

УДК 657.6

## АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Лемеш В.Н., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «БГЭУ»  
Аликулова Л.Б., докторант курса Евразийского национального университета им. Л.Гумилева

**Аннотация.** В данном исследовании рассмотрены особенности введения государственного аудита в части аудита эффективности в Республике Беларусь. По результатам анализа практики применения аудита эффективности определены проблемные аспекты и предложены направления по его совершенствованию.

**Ключевые слова:** государственный аудит, аудит эффективности, система внешнего государственного контроля, средства бюджета

**Введение.** Сегодня сложно представить государство, которое бы не пыталось эффективно использовать планирование, расходование и анализ бюджетных ресурсов. Для Республики Беларусь данный аспект является очень актуальным. В связи с этим начал применяться аудит эффективности, хотя по-прежнему остается ряд нерешенных вопросов в этой области.

**Основная часть.** Согласно Стандартам аудита, принятым ИНТОСАИ, государственный аудит состоит из аудита правильности и аудит эффективности. Традиционной задачей высшего органа государственного аудита является проверка законности и правильности управления финансами и представления финансовой отчетности. В дополнение к этому типу аудита, важность которого неоспорима, имеется также иной равнозначный тип аудита – аудит эффективности, который направлен на проверку экономичности, эффективности и результативности государственного управления. Аудит эффективности включает не только проверку конкретных финансовых операций, но и управленческую деятельность правительства в целом, в том числе организационную и административную системы.

В теории аудита различные аспекты исследовали представители российской научной школы П.П. Баранов, Р.П. Булыга, Е.М. Гутцайт, Н. В. Ким; украинской научной школы Ф. Ф. Ефимова, Н. И.Дорош, А. А. Петрик; белорусские - С.Л. Коротаев, Д.А. Панков, С.А. Данилкова и др. Однако по-прежнему остается ряд нерешенных вопросов в этой области.

Внедрению аудита эффективности в Республике Беларусь способствовали серьезные преобразования в последние тридцать лет в области государственного контроля [5-8] и изучается зарубежный опыт [3]. Как справедливо подчеркивается правительством Беларуси «отечественная практика отличается от международной практики осуществления контроля в финансовой сфере. В действующем законодательстве Республики Беларусь не нашли отражения базовые понятия «внутренний контроль и аудит», «внешний контроль и аудит», «аудит эффективности», применяющиеся в международной практике.

В Республике Беларусь элементы аудита эффективности применяются точно (в отдельных программах). Проведение аудита эффективности осуществляется на основании Методических рекомендаций о порядке проведения органами Комитета государственного контроля аудита эффективности, утвержденных распоряжением Председателя Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 18 июля 2012 г. № 38» [2].

Следует особо отметить, что в Республике Беларусь отсутствуют сколько-нибудь серьезные научные исследования в области государственного аудита: нет ни одной диссертации (кандидатской или докторской) по данному направлению. Научных исследований в данной области в Беларуси также не проводилось. Это приводит к тому, что некоторые авторы под государственным аудитом понимают структуры, создаваемые при министерствах, осуществляющие как внешний аудит и проверки подведомственных организаций [4]. Такая ситуация не смогла не сказаться на разрыве в методиках и подходах отечественного и зарубежного. Однако в последние годы в этой области активизировалась работа в области нормативно-правового регулирования.

В разных странах для обозначения аудита эффективности применяются различные термины: в Великобритании и Канаде – «value for money audits» («аудит выгоды от использования денег»), в США – «operational audit» («операционный аудит»), в Швеции и Норвегии – «performance

audit» («аудит исполнения» или «аудит управления»), в Австралии и ряде других стран – «аудит эффективности работы».

Различно также в разных странах название высших органов финансового контроля. Например, в государствах – участниках СНГ название высших органов финансового контроля (ВОФК СНГ):

– в Азербайджанской Республике Счетная палата, которая является подотчетным Национальному собранию (Милли Меджлису) Азербайджанской Республики постоянно действующим органом государственного бюджетно-финансового контроля. Она обладает организационной и функциональной самостоятельностью.

– в Республике Армения – Контрольная палата Национального собрания Республики Армения, которая является высшим органом финансово-экономического контроля; формируется Национальным собранием Республики Армения и подотчетна только ему. Указанная организация осуществляет финансово-хозяйственный аудит (изучение и анализ) как элемент обеспечения экономической безопасности страны. В своей деятельности Контрольная палата ориентирована на проведение аудита по стандартам ИНТОСАИ.

– в Республике Казахстан – Счетный комитет республики осуществляет внешний государственный аудит и финансовый контроль за исполнением республиканского бюджета в соответствии с Законом Республики Казахстан. Он непосредственно подчинен и подотчетен Президенту Республики Казахстан. Главными задачами Счетного комитета являются укрепление финансовой дисциплины, повышение эффективности использования государственных средств, активов государства и субъектов квазигосударственного сектора в целях обеспечения экономической стабильности в республике.

– в Кыргызской Республике – Счетная палата Кыргызской Республики как постоянно действующий орган ВОФК подотчетна Президенту Кыргызской Республики, Законодательному собранию и Собранию народных представителей Жогорку Кенеша.

– в Республике Молдова – Счетная палата республики выступает в качестве единственного в стране высшего государственного аудиторского учреждения поручены функции контроля за формированием, управлением и использованием государственных финансовых средств, и управлением государственным имуществом посредством внешнего аудита. Ее деятельность охраняется законом от вмешательства со стороны правоохранительных или контрольных органов.

– в Российской Федерации – Счетная палата Российской Федерации, деятельность которой направлена на обеспечение устойчивого экономического роста и социальной стабильности.

– в Республике Таджикистан – Счетная палата как высший орган финансового контроля Республики Таджикистан проводит независимый внешний аудит по оценке исполнения государственного бюджета и готовит предложения по ее усовершенствованию.

В международной практике выделяют следующие этапы развития аудита эффективности:

первый этап (1960—1970) — основной задачей создания аудита эффективности было увеличение эффективности деятельности государственных институтов, формирование механизма оценки деятельности агентств;

второй этап (1970—80-е) — смещение акцента при проведении аудита эффективности в пользу оценки полученных результатов анализа деятельности государственных организаций;

третий этап (1980—90-е) — создание модели «системно-ориентированного контроля эффективности»;

четвертый этап (конец 20 века — н.в.) — улучшение системно-ориентированного аудита эффективности при котором учитывается возрастание интенсивности международного финансового потока.

Что же касается Республики Беларусь, то в отношении аудита эффективности можно говорить только о периоде после принятия постановления Совета Министров Республики Беларусь от 23.12.2015 № 1080 «О реформировании системы управления государственными финансами Республики Беларусь», которым была определена стратегия реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь (далее – Стратегия). Главой 2 Стратегии установлено, что в ряду ее важнейших задач является внедрение качественно нового подхода к организации внутреннего финансового контроля, где помимо проверки законности и целевого использования государственных средств должен осуществляться аудит эффективности, направленный на проверку экономичности и результативности государственного управления.

В условиях внедрения программно-целевого метода управления предстояло, наряду с другим, обеспечить:

подготовку нормативной правовой, методической и аналитической базы, предусматривающей начиная с 2016 года поэтапный переход к программно-целевому методу в бюджетном процессе, установление административных правил, определяющих функции всех участников бюджетного процесса, корректировку бюджетной классификации и бюджетной отчетности, внедрение новых форм государственного финансового контроля и аудита;

развитие системы государственного финансового контроля и аудита в целях ориентации на оценку эффективности государственных расходов.

Реализация Стратегии планировалась в два основных этапа.

Первый этап (2016 – 2019 годы) направлен на совершенствование правил и процедур управления бюджетом, в том числе создание дизайнера интегрированной информационной системы управления государственными финансами (ИИСУГФ), включающего разработку новых и пересмотр существующих бизнес-процессов на основе проводимых реформ в области планирования, исполнение бюджета, управление долгом, бухгалтерский учет и отчетность, подготовку технических спецификаций на основе пересмотренных бизнес-процессов, анализ рынка 52 имеющихся типовых решений для закупки ИИСУГФ, анализ доступного на рынке компьютерного оборудования, публикация проектов технических спецификаций для получения ответной реакции от рынка, обеспечение оперативного осуществления процесса закупок в рамках второго этапа реализации настоящей стратегии и др.

Второй этап (с 2019 года) направлен непосредственно на создание и внедрение новой ИИСУГФ, его начало напрямую будет зависеть от достижения результатов на первом этапе.

ИИСУГФ станет ключевым компонентом платформы электронного правительства и сможет взаимодействовать с другими информационными системами — налоговыми и таможенными органами, ФСЗН, КГК, МВД, системой государственных закупок, информационными системами органов государственной статистики и др. Помимо этого она позволит улучшить ведение бухгалтерского и кадрового учета на всех уровнях бюджетной системы Республики Беларусь.

В Республике Беларусь элементы аудита эффективности применяются точно (в отдельных программах). Проведение аудита эффективности осуществляется на основании Методических рекомендаций о порядке проведения органами Комитета государственного контроля аудита эффективности, утвержденных распоряжением Председателя Комитета государственного контроля Республики Беларусь от 18.07.2012 № 38 [9].

В деятельность Комитета государственного контроля Республики Беларусь внедряется практика проведения параллельных аудитов с контрольными органами государств – членов Европейского союза. В рамках деятельности рабочей группы ЕВРОСАИ по аудиту средств, выделенных на предупреждение и ликвидацию последствий катастроф, в 2018 году Комитет принял участие в международном координированном аудите предотвращения и ликвидации последствий наводнений. Совместно с Высшим контрольным управлением Словакии проведен параллельный аудит эффективности в отношении организации системы государственных закупок [10].

Советом Министров Республики Беларусь принято постановление от 09.02.2019 № 82 «О реформировании национальной системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления» (Постановление № 82), которым утверждены:

- концепцию реформирования национальной системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления (далее - Концепция);

- план основных мероприятий по реализации концепции реформирования национальной системы бухгалтерского учета и отчетности сектора государственного управления (далее - План).

Следует отметить, что ранее п. 4 Директивы Президента Республики Беларусь от 31.12.2010 № 4 «О развитии предпринимательской инициативы и стимулировании деловой активности в Республике Беларусь» предусматривалось расширить применение в Республике Беларусь международных стандартов в бухгалтерском учете, радикально сократить финансовую отчетность и обеспечить применение в Республике Беларусь на широкой основе международных стандартов финансовой отчетности в бухгалтерском учете.

Концепция разработана в развитие стратегии реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь, определенной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23.12.2015 № 1080 «О реформировании системы управления

государственными финансами Республики Беларусь» (далее – Постановление № 1080). Постановлением № 1080 утверждены:

Положение о межведомственном совете по вопросам реализации стратегии реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь;

состав межведомственного совета по вопросам реализации стратегии реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь.

Следует особо отметить, что это очень знаковое событие для нашей страны – важный шаг на пути гармонизации отечественного законодательства в этой области и возможность активизировать работу в направлении сближения с МСФООС наряду с такими странами бывшего СССР как Азербайджан, Армения, Грузия, Казахстан, Молдова, Россия, Таджикистан, Украина.

Следовательно, взаимосвязь бухгалтерского учета и бюджетного планирования прослеживается в тенденциях развития бюджетной политики, закладывается в основу управления государственными финансами. Так, в качестве направлений совершенствования процесса бюджетного планирования стратегией реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь определено внедрение системы среднесрочного планирования бюджета и бюджетирования, ориентированного на результаты.

Анализ финансового положения и результатов деятельности организаций сектора государственного управления на основе отчетности качественно нового уровня приведет к более рациональному распределению ограниченных финансовых ресурсов государства в процессе планирования бюджета, выработке взвешенной бюджетно-финансовой и налоговой политики в целом. Таким образом, включение аудита эффективности в систему внешнего государственного контроля – процесс, который может занять не один год. В значительной степени это связано с необходимостью кардинальных изменений принципов бюджетирования и финансирования деятельности бюджетных учреждений, созданием методологической и методической базы, изменением законодательства. Вышеприведенные данные свидетельствуют о том, что и в Республике Беларусь процессу внедрения аудита эффективности уже положено начало, что в итоге поможет вывести работу финансовой системы государства на принципиально новый уровень развития.

Помимо этого, аудит эффективности государственных расходов должен привносить конструктивность, которая предполагается не только наличием выводов по данным результатов проверок, но и подробных рекомендаций по повышению эффективности использования бюджетных ресурсов. Это позволит более оперативно мобилизовать ресурсы с последующим их целевым использованием.

Проводимая главой государства и правительством Республики Беларусь политика, свидетельствуют о том, что в республике проводится определенная работа по формированию института государственного аудита. Для развития в Республике Беларусь финансового контроля и аудита в соответствии с международными подходами Стратегией реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23.12.2015 № 1080 предусматривается:

изучение соответствующего международного опыта (принципов и стандартов), в том числе с привлечением международных экспертов, для сравнительного анализа и выбора наиболее приемлемого пути совершенствования финансового контроля и аудита со стороны государственных органов Республики Беларусь;

создание межведомственной рабочей группы для выработки качественно новых подходов к организации внутреннего финансового контроля и аудита в Республике Беларусь и разработка с привлечением международных экспертов проекта концепции по внедрению данных подходов, плана ее реализации;

упорядочение форм и методов финансового контроля, пересмотр полномочий органов внешнего и внутреннего финансового контроля;

внедрение новых подходов к организации внутреннего финансового контроля и аудита путем внесения соответствующих изменений в бюджетное законодательство;

усиление контроля за эффективностью использования бюджетных средств, государственного имущества, достоверностью отчетности о результатах реализации государственных программ;

повышение квалификации кадров в сфере финансового контроля и аудита путем проведения обучающих семинаров, а также участия в международных семинарах по вопросам финансового контроля и аудита;

формирование требований к реализации соответствующего функционала информационной системы управления государственными финансами Республики Беларусь.

Можно выделить несколько причин недостаточно быстрого внедрения в Беларуси аудита эффективности. Одна из них - отсутствие прочной законодательной базы и, как следствие, недостаточно развитый понятийный аппарат и система показателей. Вторая - значительный период времени, который требуется для планирования и проведения аудита эффективности, подготовки рекомендаций, отслеживания хода их выполнения. Третья, самая главная причина - это недостаточно устойчивое формирование предпосылок для проведения этой важной работы. Отсутствуют решительные подвижки в части бюджетирования, ориентированного на результат, которое включает программно-целевые методы бюджетного планирования.

Аудит эффективности должен стать действенным фактором в достижении поставленных социально-экономических целей и задач Республики Беларусь. Для этого уже сейчас имеются определенные предпосылки. Чтобы этот процесс приобрел системный, устойчивый и долгосрочный характер, необходимо законодательно определить место и роль аудита эффективности в работе Комитета государственного контроля, министерствам финансов и экономики более последовательно и настойчиво внедрять принципы бюджетирования, ориентированного на результат.

**Заключение.** Подводя итог, можно утверждать, что в Республике Беларусь в настоящее время сложилась система контроля за соблюдением бюджетного законодательства, а также эффективности использования бюджетных средств, которая приближена к особенностям социально-экономического развития страны. Мировой опыт других стран показывает, что аудит эффективности фокусируется на проверке выполнения программ, определяющих стратегию государства в определенных сферах экономики, и деятельности, связанной и их имплементацией вместо строгой проверки, сконцентрированной сугубо на расходах или финансовой отчетности и учете. В этом смысле оценка достижения целей данных программ может рассматриваться как один из вариантов применения аудита эффективности.

Дальнейшее проведение аудита эффективности в Республике Беларусь в конечном итоге поможет вывести работу финансовой системы государства на принципиально новый уровень развития.

Наряду с указанным, в качестве возможностей совершенствования аудита эффективности в Республике Беларусь можно выделить перспективы внедрения информационной системы аудита. Она представляет собой программное обеспечение процедур аудита для сбора, группировки и хранения данных аудиторских проверок. Данная система позволит осуществить компьютеризацию бухгалтерского учета с целью проведения более эффективного аудита при использовании передового программного обеспечения. Такая система уже успешно применяется Высшим контрольным управлением Словацкой Республики [9]. Что касается информационной системы аудита, то планируется использовать площадку Парка высоких технологий.

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. В Беларуси планируется внедрить информационную систему аудита по европейским стандартам [Электронный ресурс] / Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/novosti/obshchestvenno-politicheskie-i-v-oblasti-prava/2017/december/26774/>. – Дата доступа: 30.05.2019.
2. Глава 2 Стратегии реформирования системы управления государственными финансами Республики Беларусь, утвержденной постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 23.12.2015 № 1080 «О реформировании системы управления государственными финансами Республики Беларусь».
3. Зарубежный опыт аудита эффективности деятельности бюджетных учреждений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://uchebnikirus.com/finansu/derzhavniy\\_finansoviy\\_kontrol\\_-\\_gutsalenko\\_iv/zarubizhniy\\_dosvid\\_auditu\\_efektivnosti\\_diyalnosti\\_byudzhethnih\\_ustanov.htm](http://uchebnikirus.com/finansu/derzhavniy_finansoviy_kontrol_-_gutsalenko_iv/zarubizhniy_dosvid_auditu_efektivnosti_diyalnosti_byudzhethnih_ustanov.htm). – Дата доступа: 20.05.2019.
4. Коротаяев, С.Л. Аудиторская деятельность в Беларуси: анализ состояния и перспектив развития / С.Л. Коротаяев / Научный вiсник Ужгородського унiверситету. Серiя «Економiка»: збiрник наукових праць. Випуск 1 (45). Том 2. – Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2015. – С. 349.
5. Лемеш В.Н. Аудит в Республике Беларусь: состояние и перспективы развития. Розвиток системи бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: інтегрований ракурс проблем: колективна монографія / під заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир. ПП «Рута» - 2017. – 400 с. (316-331).

6. Лемеш, В. Н. Проблемы и перспективы института аудита в Республике Беларусь. Облік, аналіз і контроль в стратегії розвитку економіки України: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. (27 квітня 2019 р.) / відп. ред. В. В. Чудовець. – Вип. 12. – Ч. 1. – Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2019. – 344 с. (с. 205-207).
7. Лемеш, В.Н. Актуальные вопросы перехода аудиторской деятельности в Республике Беларусь на международные стандарты аудита. Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: материалы XI международной научно-практической конференции (Минск, 26 мая 2017 г.) / сост. Горбачёв Н.Н. – Минск: Ковчег, 2017. – 400 с.: ил. (с. 61-68).
8. Лемеш, В.Н. Актуальные вопросы перехода аудиторской деятельности в Республике Беларусь на международные стандарты аудита. Современные инновационные технологии и проблемы устойчивого развития общества: материалы XI международной научно-практической конференции (Минск, 28 мая 2018 г.) / сост. Бусыгин Д.Ю., Курбацкий В.Н. – Минск: Ковчег, 2018. – 332 с.: ил. (с. 82-88).
9. Лемеш, В.Н. Значение международных стандартов аудита для аудиторской деятельности в Республике Беларусь. Стандартизация и сертификация: опыт стран Европейского союза и перспективы сотрудничества для России: материалы Международной научно-практической конференции (г. Нижневартовск, 5 апреля 2018 года) / отв. ред. И.А. Волкова. Нижневартовск: Издательство Нижневартовского государственного университета, 2018. 446 с. (с. 118-122).
10. Официальный сайт Комитета государственного контроля Республики Беларусь. <http://www.kgk.gov.by>. – Дата доступа: 31.05.2019.
11. <http://www.kgk.gov.by/ru/news-press-center-ru/view/prezentatsija-deyatelnosti-komiteta-goskontrolja-belarusi-sostojalas-na-zasedanii-rabochej-gruppy-intosai-109651/>. – Дата доступа: 31.05.2019.

#### AUDIT OF EFFICIENCY IN THE REPUBLIC OF BELARUS

Lemesh V.N., PhD Econ. Science, Associate Professor of Accounting, Analysis and Auditing at the sectoral, Organisation of Education BGEU

Alikulova L.B., doctoral candidate of the course of the Eurasian National University. L.Gumilev

**Annotation.** In this study, the features of the introduction of the state audit in terms of performance audit in the Republic of Belarus are considered. According to the results of the analysis of the practice of using performance auditing, the problem aspects were identified and directions for its improvement were proposed.

**Keywords:** state audit, performance audit, system of external state control, budget funds.

УДК 336.74 (476)

#### АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВО-БАНКОВСКОЙ ЭКОСИСТЕМЫ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КЛАСТЕРНОЙ СЕТЕВОЙ СИСТЕМЫ ДИАГНОСТИКИ БАНКОВСКИХ РИСКОВ

Пригодич И.А., канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры финансового менеджмента, УО «Полесский государственный университет», г. Пинск

**Аннотация.** В статье проводится анализ стремительной трансформации банковской системы в финансово-банковскую экосистему, которая предполагает построение принципиально новой бизнес-архитектуры. В этой связи рассматривается возможность применения кластерной сетевой системы диагностики банковских рисков с целью повышения финансовой устойчивости банков.

**Ключевые слова:** банковский риск, диагностика, идентификация, анализ, рейтинг, экосистема, кластеризация.

**Введение.** Современная экономическая среда характеризуется процессами глобализации, интеграции, унификации всех бизнес-процедур и коллаборации деятельности финансовых организаций. Границы зон ответственности финансовых институтов рассеиваются, и происходит формирование специфических субъектов хозяйствования, которые формируют финансово-банковскую экосистему. Неизменным остается один аспект – необходимость поддержания финансовой устойчивости субъектов хозяйствования и обеспечение стабильности функционирования всей экосистемы. Оперативность анализа финансового состояния банка, выявление угроз и их локализация дают преимущество банку среди конкурентов и повышают эффективность его деятельности. Сформированная система диагностики банковских рисков должна базироваться, прежде всего, на превентивных мерах банка и ориентироваться на необходимость гибкого реагирования на внешние и внутренние шоки.

**Основная часть.** Экономика Республики Беларусь проходит сложный процесс реформирования, без которого невозможна ее адаптация к мировому пространству [1, с. 60-64]. В настоящее время широкое распространение в экономике получили комплексные процессы, в том