация и проведение аудита эффективности в различных субъектах Российской Федерации не обладают сущностными особенностями, необходимыми и достаточными для правового регулирования и методологического обеспечения на уровне каждого региона.

Региональное законодательство и муниципальные правовые акты, как правило, разрабатываются и утверждаются в соответствии с законодательством

Российской Федерации. Причем в большинстве случаев законодатель на уровне субъекта Российской Федерации отдает предпочтение копированию и закреплению положений федерального законодательства в региональных законах без внесения каких-либо дополнений или коррективов, учитывающих особенности того или иного субъекта Российской Федерации. Поэтому в целях совершенствования положений региональных и муниципальных актов в области внешнего государственного финансового контроля необходимо устранение пробелов и коллизий, существующих в федеральном законодательстве.

Диссертант полагает, что при формировании нормативной базы государственного (муниципального) финансового контроля следует опираться на принцип единства бюджетной системы Российской Федерации, закрепленный в статье 29 Бюджетного кодекса Российской Федерации, который как известно, заключается в единстве бюджетного законодательства, принципов организации и функционирования бюджетной системы, бюджетной классификации бюджетной системы, бюджетных мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства, единый порядок установления и исполнения расходных обязательств, формирования доходов и осуществления расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В соответствии с данным подходом в диссертации сформулированы предложения по внесению изменений в законодательство, а также внутренние нормативные документы контрольно-счетных органов Российской Федерации.

Вместе с тем в современных условиях, когда еще не сформировано единое правовое поле, принимая во внимание независимый статус контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, полагаем возможным создание общих правовых и методологических основ государственного аудита, включая аудит эффективности бюджетных расходов, посредством развития сотрудничества, взаимодействия и координации деятельности всех органов государственного и муниципального аудита в Российской Федерации.

Представляется, что это может быть успешно реализовано в рамках Совета контрольно-счетных органов при Счетной палате Российской Федерации, уже имеющего опыт разработки типовых стандартов внешнего государственного и муниципального контроля, которые могут быть использованы региональными и муниципальными контрольно-счетными органами в качестве собственных стандартов или как основа для их разработки.

В заключении подведены итоги исследования, сформулированы теоретические и практические выводы.

В приложениях приведены материалы, составленные автором, относительно круга объектов аудита высших органов аудита зарубежных стран, алгоритма выявления недостатков при проведении аудита эффективности бюджетных расходов, разработанного Судом аудита Бразилии, контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации с наименованием «проверка эффективности» и «аудит эффективности».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Вопрос совершенствования правового регулирования и практики применения аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации является весьма актуальным в условиях затянувшихся финансово-экономических кризисов, а также санкций и внешних ограничений, когда важным фактором достижения целей и решения задач социально-экономической политики государства является повышение эффективности использования государственных средств.

В диссертации, на основе системного сравнительно-правового анализа нормативных актов зарубежных стран и Российской Федерации в области аудита эффективности бюджетных расходов, а также методологии его применения национальными высшими органами аудита и Европейским судом аудиторов, разработаны предложения по устранению выявленных недостатков и совершенствованию правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации.

В диссертации проведено исследование аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах с точки зрения зарождения его концепции, правового закрепления полномочий высших органов аудита, а также формирования и совершенствования методологии его проведения.

Установлено, что хотя российское законодательство и внутренние нормативные акты Счетной палаты Российской Федерации и региональных контрольно-счетных органов в определенной степени соответствуют общепринятым международным стандартам высших органов аудита, правовое регулирование аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации содержит ряд пробелов, коллизий и дублирование норм относительно сущности аудита эффективности бюджетных расходов и его понятийного аппарата, а также содержания полномочий по проведению.

Результаты, полученные в настоящей диссертации, направлены на совершенствование правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов на федеральном и региональном уровнях законодательства Российской Федерации. В свою очередь, устранение выявленных в рамках исследования недостатков должно способствовать завершению многолетней деятельности по внедрению аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации и его переходу на качественно новый уровень практического применения.

Диссертант считает, что формирование необходимой правовой базы и методологии аудита эффективности бюджетных расходов, а также расширение практики его осуществления на основе зарубежного опыта будут способствовать формированию национальной «российской модели» аудита эффективности бюджетных расходов, применение которой должно стать важным инструментом для обеспечения достижения целей социально-экономического развития государства, а также высокого уровня и качества жизни в Российской Федерации.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях.

В рецензируемых изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации результатов научных исследований:

1. Черняева, З.А. Нормативно-правовые акты контрольно-счетных органов: понятие аудита эффективности/ З.А.Черняева// Вестник АКСОР. – 2015. - № 1/2015 (33). - С. 235-239. (0,5 п.л.)

2. Черняева, З.А. Аудит эффективности: проблемы нормативного правового регулирования/ З.А.Черняева// Вестник АКСОР. – 2015. - № 3/2015 (35). –С. 231-235. (0,4 п.л.)

3. Саунин, А.Н., Черняева, З.А. Нормативное регулирование аудита эффективности: общее и особенности в зарубежных высших органах аудита/А.Н.Саунин, З.А.Черняева// Финансовое право. - 2015. - № 10. – С. 12-17. (в соавторстве, авторские 0,5 п.л.)

4. Черняева, З.А. Европейский суд аудиторов: особенности правового статуса и осуществления аудита эффективности/ З.А.Черняева// Общественные науки. - 2015. - № 6. – т. 2. - С. 93 – 100. (0,4 п.л.)

В других научных изданиях:

1. Черняева, З.А. Реализация принципов организационной независимости и политической беспристрастности высших органов аудита зарубежных стран при проведении аудита эффективности/ З.А.Черняева// Актуальные вопросы науки. Материалы XIII Международной научно-практической конференции. Москва, 25 апреля 2014 г. – М.: Спутник. – 2014. – С. 173-181. (0,4 п.л.)

2. Черняева, З.А. Необходимость проведения аудита эффективности для предотвращения угроз финансовой безопасности России/ З.А.Черняева// Современные угрозы финансовой безопасности России: материалы научно-практической конференции, 26 марта 2014 г.: сборник статей. – М.: Высшая школа государственного аудита, 2014. - С. 159-163. (0,2 п.л.)

3. Черняева, З.А. Нормативные подходы высших органов аудита зарубежных стран к определению аудита эффективности: сборник материалов I Международной заочной научно-практической конференции «Актуальные проблемы финансового контроля (аудита)». М.: НИИ СП РФ – 2014. - С. 295-302. (0,4 п.л.)

4. Черняева, З.А. Роль и значение аудита эффективности в государственном финансовом контроле: Материалы международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов 2015». Москва 13-17 апреля 2015 г. – М.: МГУ, 2015. URL: http://lomonosov-msu.ru/archive/Lomonosov_2015/data/6973/uid90416_report.pdf(0,2 п.л.)

5. Черняева, З.А. Развитие аудита эффективности в государственном финансовом контроле иностранных государств/ З.А.Черняева// Государственный аудит. Право. Экономика. - 2014. - № 1-2. - С. 19-24. (0,4 п.л.)

6. Черняева, З.А. Нормативные подходы высших органов аудита к определению аудита эффективности/ З.А.Черняева// Государственный аудит. Право. Экономика. - 2014. - № 3. - С. 6-10. (0,4 п.л.)

7. Черняева, З.А. Необходимость проведения аудита эффективности для предотвращения угроз финансовой безопасности России/ З.А.Черняева// Вестник Московского университета. Серия 26: Государственный аудит. 2013. № 3. С. 31-35. (0,2 п.л.)

Черняева Злата Андреевна

Правовое регулирование аудита эффективности бюджетных расходов: зарубежный опыт и практика применения в Российской Федерации

В диссертации представлена комплексная сравнительно-правовая характеристика правового регулирования аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах и Российской Федерации. Проведенный анализ основан на изучении международных стандартов в области аудита эффективности бюджетных расходов, законодательных и иных нормативных актов зарубежных стран (Австрии, Бразилии, Канады, Нидерландов, Соединенных Штатов Америки, Швеции и др.), Европейского союза, Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. В рамках исследования установлены условия и предпосылки возникновения, определены основы правового регулирования и особенности организации, раскрыты содержание и понятийный аппарат аудита эффективности бюджетных расходов в зарубежных странах. Выявлены особенности и проблемы правового регулирования и практики осуществления аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации на федеральном и региональном уровнях. Предложены способы устранения коллизий, дублирования и конкуренции норм права в целях совершенствования законодательства, категориального аппарата и методологии, обеспечивающих проведение аудита эффективности бюджетных расходов в Российской Федерации.

Chernyadeva Zlata A.

Legal regulation on performance audit of budget expenses: foreign experience and practice of conduct in the Russian Federation

The thesis represents a case study of the legal foundations of performance audit in foreign countries and in the Russian Federation. The analysis is based on observation of international standards on performance audit, legal regulation of foreign countries (such as Austria, Brazil, Canada, the Netherlands, the United States of America, Sweden et al.), European union, and federal and regional legislation of the Russian Federation. The study covers conditions and background of performance audit's origin, it highlights key elements of legal regulation on performance audit, special features of its procedure and definitions in foreign countries. The thesis reveals some features and issues of the legal regulation and practice of performance audit in the Russian Federation at the federal and regional levels. It concerns possible solutions of eliminating conflict, overlapping and collision of laws in order to develop the legislation, terms of law and legal definitions, and methodology of conduct of the performance audit in the Russian Federation.

Подписано в печать 15.02.2019
Тираж 100 экз. Заказ № 133
Объем п.л. – 2,0
Отпечатано в типографии
«Реглет» г. Москва, Зубовский бул., д. 11а
+7(495)979-98-99, www.reglet.ru

