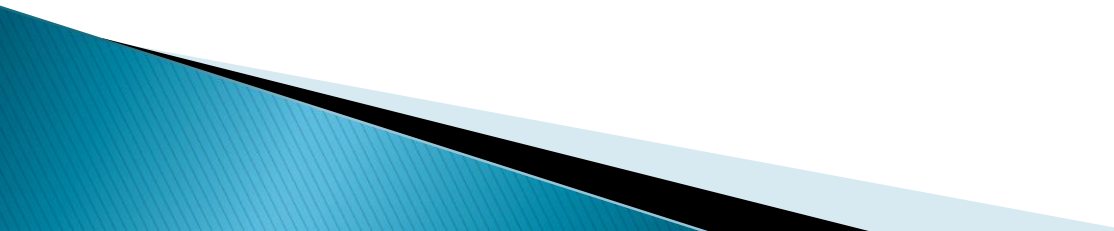


Тема 12: Аудит эффективности, его общее содержание и различные формы

1. Содержание аудита эффективности;
2. Отличие аудита эффективности от финансового аудита;
3. Разновидности аудита эффективности;
4. Аудит соотношения цены и качества (УРМ аудит) как разновидность аудита выполнения;
5. Аудит эффективности использования общественных средств;
6. Применение аудита эффективности в общественном секторе;
7. Аудит эффективности как фактор повышения результативности деятельности органов внешнего финансового контроля.

Аудит эффективности можно определить как системный, целей, направленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемой единицы (органа государственной власти, органа управления, субъекта хозяйствования, организации, группы организаций или программы деятельности), с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого выразить мнение об эффективности (результативности, экономичности, продуктивности) аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности.

Типовыми направлениями исследования аудита эффективности являются:

- выполнение поставленных целей (целей программы или деятельности органа управления, организации);
 - соответствие нормативно-правовым положениям;
 - экономически эффективное использование ресурсов;
 - достоверность данных об эффективности;
 - контроль и оценка эффективности деятельности;
 - обеспечение гарантий в отношении активов.
- 

Единого, общепринятого определения этих трех составляющих не существует, но чаще всего их понимают следующим образом.

Экономичность. Экономичность заключается в снижении затрат на приобретаемые и используемые ресурсы с учетом требуемого качества. Она может быть определена как «уменьшение стоимости ресурсов, используемых для деятельности, при сохранении соответствующего качества», т.е. операция считается экономичной, если с ее помощью приобретаются ресурсы или поставляются услуги в соответствующем количестве и качестве по минимальной стоимости. Другими словами экономичность означает «трать меньше», или «хозяйствуй бережливо».

Продуктивность. Продуктивность характеризуется взаимосвязью между производством товаров, услуг, получением других результатов, с одной стороны, и использованными для этого ресурсами, с другой стороны, т.е. она обращена к вопросам оптимального для достижения результатов деятельности использования ресурсов. Увеличение выпуска продукции или поставленных услуг без соответствующего увеличения исходных ресурсов или получение того же объема продукции или услуг с меньшими затратами ресурсов показывает увеличение эффективности.

Результативность. Результативность — это показатель, отражающий, в какой степени predetermined цели или цели для специфической деятельности или программы были достигнуты, а также взаимосвязь между прогнозируемым и реальным воздействием на определенную деятельность. Деятельность считается результативной, если она обеспечивает максимально возможное достижение желательного результата. В общественном секторе это связано с достижением необходимых целей заданной политики или заданных результатов в соответствии с predetermined целями и критериями качества работы.

Существует принципиальное различие между аудитом **бухгалтерского учета** (финансовым аудитом) и аудитом эффективности.

Прежде всего, финансовый аудит сосредоточивается на финансовой информации, вроде финансовых отчетов, в то время как аудит эффективности направлен в первую очередь на анализ деятельности, программ, деловых операций.

Финансовый аудит включает в себя аудиторскую проверку финансовых отчетов, а также аудит документации, связанной с финансовыми отчетами:

а) аудит финансового отчета предоставляет обоснованные гарантии того, что финансовые отчеты проверяемого хозяйства общего субъекта точно отражают финансовое положение, результаты хозяйственной деятельности, а также движение денежных средств в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского зачета. Аудит финансовых отчетов также включает аудит, проведенный в соответствии с любыми другими основами бухгалтерского учета, обсужденными в стандартах бухгалтерского учета;

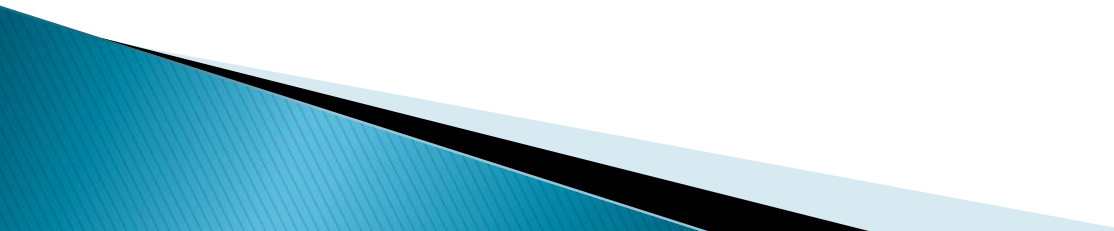
б) аудит финансовой документации включает определение следующего:

1) представлена ли финансовая информация в соответствии с установленными или сформулированными критериями,

2) придерживается ли хозяйствующий субъект конкретных (определенных) требований к **финансовой отчетности**,

3) должным ли образом запланирована и используется структура внутреннего контроля хозяйствующего субъекта за финансовой отчетностью и/или за сохранностью средств, чтобы достичь цели контроля.

Финансовый аудит охватывает:

- а) аттестацию финансовой отчетности аудируемой единицы, включающую проверку и оценку финансовых документов, и выводы о финансовых отчетах;
 - б) аттестацию финансовой отчетности правительственной администрации в целом;
 - в) аудит финансовых систем и финансовых операций, в том числе оценку соблюдения соответствующих законов, норм и правил;
 - г) проверку исполнения функций внутреннего контроля;
 - д) проверку честности и обоснованности принятия административных решений в аудируемой единице;
 - е) предоставление информации о любых других вопросах, возникающих в ходе проведения аудита, если высший контрольный орган считает это необходимым.
- 

Аудит выполнения имеет отношение к аудиту экономичности, результативности и продуктивности и охватывает:

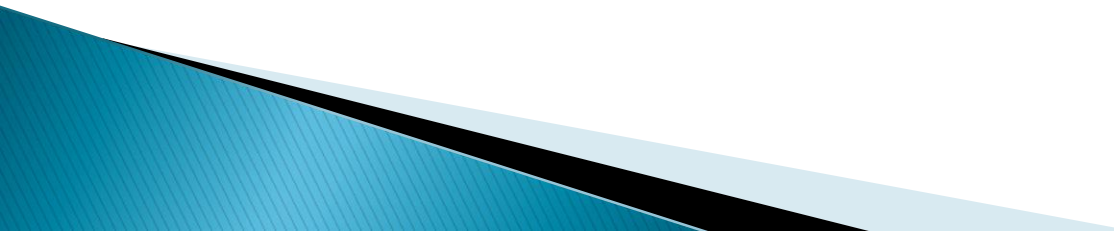
а) аудит экономичности деятельности администрации в соответствии с основными административными принципами и практикой, а также политикой управления;

б) аудит продуктивности использования трудовых, финансовых и других ресурсов, включая исследование систем информации, результатов производственной деятельности, состояния внутреннего контроля, а также методов и процесса устранения аудируемой единицей выявленных недостатков;

в) аудит результативности деятельности, выполнения поставленных перед аудируемой единицей задач; проверку действительных результатов в сравнении с плановыми.

На практике возможно перекрытие целей финансового аудита и аудита выполнения. В таких случаях классификация конкретного вида аудита зависит от его основной цели.

Вместе с тем следует заметить, что понятие «аудит эффективности» является не только комплексным, но и достаточно «открытым», обладающим способностью эволюционировать. Открытость этого понятия означает, что включаемая в него система элементов не является неизменной, а, напротив, допускает многовариантность, различные способы установления связи между государственными расходами, их экономичностью, продуктивностью и значимыми для общества результатами.



В мировой практике известно несколько **разновидностей аудита эффективности**: аудит выполнения, аудит соотношения цены и качества, аудит эффективности использования государственных средств, операционный (эксплуатационный) аудит, аудит управления.

Аудит выполнения

В рассматриваемом контексте под термином подразумевается экономичность, бережливость в расходовании ресурсов, под термином—экономическая эффективность, продуктивность, рентабельность, объем выпуска продукции на единицу затрат, а под термином — результативность, чаще всего социальная, т.е. достижение определенного социального результата в расчете на единицу затрат.

Программы и сопоставляя их с заданными критериями, аудитор сравнивал, как программа работала, с тем, как она должна была работать. Проводя сравнение полученных результатов («что есть») с приемлемыми критериями, определяющими, «что должно быть», аудиторы идентифицировали причины, по которым программы реализовывались неэкономно, неэффективно или не достигали предусмотренных при их принятии целей, и выносили свои рекомендации, направленные на недопущение в будущем подобных недостатков и повышение эффективности реализации федеральных программ.

Такой аудит, нацеленный на повышение экономичности, производительности и результативности деятельности органов государственного управления, государственных организаций или программ, и получил название.

Аудит соотношения цены и качества (УРМ аудит) как разновидность аудита выполнения

В мировой практике известен еще один вид аудита, направленного на проверку экономичности, результативности и эффективности деятельности, — аудит соотношения цены и качества, или УРМ аудит. Термины «аудит выполнения» и «аудит соотношения цены и качества» обозначают аудиты, имеющие практически одинаковую направленность. В силу этого их часто используют попеременно.

УРМ аудит (аудит соотношения цены и качества) имеет тенденцию концентрироваться на финансовых проблемах, например, экономичности затрат и достижений в сбережении финансов в пределах достигнутого уровня получаемой продукции или предоставляемых услуг. То есть он рассматривает, прежде всего, финансово зависимые вопросы и поэтому, как правило, может быть выполнен людьми, имеющими только финансовые контрольные навыки.

Аудит выполнения более широко сфокусирован на деятельности, формирующей результаты, определяющей качество этих результатов, а также на «технических» аспектах предоставляемых услуг, типа попытки оценить качество здравоохранения. Аудит выполнения, как правило, требует более широкого диапазона навыков и экспертизы и, как правило, не может быть выполнен людьми, имеющими только финансовые контрольные навыки.

Аудит эффективности использования государственных средств

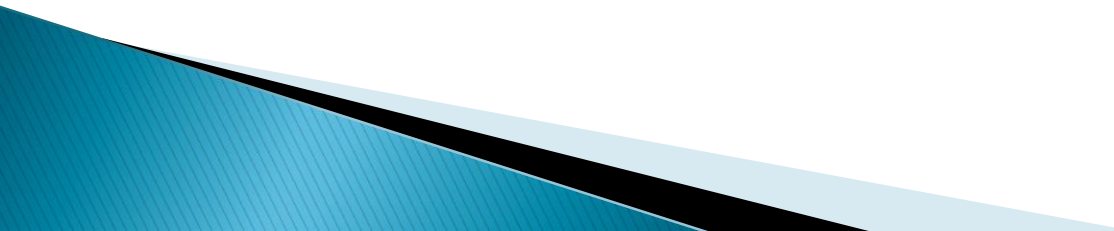
Аудит эффективности использования государственных средств можно обобщенно определить как «независимую оценку работы органа управления, организации, группы организаций или программы, направленной на обеспечение экономичности, результативности и продуктивности использования, находящихся в их распоряжении ресурсов».

Операционный (эксплуатационный) и управленческий аудит

Цель операционного аудита — помочь клиенту улучшить использование мощностей и ресурсов его фирмы при достижении поставленных целей». В этом докладе Комитет определил обязательства операционного аудита и идентифицировал значительные различия в подходе между операционным аудитом и аудитом финансовых отчетов. Одновременно была четко обозначена параллель между аудитом выполнения, проводимым в общественном секторе, и операционным аудитом, подчеркнута общая направленность их целей. Таким образом, уже в указанном выше докладе было обозначено концептуальное сходство между операционным аудитом, управленческим аудитом и аудитом выполнения: все они преследуют сходные общие цели — аудит результативности экономичности и продуктивности деятельности или программы деятельности в государственном или частном секторах.

Операционный (эксплуатационный) аудит может быть классифицирован как аудит управляющих в выполнении их обязанностей и как аудит персонала (кроме управляющих) в управлении полными корпоративными операциями. Он может быть как внешним, так и внутренним. Причем внутренние аудиторы рассматривают операционный аудит как составную часть внутреннего аудита, а внешние негосударственные аудиторы определяют его как вид консультаций по вопросам управления, предоставляемых негосударственными бухгалтерскими фирмами.

Цели аудита эффективности могут включать оценку (в той или иной степени) следующего:

- уровней эффективности, достигнутых организацией или операцией относительно разумных стандартов;
 - адекватности и надежности систем или процедур, имеющих обыкновение измерять и сообщать об эффективности;
 - усилий организации исследовать и эксплуатировать возможности улучшить эффективность;
 - помогают ли процессы управления и информационные системы, эксплуатационные системы и методы организации достигать эффективности.
- 

Аудит эффективности использования государственных средств включает проверку:

а) экономности использования проверяемой организацией государственных средств, затраченных на достижение конкретных результатов ее деятельности;

б) продуктивности использования проверяемой организацией трудовых, финансовых и прочих ресурсов в процессе производственной и иной деятельности, а также использования информационных систем и технологий;

в) результативности деятельности проверяемой организации по выполнению поставленных перед ней задач, достижению фактических результатов по сравнению с плановыми показателями с учетом объема выделенных для этого ресурсов.

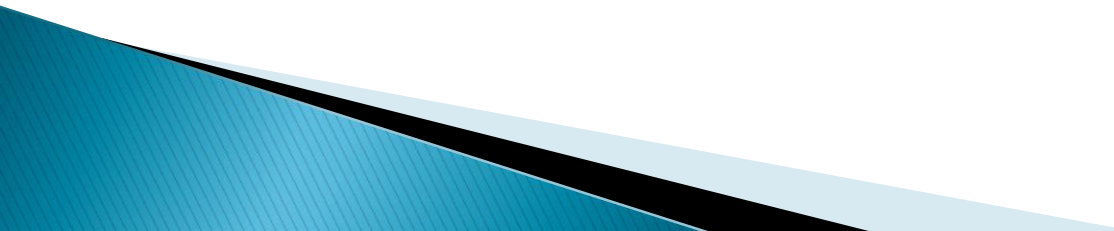


Таблица - Методологических особенностей аудита эффективности бюджетных средств

Особенности	Реальности проявления
1. Реальное применение принципов, связанных с эффективностью и экономичностью средств бюджета	Происходит осуществление перехода от простого распределения средств бюджета к контролю за тем, как достигаются заданные результаты при использовании наименьшего объема средств.
2. Включение мероприятий по финансовому контролю (в части оценки эффективности) в схему, связанную с формированием бюджета	Происходит усиление ответственности, которую несут разработчики бюджета и активизация фазы, направленной на предварительный контроль бюджетного процесса.
3. Стимулирование замены «контроля исполнения» на «контроль принятия решений»	Осуществляется концентрация усилий на проведении экспертизы бюджета по макроэкономическим параметрам исходя из стратегических целей, направленных на развитие экономики и государства.
4. Повышается уровень системности функций контроля	Осуществляется формирование реального симбиоза между функциями контроль и активизируется мониторинг исполнения бюджета, особенно связанный с параметрами результативности
5. Растет уровень ответственности, которую несут субъекты контроля за использование гос. собственности и финансовых ресурсов	Проявляются реальные очертания ответственности, происходит выявление причинно-следственных связей нарушений
6. Имеется наличие перехода к «бюджетированию, которое имеет направленность на результат» или к «бюджетированию, которое является программно-целевым» при использовании методов планирования, являющихся индикативными	Происходит формирование новой системы бюджетного планирования, в аспекте, связанном с оценкой эффективно и экономичности использования ресурсов решающей становится схема «расходы-отдача»

Необходимо иметь в виду тот факт, что **цели, критерии и вопросы аудита эффективности** являются тремя основными взаимообусловленными компонентами, которые должны иметь тесную связь друг с другом.

Указанная взаимосвязь между целью, критериями и вопросами аудита эффективности представлена в виде схемы на **рисунке**



Аудит эффективности как составляющая внешнего государственного аудита, его содержание, цели и задачи

По принятой в большинстве стран мира и зафиксированной в международных документах (например, в Лимской декларации руководящих принципов контроля, Аудиторских стандартах ИНТОСАИ, американских Стандартах аудита правительства) терминологии понятие аудит правительства или внешний аудит государственного управления включает финансовый аудит и аудит выполнения.

Целями проведения аудита эффективности является определение эффективности использования средств бюджетов, находящихся в управлении проверяемых структур, организаций и учреждений при реализации запланированных целей, решении поставленных задач и выполнении возложенных функций по социально-экономическому развитию образования.

Аудит эффективности осуществляется посредством проведения контрольного мероприятия. В процессе проведения аудита эффективности в пределах полномочий аудитора проверяются и анализируются по направлениям представленном **на рисунке**

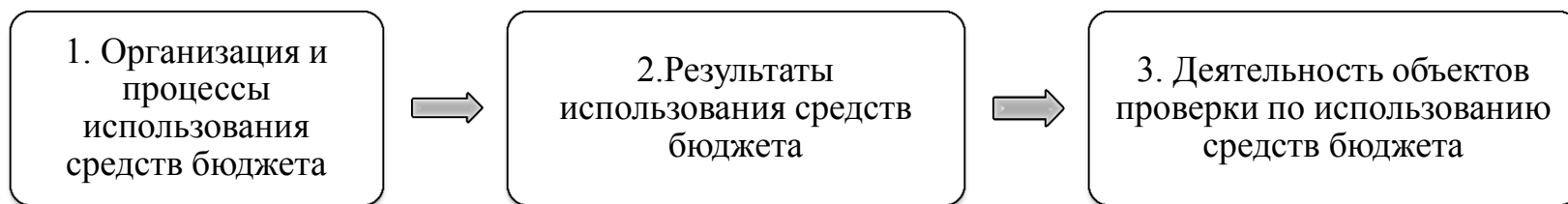


Рисунок - Элементы проведения аудита эффективности

При проведении **аудита эффективности** процесс использования средств бюджета (или отдельных их видов) характеризуется (качественно или количественно) с позиции экономичности, продуктивности и результативности затрат, произведенных объектами проверки, для достижения запланированных целей, решения поставленных задач и выполнения возложенных функций.

Таблица - Характеристика элементов эффективности использования средств

	Элемент	Характеристика
1	Экономичность	Определяется соотношением между объемом средств бюджета, использованных объектом проверки для реализации запланированных целей, решения поставленных задач, осуществления конкретного вида деятельности, и достигнутыми при ее осуществлении результатами необходимого качества исполнения.
2	Продуктивность	Определяется соотношением между объемом произведенной продукции (оказанных услуг, других результатов деятельности объекта проверки) и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими средствами.
3	Результативность	Характеризуется степенью достижения запланированных результатов и включает в себя определение экономической результативности и социально-экономического эффекта.
3.1	Экономическая результативность	Определяется путем сравнения достигнутых и запланированных экономических результатов использования средств бюджета или деятельности объектов проверки, которые выступают в виде конкретных продуктов деятельности (объемы произведенной продукции и оказанных услуг, количество людей, получивших услуги, и т. п.).
3.2	Социально-экономический эффект	Определяется на основе анализа степени достижения установленных социально-экономических целей и решения поставленных задач, на которые были они использованы.

В Аудиторских стандартах полная область действия **правительственного аудита** включает аудит правильности и аудит выполнения.

Аудит правильности охватывает:

а) аттестацию финансовой отчетности аудируемой единицы, включающую проверку и оценку финансовых документов, и о финансовых отчетах;

б) аттестацию финансовой отчетности правительственной администрации в целом;

в) аудит финансовых систем и финансовых операций, в том числе оценку соблюдения соответствующих законов, норм и правил;

г) проверку исполнения функций внутреннего контроля;

д) проверку честности и обоснованности принятия административных решений в аудируемой единице;

е) предоставление информации о любых других вопросах, возникающих в ходе проведения аудита, если высший контрольный орган считает это необходимым.

Аудит выполнения имеет отношение к аудиту экономичности, результативности и эффективности и охватывает:

а) аудит экономичности деятельности администрации в соответствии с основными административными принципами и практикой, а также, политикой управления;

б) аудит эффективности использования трудовых, финансовых и других ресурсов, включая исследование систем информации, результатов производственной деятельности, состояния внутреннего контроля, а также методов и процесса устранения аудируемой единицей выявленных недостатков;

в) аудит результативности деятельности, выполнения поставленных перед аудируемой единицей задач; проверку действительных результатов в сравнении с плановыми.

Аудит выполнения имеет отношение к аудиту экономичности, результативности и эффективности и охватывает:

а) аудит экономичности деятельности администрации в соответствии с основными административными принципами и практикой, а также, политикой управления;

б) аудит эффективности использования трудовых, финансовых и других ресурсов, включая исследование систем информации, результатов производственной деятельности, состояния внутреннего контроля, а также методов и процесса устранения аудируемой единицей выявленных недостатков;

в) аудит результативности деятельности, выполнения поставленных перед аудируемой единицей задач; проверку действительных результатов в сравнении с плановыми.

Аудит эффективности может успешно применяться как в частном, так и общественном секторах, однако особенное значение имеет его применение в общественном секторе, потому что:

— в общественном секторе нет ключевой меры успеха, как, например, меры прибыли в частном секторе;

— используемые в общественном секторе ресурсы принадлежат всему обществу, поэтому эффективное, экономичное и результативное управление ими олицетворяет ответственность власти перед обществом;

— круг организаций, предоставляющих общественные услуги, традиционно ограничен, и в нем трудно реализовать, как в частном секторе, соревнование, позволяющее повысить эффективность обслуживания;

— на деятельность в общественном секторе часто большое воздействие оказывает потребность в достижении чисто политических целей, а также достижение социальных целей в ущерб экономическим.

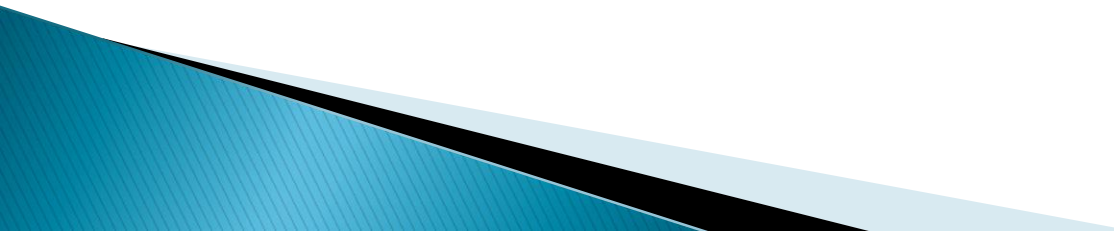
Выгоды от широкого внедрения аудита эффективности включают:

- введение лучших средств управления и новых систем управления, помогающих более экономно и эффективно управлять затратами;
- введение новых систем и механизмов, помогающих улучшить выполнение функций сбора доходов;
- повышение эффективности затрат через изменения в механизмы поставок для **государственных нужд**;
- улучшение осуществления существующих положений и инструкций;
- уменьшение случаев неэкономичных трат, неэффективности и коррупции;
- повышение ответственности использования общественных средств;
- распространение хороших практик управления;
- обеспечение обзора и информации о работе государственных учреждений, чтобы улучшить выработку тактики совершенствования их деятельности;
- применение уроков изучения одних областей государственного управления, чтобы сделать усовершенствования в других областях.

В настоящий момент у органов финансового контроля, **нет и законодательной базы для проведения аудита эффективности**, а если и есть правовая база, без проведения той большой предварительной работы нельзя провести качественную проверку по всем направлениям использования средств бюджета страны. А начать проверку без такой предварительной работы опасно, так как результаты таких проверок свободно будет оспаривать, обжаловать в таких сегментах, как здравоохранение, народное образование, управление и т.д.

Аудит эффективности бюджетных средств с наибольшей пользой для общества, допустимо, проводить только тогда, когда будут, разработаны и законодательно ратифицированы принципиально новейшие для страны механизмы стимулов и принятия решений на всех уровнях бюджетного процесса, которые были бы ориентированы на результативность. Должен появиться прямой интерес в этом получателей бюджетных средств с параллельным ужесточением ответственности при неэффективном управлении средствами.

Такой подход отвечает одному из основополагающих принципов бюджетной системы, определенных статьей 34 Бюджетного кодекса, — принципу эффективности и экономности использования бюджетных средств, который гласит, что «при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств».



Необходимо разрабатывать такие **механизмы финансирования**, которые позволят значительно повысить эффективность использования ресурсов внутри бюджетной организации, а также уменьшат потери, связанные с неосновательным субсидированием неэффективной, невостребованной бюджетной сети, которая бесполезна самим потребителям общественных услуг, но отвлекает существенные средства и не позволяет полноценно финансировать более приоритетные направления общественных затрат там, где они реально востребованы и там, где они нужны потребителям.

Действующая в настоящий момент **система управления бюджетными расходами** также имеет ряд серьезных недостатков объективного и субъективного характера, которые определяют недостаточную эффективность использования бюджетных средств, проблемы с оценкой результативности программ и проектов, а также с выбором показателей эффективности.

Во-первых, существующая бюджетная система по-прежнему в большей своей части ориентирована на освоение государственных средств, а не на достижение конкретных результатов. Объявленная Концепция реформирования бюджетного процесса, направленная на повышение результативности бюджетных расходов, еще не получила широкого внедрения на всех уровнях бюджетной системы. В связи с этим планирование бюджетных расходов еще слабо увязано с четкими критериями их эффективности.

Во-вторых, многие целевые программы еще содержат недостатки, которые существенно затрудняют определение их эффективности и результативности:

— программы часто содержат ожидаемые результаты от реализации программных мероприятий, но в них отсутствуют количественные либо качественные индикаторы достижения результатов;

— отсутствие в программах индикаторов достижения результатов существенно затрудняет проведение объективного анализа текущего положения с реализацией программы, не позволяет своевременно скорректировать недостатки ее развития;

— в программах часто отсутствует анализ издержек и выгод;

— из программ часто непонятно, какие более общие социальные проблемы либо проблемы стратегического развития решают предлагаемые мероприятия, т.е. какой конечный социальный эффект принесут запланированные расходы;

— в программах, пересекающихся по целям, часто не описаны в явной форме механизмы их координации.