

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.

1. Содержание аудита эффективности

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.

Чаще всего аудит эффективности исследует вопросы, как проверяемая организация или программа использовала (или предполагает использовать) имеющиеся ресурсы для выполнения установленных задач и обязательств. Основное назначение аудита эффективности состоит в обеспечении того, чтобы цели деятельности или программы были достигнуты наиболее результативным, экономным и продуктивным путем.

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 «тратить 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.

2. Отличие аудита эффективности от финансового аудита

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 хозяйству 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.

3. Разновидности аудита эффективности

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.

4. 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 персона-

ла (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.

5. Аудит эффективности использования общественных средств

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 улучшать эффективность;

— помогают ли процессы управления и информационные системы, эксплуатационные системы и методы организации достигать эффективности.

Аудит ЭРГС включает аудит экономичности, эффективности и рентабельности деятельности органов государственной власти, а также оценку воздействия этой деятельности на окружающую среду. В ходе аудита ЭРГС подвергаются проверке инструменты и процедуры, с помощью которых определяется эффективность работы проверяемых объектов, механизмы подотчетности, меры по обеспечению сохранности государственного имущества, а также выполнение принятых решений и положений соответствующих законодательных актов и документов. Объектом проверки может являться какая либо государственная организация или одно из направлений деятельности такой организации, деятельность, осуществляемая в каком либо отдельном секторе, или же функциональная область, охватывающая все министерства и ведомства».

Характеристика методологических особенностей аудита эффективности бюджетных средств представлена в таблице 12.1.

Таблица 12.1 - 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»

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.

При этом в зависимости от поставленных целей аудит эффективности может включать один или несколько взаимосвязанных элементов либо иметь более специализированную направленность в рамках одного элемента, например проверку продуктивности использования проверяемой организацией только трудовых ресурсов».

Результатность использования государственных средств — степень соответствия фактических результатов деятельности получателей государственных средств запланированным результатам.

6. Применение аудита эффективности в общественном секторе

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.

Так, 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 производ-

ственной 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.

7. Аудит эффективности как фактор повышения результативности деятельности органов внешнего финансового контроля

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 качественно такую ревизию 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 полезностью 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.

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.

Организация эффективного управления общественными финансовыми и материальными ресурсами требует, чтобы деятельность органов внешнего финансового контроля была направлена не только на контроль законности управления государственными средствами, но и на оценку рациональности и эффективности бюджетных расходов, оценку результативности вложения бюджетных средств. Важно также, чтобы выводы и предложения такого бюджетного Контроля были результативно использованы как в деятельности проверенных организаций, так и на стадии составления бюджета в следующем бюджетном цикле. Причем установленное законом участие органов внешнего финансового контроля в ежегодном цикле бюджетного процесса создает предпосылки, что результаты их бюджетного контроля будут рассматриваться как основные аргументы при изменении приоритетности тех или иных видов расходов, при сохранении или изменении параметров доходов и расходов бюджета, при принятии других определяющих решений, свя-

занных с формированием и исполнением бюджетов. Органическое включение процедур контроля эффективности в бюджетный процесс потребует проведения аудита эффективности бюджетных расходов на каждой его стадии, а также более широкого использования процедур среднесрочного планирования.

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».

При определении эффективности бюджетных расходов остается нерешенным вопрос о том, что же всё-таки понимать под результатами их осуществления. Понятие результата как некоего определенного материального итога бюджетного финансирования занимает значимое положение в определении принципа результативности и эффективности использования бюджетных средств. Однако по непонятным причинам это важнейшее понятие до сих пор не раскрыто и не закреплено законодателем и является одной из главных проблем в данной сфере, что соответственно вызывает множество практических коллизий и вопросов.

Также остается множество вопросов, связанных с проблемой оценки эффективности использования бюджетных средств, что существенно осложняет деятельность правоприменителей. Такие методики оценивают лишь эффективность деятельности государственных органов, но не разумность использования выделенных конкретным учреждениям или организациям бюджетных средств, что является существенным правовым упущением законодателя.

Действующая в настоящий момент система управления бюджетными расходами также имеет ряд серьезных недостатков объективного и субъективного характера, которые предопределяют 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.

Вместе с тем есть надежда, что широкий переход к новой норме организации бюджетного процесса — к бюджетированию, ориентированному на результат, поможет устранить многие из указанных выше недостатков и значительно упростит решение проблем, связанных с проведением аудита эффективности.

Естественно, что бюджетирование, ориентированное на результаты, является лишь одним из элементов системы мер, направленных на повышение эффективности государственного управления и таковое способно дать максимально положительный эффект лишь при условии применения комплексного подхода к реформированию всей системы государственного управления, что, в частности, должно предусматривать и широкое внедрение аудита эффективности. Лишь в такой связке можно добиться реальных результатов в повышении эффективности, экономичности и результативности государственного управления, достичь существенного совершенствования качества услуг, предоставляемых государством населению.