

Аудит эффективности

Профессор Сергеев Л.И.

Цель и функции аудита эффективности

Основной *целью аудита эффективности* можно считать качественное улучшение самого процесса управления государственными ресурсами за счет предоставления полной, достоверной и объективной информации об эффективности функционирования органов власти и организаций, вовлеченных в бюджетный процесс.

Функции аудита эффективности

1. **КОНТРОЛЬНАЯ** (проверка деятельности контролируемых объектов);
2. **аналитическая** (поиск и определение причинно-следственных связей работы органов исполнительной власти и ее результатов);
3. **синтетическая** (формирование, определение рекомендаций для улучшения эффективности деятельности объекта контроля).

Достоинства аудита эффективности

- 1. расширение границ финансового контроля за пределы формальных оценок распределения ресурсов до улучшения экономических объектов их осваивающих;**
- 2. комплексный анализ причин неэффективного использования бюджетных средств в разрезе их получателей;**
- 3. создание условий для борьбы с коррупцией в органах власти путем предоставления информации об использовании бюджетных средств;**
- 4. предоставление законодательным органам власти возможности оценить результативность принятия решений по регулированию бюджетного процесса;**
- 5. обеспечение органов исполнительной и законодательной власти информацией и рекомендациями по повышению эффективности использования ресурсов;**
- 6. воздействие на разработку стратегических решений в области финансовой политики.**

Составляющие аудита эффективности

1. *Аудит эффективности ([англ. efficiency](#))* использования человеческих, финансовых и иных ресурсов, включая проверку информационных систем, систем показателей измерения деятельности и мониторинга, а также процедур для *устранения обнаруженных несоответствий и недостатков;*
2. *Аудит экономичности ([англ. economy](#))* административной деятельности по *обеспечению программы в соответствии с правильными административными принципами и практиками;*
3. *Аудит результативности ([англ. effectiveness](#))* деятельности в части достижения проверяемой программой заданных целей, а также аудит влияния, то есть *сравнение фактического влияния той или иной программы или политики с запланированным*

Слагаемые аудита эффективности

- **Аудит эффективности представляет собой тип финансового контроля экономических и социальных результатов. Результаты определяются путем проведения проверок исполнения бюджета на объектах контрольного мероприятия**
- **Целью аудита эффективности является определение:**
- **- *экономичности* (экономия средств исходя из достигнутых результатов (ст.34 бюджетного кодекса))**
- **- *продуктивности* (соотношение затрат и результатов т.е. сколько было затрачено на единицу результата)**
- **- *результативности* (конечный социально - экономический эффект).**

Предметы аудита

Предметом финансового аудита является финансовая документация, отражающая исполнение бюджета и внебюджетных фондов, а также использование других государственных средств. При проведении финансового аудита определяется правильность ведения и достоверность бухгалтерского учета и финансовой отчетности, своевременность и полнота взаимных платежей проверяемого объекта и бюджета, а также законность и целевое использование государственных средств.

Предметом аудита эффективности является деятельность органов государственной власти и других получателей по использованию государственных средств, которые выделены им для выполнения установленных законодательными или нормативными актами функций и задач. При проведении аудита эффективности определяется экономность, продуктивность и результативность использования государственных средств проверяемыми объектами.

Предметы аудита эффективности – использование:

- 1. Бюджетных средства;**
- 2. Средств внебюджетных фондов;**
- 3. Объектов государственной (муниципальной)
собственности;**
- 4. Кредитных ресурсов и заемных средств;**
- 5. Налоговых и других льгот;**
- 6. Результатов интеллектуальной деятельности
(интеллектуальной собственности),
принадлежащих государству (муниципалитету) на
праве собственности.**

Отличия видов аудита

Государственный финансовый контроль	Финансовый аудит	Аудит эффективности
<i>Система контроля</i>	Доминирует внешний контроль за деятельностью министерств	Доминирует внутренний контроль за деятельностью министерств (ДРОНД)
<i>Цель контроля</i>	Целевое (по видам расходов) использование бюджетных средств	Достижение запланированных результатов, правильность их измерения (БОР)
<i>Главные объекты внешнего контроля</i>	Статьи расходов	Социально-экономический эффект и общий объем расходов, качество системы внутреннего контроля
<i>Исполнение бюджета</i>	Фактические расходы относительно утвержденных	Акцент на достижение социально-экономических результатов, причины отклонений

Особенности аудита эффективности

Изучение и оценка внутреннего контроля должны осуществляться в соответствии с типом проводимой ревизии. В случае финансовой ревизии (т.е. аудита использования финансовых ресурсов) исследуются и оцениваются главным образом механизмы, которые помогают в сбережении активов и ресурсов, а также обеспечивают точность и полноту бухгалтерских отчетов. При ревизии законности основной упор делается на изучение и оценку механизмов, которые помогают руководству действовать в рамках законов и инструкций.

При проверке эффективности деятельности основное внимание уделяется изучению и оценке механизмов, которые помогают в осуществлении деловой активности ревизуемой единицы с точки зрения экономики, экономичности и эффективности, обеспечивают следование принципам политики руководства и подготовку своевременной и заслуживающей доверия финансовой информации и информации по управлению ревизуемой единицей.

Специфика аудита эффективности

В отличие от финансовой ревизии, где требования и ожидаемые результаты носят достаточно специфический характер, ревизия эффективности использования средств носит более широкий и открытый для суждения и толкования характер; при этом имеет место более избирательный подход, который может включать в себя цикл в несколько лет, а не один финансовый период; обычно он не относится к конкретному финансовому или другим отчетам. Как следствие, аудиторские отчеты по эффективности использования средств варьируются и содержат большой объем дискуссионного материала и обоснованной аргументации.

Аудит эффективности позволяет

- 1. Выявить и устранить недостатки программы (если руководители программы своевременно заметят низкий уровень использования программных ресурсов).**
- 2. Мотивировать персонал (данные о работе и потребностях персонала, которые дает аудит эффективности, позволяют поставить перед персоналом реалистичные цели и распределить ответственность за полученные результаты).**
- 3. Определить наиболее эффективные варианты использования ресурсов (простейшие показатели эффективности можно получить, сопоставив затраченные ресурсы (денежные средства, кадры, оборудование и т.д.) с полученными продуктами или результатами (число обслуженных клиентов, длина отремонтированных дорог).**
- 4. Укрепить доверие к программе (по результатам аудита эффективности заинтересованные лица могут судить о том, насколько успешно программа достигает заявленных целей и как расходуются выделенные ресурсы).**

Масштабность аудита эффективности

Отчет по аудиту эффективности использования средств должен ясно отражать цели и масштаб ревизии. Отчеты могут включать в себя критические замечания (например, в случаях, когда, исходя из общественных интересов или на основе принципов общественной отчетности, необходимо привлечь внимание к случаям существенных потерь, расточительности или неэффективности) либо опустить эти моменты, но предложить независимую информацию, мнение или заключение о том, были ли достигнуты, и если да, то до какой степени, экономия, эффективность и продуктивность.

Конструктивность аудита эффективности

Доклады по эффективности использования средств не должны концентрироваться всецело на критике выполненного, но при этом они должны быть конструктивными. Выводы и рекомендации аудитора являются важным аспектом аудита и, там где это уместно, излагаются в форме рекомендаций для деятельности.

Обычно эти рекомендации предлагают, какие усовершенствования необходимы, а не пути их внедрения, хотя иногда возникают обстоятельства, которые являются основанием и дают право на конкретную рекомендацию, например, внесение корректировки в законы с тем, чтобы таким образом улучшить администрирование.

Особенности внимания аудитора

Формулируя и прослеживая выполнение рекомендаций, аудитор должен сохранять объективность и независимость и, таким образом, концентрироваться не на том, приняты ли конкретные рекомендации, а на устранении выявленных недостатков.

При формулировании своего мнения или отчета аудитор должен обращать внимание соответственно на значимость вопроса в контексте финансовых отчетов (при финансовой ревизии) или характер проверяемой организации или деятельность (ревизия эффективности использования средств).

Критерии оценки эффективности

Критерии представляют собой обоснованные и выполнимые стандарты качества работы и контроля, на основе которых можно осуществить анализ и оценить эффективность реализации программ, осуществления видов деятельности, экономических операций или выполнения функций объектами проверки, то есть, достигнутых результатов. Они разрабатываются для каждой установленной цели аудита эффективности и применительно к конкретным аспектам деятельности проверяемой организации в зависимости от того, что является предметом проверки и подлежит соответствующей оценке (экономность, продуктивность или результативность использования государственных средств).

Источники установления критериев эффективности

- 1. Законодательные и иные нормативные акты, а также документы, относящиеся к сфере деятельности или работе проверяемой организации, которые содержат процедуры и/или показатели оценки результатов ее деятельности;**
- 2. Результаты работы проверяемой организации в предшествующий период;**
- 3. Результаты работы других организаций в государственном или частном секторе, которые осуществляют подобную деятельность или выполняют аналогичные виды работ;**
- 4. Стандарты и правила, разработанные профессиональными ассоциациями и экспертными организациями, которые имеют непосредственное отношение к проверяемой сфере деятельности или работе организации;**
- 5. Отчеты о результатах проведения аналогичных проверок;**
- 6. Статистические данные;**
- 7. Специальная литература по вопросам проверяемой сферы деятельности или работы организации.**

Требования к критериям эффективности

1. *Объективными* являются критерии, которые выбраны в результате всестороннего анализа проверяемой сферы деятельности и работы объектов проверки, отражают их особенности и соответствуют целям проверки.

2. *Ясность* критериев заключается в том, что они должны иметь четкие формулировки, которые не содержат двусмысленности и не могут быть подвержены различным интерпретациям ни со стороны проверяющих или проверяемых, ни будущих пользователей отчета о результатах данного аудита эффективности.

3. *Сравнимость* критериев состоит в том, чтобы они увязывались с критериями, используемыми в проверках эффективности на других объектах в данной сфере использования государственных средств, на подобных объектах и сферах проверки, или же сами могли применяться при проведении других проверок. Сравнимые критерии позволяют получать схожие выводы по результатам различных проверок эффективности.

Требования к критериям эффективности

4. Критерии являются *достаточными* в том случае, когда на основе их совокупности можно сделать обоснованные заключения и выводы об эффективности использования государственных средств в соответствии с поставленными целями проверки.

5. *Приемлемость* критериев означает, что они согласованы с проверяемой организацией и не вызывают возражений со стороны вышестоящей организации, а также воспринимаются законодательным органом, средствами массовой информации и общественностью. Следует иметь в виду, что чем выше степень приемлемости критериев оценки эффективности, тем большую результативность будет иметь проведенный аудит эффективности.

Критерии выбора тем и объектов аудита эффективности

- 1. Социально-экономическая значимость данной темы, ее важность для органа законодательной (представительной) власти и общественности, а также степень их заинтересованности в результатах проверки;**
- 2. Степень наличия рисков в рассматриваемой сфере использования государственных средств или деятельности объектов проверки, которые потенциально могут приводить к неэффективным результатам;**
- 3. Оценка возможных результатов проверки;**
- 4. Объем государственных средств, направляемых в данную сферу и/или используемых объектами проверки;**
- 5. Проведение предшествующих проверок в этой сфере и/или на данных объектах.**

Ранжирование тем проверок по критериям

Тема	Социально-экономическая значимость	Степень рисков	Оценка возможных результатов	Объем государственных средств	Предыдущие проверки	Сумма баллов
№ 1	10	6	8	2	0	26
№ 2	4	10	8	1	2	25
№ 3	10	3	4	3	4	24

Вопросы по выполнению функций

1. Существуют ли в организации четко поставленные цели ее деятельности и разработаны ли планы или организационные мероприятия их реализации?
2. Существуют ли в организации качественные и количественно измеримые показатели, позволяющие оценить результаты деятельности организации по достижению установленных целей?
3. Установило ли руководство организации показатели, обеспечивающие реализацию плана в установленные сроки?
4. Рассматривало ли руководство организации альтернативные варианты достижения поставленных целей?
5. Насколько четко сотрудники организации представляют себе цели и приоритеты деятельности организации и понимают свои задачи, существует ли в организации система стимулирования сотрудников по качественному выполнению своих обязанностей?
6. Осуществляется ли в организации постоянный контроль результатов деятельности и удовлетворяют ли результаты работы организации потребителей ее продукции (услуг)?

Рекомендации аудита эффективности должны быть:

- направлены на устранение основных причин существования выявленного недостатка или проблемы;**
- ясными, сжатыми и простыми по форме, а также достаточно подробными по содержанию для их понимания в случае, если они рассматриваются отдельно;**
- ориентированными на принятие конкретных мер и обращены в адрес организаций и должностных лиц, отвечающих за принятие соответствующих мер и уполномоченных на это;**
- позитивными с точки зрения их тональности и содержания;**
- практическими, то есть выполнимыми в разумный срок и учитывающими правовые и иные ограничения;**
- экономически эффективными, то есть расходы, связанные с их выполнением, не должны превышать получаемую выгоду;**
- ориентированными на результаты, которые можно оценить или измерить;**
- сформулированы таким образом, чтобы можно было проверить их исполнение.**

Определение эффективности по устранению загрязнения судами (пример)

Критерии оценки эффективности:

1. Информация, поступающая от организаций, выявляющих инциденты загрязнения, соответствующим образом инициирует необходимые мероприятия по их устранению.
2. Меры принимаются в соответствии с разработанным сценарием действий быстро и соответствуют ситуации.
3. Мероприятия по устранению загрязнения предотвращают все возможные в будущем его негативные последствия для окружающей среды и, соответственно, потенциальный экономический ущерб от данного загрязнения.
4. Каждая акция по устранению загрязнения окружающей среды оформляется документально соответствующим образом.

Эффективность мер по выявлению загрязнения судами (пример)

Критерии оценки эффективности:

- 1. Система мер по выявлению загрязнения окружающей среды отвечает современным требованиям и отражает новейшие знания в данной области.**
- 2. Она четко формулирует и определяет свои цели, задачи и средства по их достижению.**
- 3. Система мер по выявлению загрязнения окружающей среды соответствует международным соглашениям.**
- 4. Расходы на осуществление мер по выявлению загрязнения окружающей среды и их доходность рассчитываются в соответствии с международными принципами. Затраты на данную деятельность являются минимально необходимыми.**

Содержание аудиторских доказательств

Аудиторские доказательства представляют собой информацию и фактические данные, собранные членами группы проверяющих, на основе которых формируются результаты аудита эффективности. Они используются для того, чтобы:

- определить, соответствуют ли результаты работы проверяемого объекта используемым критериям оценки эффективности;**
- обосновать заключения и выводы по итогам проверки;**
- выявить возможности для совершенствования работы проверяемого объекта и сформулировать соответствующие рекомендации.**

Особенности отчета аудита эффективности

При ревизии эффективности использования средств аудитор представляет отчет об экономичности и производительности, с которыми ресурсы добываются и используются, а также об эффективности выполнения поставленных задач. Такие отчеты могут существенно отличаться друг от друга по масштабам и характеру, например, могут давать анализ результатов эффективности использования ресурсов, предлагают комментарии относительно влияния проводимой политики и программ, содержат рекомендации по изменениям с целью улучшения положения.

Требования к содержанию отчета аудита эффективности

В Ревизионных стандартах ИНТОСАИ по составлению отчета о результатах любой аудиторской проверки указывается, что его содержание должно быть понятным, отчет не должен содержать неопределенностей и двусмысленных выражений, а должен включать только информацию, которая подтверждается обоснованными и относящимися к делу аудиторскими доказательствами.

Отчет о результатах аудита эффективности должен содержать такую информацию, которая отвечала бы следующим основным требованиям: быть *полной* (охватывать весь комплекс информации, относящейся к проверке), *точной* (соответствовать реальной цифровой и статистической информации), *объективной* (учитывать разнообразие факторов и параметров исследуемого явления), *убедительной* (достаточной для убеждения в выводах отчета), *ясной* (понятной для широкого круга специалистов) и *лаконичной* (не превышать разумных пределов, учитывая масштабы и характер проведенной проверки, и составлять, как правило, не более 20 страниц).

Конкретизация выводов аудита

В отчете должен быть общий вывод об уровне экономичности, эффективности и продуктивности проверяемой единицы таким же образом, как и в выводе по финансовым отчетам. Там, где характер ревизии позволяет сделать это в отношении конкретных областей деятельности проверяемой единицы, проверяющий должен представить доклад с описанием условий и предпосылок конкретного заключения, а не стандартизованный отчет. В случаях, когда ревизия ограничена выяснением того, имеются ли достаточные средства контроля, чтобы гарантировать экономичность, эффективность и продуктивность деятельности, аудитор может представить более общий вывод.

Содержание отчета аудита эффективности

По результатам каждой проверки эффективности использования государственных средств подготавливается отчет, в котором должны быть ясно и четко указаны:

- 1. Цели данной проверки и период времени, который она охватывала;**
- 2. Характеристика проверяемой сферы, программы или направления деятельности объекта проверки;**
- 3. Вопросы и объекты проверки;**
- 4. критерии оценки эффективности, использованные для целей данной проверки;**
- 5. Методы сбора данных и формирования доказательств;**
- 6. Заключение, выводы и рекомендации, сделанные по итогам проверки.**

Формы анализа выполнения рекомендаций проверки

- получение текущей информации о ходе выполнения проверенными организациями рекомендаций, направленных по результатам аудита эффективности, на основе представления ими соответствующих документов, подтверждающих выполнение рекомендаций;
- проведение специальной проверки результатов выполнения рекомендаций непосредственно в проверенных ранее организациях. При этом повторные проверки в самих организациях не требуют детального анализа их деятельности и могут проводиться в отношении выполнения тех или иных отдельных рекомендаций (не ранее чем через шесть месяцев после их направления в адрес проверенной организации);
- проведение повторной проверки по полной программе аудита эффективности, которая включает работу в проверенной ранее организации и предусматривает составление соответствующего отчета о его результатах (если предметом предыдущего аудита эффективности были общественно значимые сферы использования государственных средств с высокой степенью риска или проверенная организация не приняла мер по устранению выявленных недостатков).