

Министерство высшего образования и науки Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская, Г.В. Юсупова

**ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕРОК В СИСТЕМЕ  
ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

Учебное пособие

Иркутск  
Издательство БГУ  
2019

УДК 336.532(075.8)  
ББК 65.261.8я7  
С48

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

*Авторы:*

д-р экон. наук, доц. И.А. Слободняк (разд. 1.4),  
канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская (разд. 1.1–1.3, разд. 3),  
ст. преп. Г.В. Юсупова (разд. 2.1–2.4)

Рецензенты      д-р экон. наук, проф. Г.В. Максимова  
канд. экон. наук, доц. Я.В. Путырская

Слободняк И.А.

С48      Организация проверок в системе государственного аудита [Электронный ресурс] : учеб. пособие / И.А. Слободняк, Т.Г. Арбатская, Г.В. Юсупова. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2019. – 115 с. – Режим доступа: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Рассматриваются теоретические основы государственного финансового контроля (аудита), значение аудита эффективности как современного вида контроля (аудита) результатов использования бюджетных средств и государственной (муниципальной) собственности. Раскрыты особенности организации, проведения и оформления результатов аудита эффективности.

Предназначено для теоретического и методического наполнения дисциплин «Организация проверок в системе государственного аудита», «Стандарты внешнего финансового контроля», предусмотренных учебным планом по направлению подготовки магистратуры 38.04.09 *Государственный аудит* «Государственный аудит, контроль и безопасность», а также может быть полезно студентам экономических вузов, практикующим специалистам.

УДК 336.532(075.8)  
ББК 65.261.8я7

© Слободняк И.А., раздел 1.4, 2019  
© Арбатская Т.Г., раздел 1.1–1.3, раздел 3, 2019  
© Юсупова Г.В., раздел 2.1–2.4, 2019  
© Издательство БГУ, 2019

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	4
<b>1. Теоретические основы финансового контроля</b> .....	6
1.1. Финансовый контроль в системе государственного контроля.	
Виды финансового контроля.....	6
1.2. Организационно-правовые основы внешнего государственного финансового контроля .....	13
1.3. Отличительные особенности финансового аудита и аудита эффективности .....	21
1.4. Сущность аудита эффективности.....	28
<b>Тестовые вопросы по главе 1</b> .....	53
<b>2. Организация аудита эффективности контрольно-счетными органами</b> ....	55
2.1. Этапы аудита эффективности .....	55
2.2. Особенности подготовительного этапа .....	61
2.3. Особенности основного этапа.....	78
2.4. Особенности заключительного этапа.....	86
<b>Тестовые вопросы по главе 2</b> .....	96
<b>3. Результаты аудита эффективности и контроль реализации результатов аудита эффективности</b> .....	99
3.1. Оценка эффективности бюджетных расходов и использования объектов государственной собственности.....	99
3.2. Контроль реализации результатов аудита эффективности.....	109
<b>Тестовые вопросы по главе 3</b> .....	111
<b>Список использованной литературы</b> .....	113

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Важнейшим направлением деятельности государственных органов является контроль за различными сферами общественной жизни. Контроль государства в области публичных финансов нашел отражение в специальном институте – институте государственного финансового контроля. В контрольной и экспертно-аналитической деятельности внешних органов государственного финансового контроля особую актуальность приобретает аудит эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности. Роль аудита эффективности усилилась после перехода на казначейскую систему исполнения бюджетов, что обуславливает необходимость контролировать не столько целевой характер использования бюджетных средств, сколько достижение запланированного результата.

Учебное пособие посвящено изучению аудита эффективности использования государственных средств и объектов государственной собственности как современного типа государственного аудита.

В первой главе учебного пособия изложены теоретические основы государственного финансового контроля в России, рассмотрены вопросы развития аудита эффективности в качестве действенного средства повышения эффективности бюджетных расходов на всех уровнях государственного управления, раскрыты причины развития аудита эффективности в России и его отличительные особенности.

Вторая глава учебного пособия посвящена теоретическим и практическим вопросам аудита эффективности, особенности его организации и проведения в соответствии со стандартом Счетной палаты РФ 104 «Аудит эффективности».

В третьей главе на основе отчетов контрольно-счетных органов и обзоров судебной практики приведены примеры неэффективного использования бюджетных средств и некоторые направления повышения эффективности использования бюджетных ресурсов и объектов государственной собственности, раскрыты особенности контроля реализации результатов проведенных мероприятий. В пособии излагаются не только достаточно известные и широко освещенные в специализированной литературе вопросы, рассмотрение которых будет интересно прежде всего студентам, но и сложные, спорные вопросы признания бюджетных расходов неэффективными.

Ценность учебного пособия заключается в том, что оно содержит не только теоретический материал по аудиту эффективности, но и практические примеры по признанию расходов бюджета и управления объектам государственной собственности эффективными или не эффективными. Таким образом, учебное пособие ориентировано на знания, умения и навыки, что позволяет сформировать общепрофессиональные и профессиональные компетенции обучающегося.

Вопросы, рассматриваемые в учебном пособии, являются актуальными с точки зрения теоретического и методического наполнения дисциплин «Организация проверок в системе государственного аудита», «Стандарты внешнего фи-

нансового контроля» предусмотренных учебным планом по направлению подготовки магистратуры 38.04.09 *Государственный аудит*: «Государственный аудит, контроль и безопасность».

Учебное пособие состоит из трех глав, содержит достаточно большое количество примеров, иллюстрирующих положения, изложенные авторам в теории. В конце каждого раздела приводятся тесты для углубленного освоения материала.

Учебное пособие рекомендуется к изданию и широкому использованию в учебном процессе при изучении соответствующей дисциплины. Оно будет полезно не только студентам профиля 38.04.09 *Государственный аудит*: «Государственный аудит, контроль и безопасность», но и студентам всех профилей направления бакалавриата и магистратуры «Экономика».

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

## 1.1. Финансовый контроль в системе государственного контроля. Виды финансового контроля

В теории управления контроль имеет разные трактовки. Как правило, контроль является завершающей стадией процесса управления и считается основной функцией руководителей всех уровней. В общем виде контроль определяется как деятельность, включающая наблюдение за объектом с целью проверки соответствия наблюдаемого состояния объекта желаемому состоянию или состоянию, предусмотренному законодательными, нормативными правовыми актами или инструкциями, соглашениями и т.д. [23].

Поскольку контроль основан на принципе обратной связи, существующей при любом взаимодействии субъекта и объекта в системе управления, контроль включает следующие стадии:

- получение информации;
- оценка информации;
- принятие решений.

Таким образом, контроль – это не самоцель, а инструмент управленческой деятельности, обеспечивающий пользователей необходимой информацией в процессе подготовки, принятия и реализации управленческих решений. Поэтому **контроль также может быть определен как процесс, обеспечивающий соответствие функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям и направленный на достижение поставленных целей.**

Кроме этого, контроль обеспечивает сохранность и рациональное использование ресурсов (материальных, трудовых, финансовых), а также призван предотвращать непроизводительные расходы и потери.

В целом контроль как функция управления необходим для выявления и устранения или существенного ограничения влияния факторов, препятствующих эффективному ведению финансово-хозяйственной деятельности и достижению поставленной цели. Используя результаты контроля, можно выявить проблемы функционирования и скорректировать деятельность экономического субъекта.

Поэтому основными функциями контроля являются:

- *профилактическая*, которая заключается в том, что контроль побуждает ответственно относиться к своим должностным обязанностям, препятствует хищениям и злоупотреблениям;
- *информационная* – полученная информация используется для принятия и корректировки управленческих;
- *мобилизирующая* – выявленные положительные результаты деятельности объекта контроля могут распространяться на другие объекты.

Неотъемлемой частью государственного управления является контроль, в том числе за государственными (муниципальными) финансами, приобретающий все большее значение в условиях ограниченности бюджетных средств. В настоящее время в Российской Федерации осуществляется масштабная административная реформа, направленная на совершенствование государственного управления и деятельности органов государственной власти. Одним из направлений

деятельности органов государственной власти является контроль за различными сферами общественной жизни. Контроль является составной частью управления экономическими объектами и процессами на всех уровнях. Общество не может нормально существовать и развиваться вне системы контроля за производством, распределением, потреблением общественного продукта и другими сферами экономики.

Государственный финансовый контроль является подсистемой системы государственного контроля в области использования бюджетных ресурсов, предоставленных органам государственной власти и местного самоуправления для реализации своих полномочий. Важнейшим международным документом в области государственного финансового контроля, закрепляющим его цель, задачи и основные принципы, является Лимская декларация руководящих принципов контроля<sup>1</sup>, к которой присоединилась и Российская Федерация при вступлении в ИНТОСАИ<sup>2</sup> в 1995 г. В соответствии с Лимской декларацией, важнейшая цель контроля заключается в обеспечении принципов законности, эффективности, экономии управления финансовыми средствами и их расходования, а также восстановления справедливости, если данные принципы были нарушены. Национальное законодательство стран, присоединившихся к Лимской декларации, также должно реализовывать установленные ею принципы при осуществлении государственного финансового контроля.

Последние десятилетия в Российской Федерации были осуществлены масштабные преобразования в финансово-бюджетной сфере. Так, Правительством РФ провозглашены программы повышения результативности<sup>3</sup> и эффективности бюджетных расходов<sup>4</sup>, утверждены и реализованы программы развития органов Казначейства и перехода на казначейскую систему исполнения бюджетов<sup>5</sup>, а также программы реформирования бюджетного процесса. Это обусловило усиление не только налогового регулирования экономики как основного источника доходов бюджета, но и способствовало повышению значимости государственного (муниципального) контроля за использованием бюджетных средств и объ-

---

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля : принята в г. Лиме 17.10.1977–26.10.1977 г. 9-м Конгр. Междунар. орг. высш. органов фин. контроля (ИНТОСАИ) [Электронный ресурс]. URL: [www.issai.org](http://www.issai.org).

<sup>2</sup> Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ/INTOSAI) – международная организация, объединяющая высшие органы финансового контроля в государствах – членах ООН. Основана в 1953 г. На сегодняшний день организация объединяет около 190 стран мира. Счетная палата РФ присоединилась к ИНТОСАИ в 1995 г.

<sup>3</sup> О мерах по повышению результативности бюджетных расходов (вместе с Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг., Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг.) : постановление Правительства РФ от 22.05.2004 г. № 249. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

<sup>4</sup> Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 г. : распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 г. № 1101-р. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

<sup>5</sup> О мерах по ускорению перехода на казначейскую систему исполнения федерального бюджета : постановление Правительства РФ от 28.08.1997 г. № 1082. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

ектами государственной (муниципальной) собственности (далее по тексту – государственный финансовый контроль, ГФК). Произошедшие изменения обусловили необходимость организации действенного контроля не столько законным и целевым использованием бюджетных средств, сколько за эффективностью использования органами государственной власти и местного самоуправления бюджетных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач, а также за эффективностью управленческих решений при использовании объектов государственной (муниципальной) собственности. Это привело к необходимости пересмотра субъектов и объектов государственного финансового контроля, а также форм и методов контроля.

Многочисленные изменения, внесенные в Бюджетный кодекс, Кодекс об административных правонарушениях, Закон «О Счетной палате», федеральный закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», и другие законодательные и нормативные правовые акты, регулирующие осуществление государственного финансового контроля, были направлены:

- на конкретизацию полномочий государственного финансового контроля;
- организацию действенного контроля за эффективностью использования бюджетных средств;
- разработку методологии и методики осуществления контрольных мероприятий.

Несмотря на принятые Правительством РФ меры, множество проблем остается нерешенным. Так, до настоящего времени существует проблема правового регулирования государственного финансового контроля, обуславливающая большое разнообразие видов контроля, множественность контролирующих органов и отчасти дублирование их полномочий, недостаточную проработанность методологической и методической базы осуществления контроля и др. Поскольку государственный финансовый контроль является одним из ключевых элементов согласования реальных интересов общества с декларируемыми целями развития и методами их достижения, для повышения эффективности государственного финансового контроля в Российской Федерации необходимы системные поэтапные преобразования в отношении правовых, организационных, методологических и методических аспектов его осуществления.

Одной из острых проблем в правовом регулировании ГФК является отсутствие законодательно закрепленного определения термина государственного финансового контроля.

В широкой трактовке государственный контроль представляет собой одну из форм осуществления государственной власти, обеспечивающая соблюдение законов и других нормативных правовых актов, издаваемых органами государственной власти. Поэтому выделяется парламентский контроль, финансовый контроль, конституционный контроль и т.д. [3].

С учетом изложенного государственный финансовый контроль является элементом системы государственного контроля, представляющий собой целена-



правленную деятельность уполномоченных лиц по выявлению нарушений в финансовой сфере, предупреждению и пресечению нарушений финансового законодательства, привлечения виновных к ответственности путем применения финансовых и иных санкций, возмещения финансового ущерба. Государственный финансовый контроль осуществляется в целях создания эффективного финансового механизма и построения стабильной финансовой системы.

Вместе с тем, финансовая система включает различные подсистемы, в том числе бюджетную, банковскую, денежно-кредитную, налоговую и др. Поэтому в системе государственного финансового контроля выделяются контроль за деятельностью кредитных организаций (банковский надзор), валютный контроль, контроль и надзор в сфере денежного обращения, контроль и надзор в сфере финансовых рынков, контроль за деятельностью аудиторских организаций, контроль за исполнением бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, контроль за использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ<sup>6</sup>. Перечисленные направления финансового контроля имеют свои цели, задачи, объекты, формы, методы контроля.

Исходя из вышеизложенного следует согласиться с мнением коллектива авторов И.И. Кучерова, Н.А. Поветкиной, Н.Е. Абрамовой и др. [7] о том, что контроль в финансово-бюджетной сфере, осуществляемый в рамках бюджетного законодательства, является одним из направлений государственного финансового контроля. Но, исходя из того, что в Бюджетном кодексе РФ определения терминов государственный финансовый и бюджетный контроль отсутствуют, а сами термины рассматриваются как синонимы, **в настоящем учебном пособии** мы исходим из узкой трактовки государственного финансового контроля, который сводится к контролю за соблюдением бюджетного законодательства.

Главой 26 Бюджетного кодекса<sup>7</sup> определены виды, формы и методы осуществления государственного финансового контроля применительно к сфере бюджетных правоотношений, состав контролирующих органов и их компетенция. Так, согласно ст. 265 Бюджетного кодекса государственный финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Государственный финансовый контроль подразделяется:

- на *внешний* и *внутренний*;
- *предварительный* и *последующий*.

*Внешний* ГФК в сфере бюджетных правоотношений реализуется Счетной палатой РФ, контрольно-счетными органами (КСО) субъектов РФ и муниципальных образований (далее – органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля).

---

<sup>6</sup> О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации : указ Президента РФ от 25.07.1996 г. № 1095. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

<sup>7</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации : федер. закон РФ от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

Статьей 268.1 Бюджетного кодекса к полномочиям полномочиями органов внешнего ГФК отнесены:

- контроль за соблюдением бюджетного законодательства РФ в ходе исполнения бюджета;
- контроль за достоверностью, полнотой и соответствием нормативным требованиям составления и представления бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств, отчетов об исполнении бюджета;
- контроль в других сферах, установленных федеральным законом от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (далее – Закон «О Счетной палате») и федеральным законом от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

*Внутренний* государственный финансовый контроль осуществляется Федеральным казначейством, органами государственного (муниципального) финансового контроля, являющимися органами (должностными лицами) исполнительной власти субъектов РФ, местных администраций (далее – органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля), финансовых органов субъектов РФ (муниципальных образований).

В соответствии со ст. 269.2 Бюджетного кодекса к полномочиям органов внутреннего ГФК отнесены:

- контроль за соблюдением бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения;
- контроль за полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, в том числе отчетности об исполнении государственных (муниципальных) заданий.

Кроме перечисленных в ст. 265 Бюджетного кодекса видов государственного финансового контроля, существует еще один вид внутреннего контроля – ведомственный финансовый контроль, который проводится отдельными подразделениями главного распорядителя бюджетных средств (ГРБС) в отношении финансово-хозяйственной деятельности подведомственных распорядителей и получателей бюджетных средств. То есть ведомственный контроль ограничен кругом юридических лиц, находящихся в административной подчиненности контролирующему министерству (ведомству).

*Предварительный* контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджета.

*Последующий* контроль осуществляется по результатам исполнения бюджета в целях установления законности его исполнения, достоверности учета и отчетности.

Вместе с тем, классификация видов ГФК, установленная главой 26 Бюджетного кодекса, не является исчерпывающей. Анализ литературы по рассматриваемому вопросу показал, что авторами также выделяются различные виды финансового контроля, классифицируемые по различным признакам. Также финансовый контроль классифицируется в зависимости:

- от органов, обладающим контрольными полномочиями;
- субъектов (уровня) проведения;
- времени проведения.

По первому признаку органы, обладающие контрольными полномочиями, разделяются на две группы:

– *специализированные органы финансового контроля*, основная цель создания которых заключается в осуществлении финансового контроля – Счетная палата РФ, КСО, органы финансового контроля исполнительной власти субъектов РФ и муниципальных образований;

– *и иные государственные и муниципальные органы, обладающие полномочиями по бюджетному контролю* наряду с иными полномочиями – Президент РФ, финансовые органы, Федеральное казначейство, администраторы бюджетных средств, органы законодательной власти. Для таких органов контрольные полномочия являются не основными, а дополнительными. В числе контрольных полномочий можно назвать, например, проверку проекта бюджета и отчета о его исполнении законодательным (представительным) органом власти, санкционирование расходов казенных учреждений органом Казначейства, проверку целевого использования средств резервного фонда Президента РФ Управлением делами Президента и др.

По второму классификационному признаку – субъекты (уровень) проведения, финансовый контроль подразделяется на *государственный (муниципальный) и негосударственный*.

*Государственный (муниципальный) контроль* осуществляют органы государственной власти и местного самоуправления различного уровня в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства РФ. Государственный (муниципальный) финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета, бюджета субъектов и местных бюджетов, а также и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и др.

*Негосударственный финансовый контроль* осуществляется в целях соблюдения финансовых интересов институциональных единиц в сфере производства, распределения и использования финансовых ресурсов для повышения эффективности деятельности и защиты интересов в отношениях с другими единицами. *Негосударственный финансовый контроль* включает внутрихозяйственный (внутренний), независимый, общественный, правовой и гражданский контроль.

*Внутренний контроль* должен осуществляться у всех экономических субъектов в соответствии с федеральным законом от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ (далее – закон о бухгалтерском учете). Внутренний контроль в организациях сектора государственного управления (далее – СГУ) должен быть направлен на создание системы соблюдения законодательства в сфере финансовой деятельности, соблюдения внутренних процедур составления и исполнения бюджетной сметы или плана финансово-хозяйственной деятельности, на повышение качества составления и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а также на повышение эффективности использования бюджетных средств. Субъекты, осуществляющие внутренний контроль, определяются руководством в зависимости от масштабов деятельности,

отраслевых особенностей и финансовых возможностей организации. Для этого в организации могут быть созданы ревизионные комиссии, отделы внутреннего аудита, введена должность внутреннего аудитора (ревизора). Также полномочия по осуществлению контроля могут быть распределены между сотрудниками.

*Независимый финансовый контроль (аудит)* – осуществляется аудиторскими организациями (аудиторами) в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляется Гражданским кодексом РФ, Законом об аудиторской деятельности, международными стандартами аудита. Различают обязательный, инициативный аудит.

*Общественный финансовый контроль* осуществляется неправительственными общественными организациями (например, профсоюзами) или частными лицами на добровольной основе и имеет целью соблюдение финансовых интересов или получение ответов на вопросы, затрагивающие в той или иной степени финансовые интересы общества. В Российской Федерации элементы общественного финансового контроля введены в различных сферах публичного управления, например, в нормотворческой деятельности в форме обязательного опубликования и независимой антикоррупционной экспертизы законопроектов и проектов иных нормативных правовых актов; в сфере закупок для публичных нужд, которая сопровождается общественным контролем и открытым размещением всей информации. Этот контроль является добровольным или общественным. Результаты общественного контроля могут служить основанием для проведения контрольных мероприятий органами ГФК.

*Правовой финансовый контроль* осуществляется правоохранительными и судебными органами или по их поручению. Органы прокуратуры в рамках проведения надзора за исполнением законов органами государственной власти и органами местного самоуправления могут осуществлять проверку соблюдения действующего законодательства, в том числе бюджетного. Однако при осуществлении надзора за исполнением законов органы прокуратуры не подменяют иные государственные органы.

*Гражданский финансовый контроль* направлен на соблюдение финансовых интересов граждан и осуществляется во время их взаимоотношений с налоговыми и другими органами. Так, гражданский контроль осуществляется физическими лицами при подаче налоговых деклараций, а также при получении денежных средств из бюджета: заработной платы, стипендий, пособий, пенсий и т.д.

По времени проведения согласно Бюджетному кодексу выделяют *предварительный и последующий контроль*. Некоторые авторы выделяют предварительный, текущий и последующий контроль.

Для большинства органов ГФК предварительный контроль означает контроль до совершения операции по списанию бюджетных средств, а последующий – после совершения такой операции.

Предварительный контроль носит предупредительный характер и направлен на недопущение незаконного, нецелевого, неэффективного использования бюджетных средств и объектов государственной собственности.

Органы Казначейства осуществляют предварительный контроль при санкционировании расходов бюджета. Органы исполнительной власти, осуществляющие полномочия учредителя, осуществляют предварительный контроль за подведомственными учреждениями при согласовании (утверждении) бюджетных смет и планов ФХД, одобрении крупных сделок и др.

Органы законодательной (представительной) власти осуществляют предварительный контроль до утверждения закона (решения) о бюджете и иных проектов законов (решений) по финансово-бюджетным вопросам в ходе рассмотрения законопроектов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп, в ходе парламентских слушаний и по депутатским запросам. Органы внешнего государственного контроля предварительный контроль осуществляют на стадии рассмотрения и утверждения проекта бюджета, а также в форме экспертизы законопроектов.

Текущий контроль законодательными (представительными) органами власти осуществляется в процессе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп и по депутатским запросам в течение года. Текущий контроль использует данные бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (бюджетной) отчетности, а также аналитические методы определения уровня собираемости налоговых и неналоговых доходов бюджета, размера дефицита бюджета и источники его покрытия, и др.

Текущий контроль также осуществляется и органами внешнего финансового контроля. Счетная палата РФ обладает полномочиями по проведению оперативного анализа исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов в текущем финансовом году.

Последующий контроль осуществляется контрольно-счетными органами в виде внешней проверки бухгалтерской (бюджетной) отчетности и осуществлении тематических контрольных мероприятий, а органами законодательной власти в ходе рассмотрения и утверждения закона (решения) об исполнении бюджета.

## **1.2. Организационно-правовые основы внешнего государственного финансового контроля**

Государственный финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения в Российской Федерации. Органы внутреннего и внешнего финансового контроля, а также цели и задачи их деятельности, разграничиваются законодательно.

Прежде всего необходимо определить место аудита эффективности использования государственных средств в системе государственного финансового контроля. В отечественной экономической литературе пока нет однозначного ответа на данный вопрос.

Согласно Программе Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов<sup>8</sup> внешний государственный (муниципальный) финансовый

---

<sup>8</sup> Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 г.

контроль – это финансовый контроль, осуществляемый законодательными органами и созданными ими органами государственного (муниципального) финансового контроля.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляют Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Счетная палата имеет особый статус, отличный от других органов ГФК, так как основы ее деятельности закреплены непосредственно в Конституции<sup>9</sup> (ч. 5 ст. 101). Так, Счетная палата образуется Советом Федерации и Государственной Думой для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета. Счетная палата РФ подотчетна Федеральному Собранию, вместе с тем, ее деятельность не может быть прекращена Федеральным Собранием либо приостановлена им без изменения Конституции РФ. Досрочный роспуск Государственной Думы также не является основанием для приостановления деятельности Счетной палаты (ст. 29 закона «О Счетной палате РФ»). Правовые основы ее деятельности определены не только законом «О Счетной палате», но и федеральным законом от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле». Таким образом, Счетная палата является высшим, постоянно действующим органом государственного финансового контроля в Российской Федерации (ВОФК), а правовой статус Счетной палаты является наиболее высоким среди всех специализированных органов ГФК.

Основная задача Счетной палаты закреплена в ч. 5 ст. 101 Конституции, согласно которой Счетная палата создана для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета.

В своей деятельности Счетная палата руководствуется Конституцией, общепризнанными принципами и нормами международного права, международными договорами Российской Федерации, законом «О Счетной палате», другими федеральными законами, а также международно-правовыми принципами независимого аудита (контроля).

Контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований осуществляют бюджетные полномочия с соблюдением положений федерального закона от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Кроме вышеназванных законодательных актов и принципов, Счетная палата самостоятельно разрабатывает и утверждает стандарты Счетной палаты – внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты и (или) требования к их результатам. Стандарты Счетной палаты являются обязательными для исполнения всеми должностными лицами и иными сотрудниками Счетной палаты. Контрольно-счетные органы субъек-

---

<sup>9</sup> Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12.12.1993 г. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

ектов РФ и муниципальных образований при подготовке и утверждении стандартов внешнего государственного и муниципального финансового контроля вправе использовать стандарты Счетной палаты.

Счетная палата и КСО осуществляют внешний государственный аудит (контроль) на основе принципов законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности. Содержание принципов раскрыто в ст. 3 Регламента Счетной палаты, являющимся правовой основой регулирования внутренних вопросов ее деятельности:

– *принцип законности*, несомненно, является фундаментальным и главенствующим принципом государственного финансового контроля. Он заключается в строгом и неукоснительном соблюдении всеми сотрудниками Счетной палаты законодательства РФ при реализации возложенных на них полномочий;

– *принцип эффективности*, означает, что выбор способов и методов достижения целей внешнего государственного аудита (контроля) должен основываться на необходимости достижения целей контрольной и экспертно-аналитической деятельности с наименьшими затратами сил и средств;

– *принцип объективности* также является основополагающим и предполагает недопущение предвзятости или предубежденности в отношении наличия (отсутствия) нарушений и недостатков в деятельности объектов контроля, исключение каких-либо корыстных и иных подобных мотивов при осуществлении контрольной и экспертно-аналитической деятельности; беспристрастность и обоснованность выводов по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, подтверждение их данными, содержащими достоверную и официальную информацию. Другими словами, данный принцип означает отсутствие субъективности в отношении объекта контроля;

– *принцип независимости* проявляется в отсутствии зависимости сотрудников Счетной палаты от объектов контроля, должностных лиц органов власти и иных лиц. Как определено в Лимской декларации, абсолютную независимость контрольных органов достичь невозможно, так как они являются частью государства. Вместе с тем, органы государственного контроля должны иметь *финансовую, функциональную и организационную независимость*.

*Финансовая независимость* заключается в обеспеченности контрольного органа денежными средствами для осуществления своей деятельности, самостоятельное распоряжение этими денежными средствами. Решение по поводу выделения средств на содержание контрольного органа принимается законодательным, а не исполнительным органом власти.

*Функциональная и организационная независимость* заключается в особом статусе органов контроля, не входящих в какую-либо ветвь власти (законодательную, исполнительную, судебную), а также в наделении сотрудников Счетной палаты особыми полномочиями и гарантиями, в том числе специальными юридическими иммунитетами;

– *принцип открытости* означает полное и своевременное ознакомление должностных лиц объектов контроля с целями и результатами контрольных и экспертно-аналитических мероприятий. Вместе с тем, не предполагается раскры-

тие промежуточных результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий или сведений, содержащих государственную или иную охраняемую законом тайну;

– *принцип гласности* означает, что экспертно-аналитическая и контрольная деятельность, а также ее результаты должны быть доступны для широкого круга пользователей. Поэтому документы, документы, разрабатываемые Счетной палатой для осуществления своей деятельности, а также результаты деятельности (кроме сведений, составляющих государственную или иную охраняемую законом тайну), могут публиковаться для всеобщего сведения в установленном законом порядке в средствах массовой информации, в том числе на официальном сайте Счетной палаты в сети Интернет. Практика оглашения результатов контрольных мероприятий для общественности предназначена для информирования о деятельности не только проверяемого объекта, но и деятельности Счетной палаты, что соответствует принципу демократии.

Направления деятельности Счетной палаты и КСО установлены Бюджетным кодексом, законом «О Счетной палате», федеральным законом от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований», федеральным законом о федеральном бюджете и стандартами Счетной палаты и иными законодательными и нормативными правовыми актами.

На основании ч. 1 ст. 157 Бюджетного кодекса Счетная палата, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований осуществляют бюджетные полномочия:

– по аудиту эффективности, направленному на определение экономности и результативности использования бюджетных средств;

– по экспертизе проектов законов (решений) о бюджетах, иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства РФ, в том числе обоснованности показателей (параметров и характеристик) бюджетов;

– по экспертизе государственных (муниципальных) программ;

– по анализу и мониторингу бюджетного процесса, в частности по подготовке предложений по устранению выявленных отклонений в данном процессе и совершенствованию бюджетного законодательства РФ;

– по подготовке предложений по совершенствованию проведения главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита;

– по другим вопросам, установленным законодательством.

Перечень функций, осуществляемых Счетной палатой в рамках выполнения своих задач, является открытым. Так, согласно ст. 13 закона «О Счетной палате», основными функциями являются:

– осуществление внешнего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений;

– экспертиза законопроектов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов и подготовка заключений, проверка и анализ обоснованности показателей законопроектов;



- внешняя проверка годовой бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств;
- оперативный анализ исполнения и контроля за организацией исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов в текущем финансовом году;
- оценка эффективности формирования, управления и распоряжения федеральными ресурсами в целях обеспечения безопасности и социально-экономического развития РФ;
- проведение аудита в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля);
- подготовка и представление Федеральному Собранию ежеквартальных оперативных докладов о ходе исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- аудит (контроль) состояния государственного внутреннего и внешнего долга, долга иностранных государств и (или) иностранных юридических лиц перед Российской Федерацией, предоставленных бюджетных кредитов;
- экспертиза международных договоров, документов стратегического планирования и др.;
- систематический анализ итогов проводимых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;
- взаимодействие с государственными контрольными, правоохранительными и иными органами;
- иные функции в соответствии с федеральными законами.

Контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется Счетной палатой в *форме* предварительного аудита, оперативного анализа и контроля, последующего аудита.

Контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется в *виде* финансового аудита (контроля), аудита эффективности, стратегического аудита, иных видов аудита (контроля) в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля). Виды контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых в рамках государственного финансового контроля, представлены на рис. 1.

Как видно из рис. 1, Законом «О Счетной палате» и стандартами счетной палаты закреплены следующие *виды* контрольной и экспертно-аналитической деятельности:

- **финансовый аудит** (контроль), осуществляемый для документальной проверки достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной и иной отчетности, целевого использования бюджетных средств, проверок финансовой и иной деятельности объекта контроля. В ходе финансового аудита (контроля) проводится проверка соблюдения бюджетного законодательства РФ;
- **аудит эффективности** проводится в целях определения эффективности использования бюджетных средств, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей;

– **стратегический аудит** проводится в целях оценки реализуемости, рисков и результатов достижения целей социально-экономического развития РФ, предусмотренных документами стратегического планирования;

– **иные виды аудита (контроля)** в соответствии со стандартами Счетной палаты: аудит государственных программ; аудит государственных и международных инвестиционных проектов; аудит федеральных информационных систем и проектов; аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг и др.



Рис. 1. Виды контрольных мероприятий Счетной палаты

Таким образом, аудит эффективности занимает одно из основных мест в видовой структуре контрольных мероприятий КСО, которые в зависимости от поставленных целей и характера решаемых задач подразделяются на несколько видов. На современном этапе развития Российской Федерации осуществляется бюджетирование, ориентированное на результат (БОР), что требует применения специфических видов государственного финансового контроля, позволяющих соотносить достигнутые результаты с израсходованными бюджетными средствами. Поэтому в настоящее время наряду с финансовым аудитом получает все большее распространение аудит эффективности, широко применяемый в государственном финансовом контроле зарубежных стран в течение последних десятилетий. Мировой опыт свидетельствует, что применение методов аудита эффективности оказывает существенное влияние на качество принятия и исполнения органами исполнительной власти решений

в сфере управления государственными финансами. Особенности организации и осуществления аудита эффективности посвящены главы 2 и 3 настоящего учебного пособия.

Объекты внешнего государственного контроля можно разделить на 4 группы:

1. Федеральные государственные органы, органы государственных внебюджетных фондов, Банк России, федеральные государственные учреждения, федеральные государственные унитарные предприятия, государственные корпорации и государственные компании, хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах.

2. Государственные органы субъектов РФ, органы местного самоуправления – при осуществлении Счетной палатой аудита (контроля) получателей межбюджетных трансфертов из федерального бюджета.

3. Юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица – производители товаров, работ, услуг в части соблюдения ими условий договоров о предоставлении средств из федерального бюджета, об использовании федерального имущества, договоров о предоставлении государственных гарантий РФ; получающих средства из бюджетов государственных внебюджетных фондов на основании федеральных законов в части аккумулирования и инвестирования сумм страховых взносов Пенсионным фондом РФ; кредитные организации, осуществляющие отдельные операции со средствами федерального бюджета.

4. Другие организации или в других случаях при проведении Счетной палатой контрольных и экспертно-аналитических мероприятий по поручениям Совета Федерации и Государственной Думы, а также обращениям Президента и Правительства РФ.

Таким образом, контрольные полномочия Счетной палаты распространяются, фактически, на все экономические субъекты вне зависимости от организационно-правовой формы и формы собственности, в том случае, если они используют средства федерального бюджета или федеральную собственность.

Далее рассмотрим методы осуществления государственного (муниципального) финансового контроля.

Метод осуществления контроля является важным и необходимым элементом контроля. Под методом осуществления контроля понимаются приемы и способы его проведения.

Следует отметить, что в ст. 267.1 Бюджетного кодекса закреплен перечень методов государственного финансового контроля, который используется в сфере как внутреннего, так и внешнего финансового контроля. К ним относятся контроль, проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций.

Согласно ст. 16 закона «О Счетной палате», методами осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности являются проверка, ревизия, анализ, обследование и мониторинг. Рассмотрим некоторые особенности вышеперечисленных методов в табл. 1.

## Методы осуществления государственного финансового контроля

Метод	Содержание метода	Результат
Проверка	Совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности отдельных финансовых и хозяйственных операций, достоверности бюджетного (бухгалтерского) учета и бюджетной (бухгалтерской) отчетности в отношении деятельности объекта контроля за определенный период. Проверка может иметь тематическую направленность с преимущественным использованием приемов выборочного документального контроля. Проверки бывают тематическими, выездными, камеральными, встречными	Акт
Камеральная проверка	Проверка, проводимая по месту нахождения органа государственного (муниципального) финансового контроля на основании бюджетной (бухгалтерской) отчетности и иных документов, представленных по его запросу	
Встречная проверка	Встречная проверка не является самостоятельным мероприятием, а проводится в рамках ревизии и проверок для исследования фактов и документов, находящихся за пределами объекта контроля	
Выездная проверка	Проверка, проводимая по месту нахождения объекта контроля, в ходе которых в том числе определяется фактическое соответствие совершенных операций данным бюджетной (бухгалтерской) отчетности и первичных документов	
Ревизия	Комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности	Акт
Обследование	Анализ и оценка состояния определенной сферы деятельности объекта контроля	Заключение
Санкционирование операций	Совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства РФ и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения. Санкционирование операции осуществляется только Федеральным казначейством (финансовыми органами)	Разрешительная надпись (акцепт)
Анализ	Применяется в целях исследования отдельных сторон, свойств, составных частей предмета и деятельности объекта контроля и систематизации результатов исследования	Заключение
Мониторинг	Применяется в целях сбора и анализа информации о предмете и деятельности объекта контроля на системной и регулярной основе	

Результаты контрольных и экспертно-аналитических мероприятий оформляются соответствующим документом, который непременно должен содержать указание на выявленные нарушения, оценку финансово-хозяйственной

деятельности подконтрольного объекта, а также выводы аудитора Счетной палаты РФ. Проверки и ревизии оформляются актом, анализ и обследование – заключением.

### **1.3. Отличительные особенности финансового аудита и аудита эффективности**

Аудит эффективности и финансовый аудит представляют собой современные виды контрольной деятельности в системе государственного финансового контроля различных сторон результатов использования государственных средств. Прежде чем изучить основные различия между финансовым аудитом и аудитом эффективности, рассмотрим, чем вызвана необходимость внедрения аудита эффективности в России на современном этапе.

С начала XXI в. в Российской Федерации произошли глобальные изменения в сфере управления государственными (муниципальными) финансами и объектами государственной (муниципальной) собственности.

Во-первых, произошло внедрение в бюджетный процесс казначейской системы исполнения бюджетов, что позволило не только изменить организацию исполнения бюджетов, но также установить достаточно жесткий предварительный контроль за расходованием бюджетных средств до осуществления платежа. Такой контроль осуществляется органами Казначейства при санкционировании расходов бюджета в порядке, установленном п. 5 ст. 267.1 Бюджетного кодекса. Санкционирование оплаты денежных обязательств выражается в процедуре совершения соответствующим финансовым органом разрешительной надписи (акцепта) на платежных и иных документах после проверки наличия документов, подтверждающих законность расходования средств и достаточность объема бюджетных средств получателя по кодам видов расходов бюджета для осуществления таких расходов. Санкционирование бюджетных расходов позволило если не совсем устранить, то во многом сократить случаи нецелевого расходования бюджетных средств. Это во многом предопределило дальнейшее совершенствование деятельности органов внешнего ГФК, ориентируя их делать акцент не столько на проверках целевого использования бюджетных средств, сколько на экономической и хозяйственной эффективности действий органов власти.

Во-вторых, в настоящее время осуществляется переход к использованию бюджетных средств не столько исходя из цели их освоения, сколько исходя из цели достижения заданного общественно-значимого результата, что соответствует в бюджетном планировании бюджетированию, ориентированному на результат (БОР). Это вызывает необходимость переориентации государственного финансового контроля с освоения выделенных бюджетополучателям ассигнований на достижение конечных общественно значимых и измеримых результатов, на оценку «результативности бюджетных расходов»<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> О мерах по повышению результативности бюджетных расходов (вместе с Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг., Планом мероприятий по реализации Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг.).

В-третьих, в настоящее время все вопросы, касающиеся бюджетного процесса и бюджетных правоотношений, детально урегулированы бюджетным законодательством. В настоящее время реализуются общепринятые принципы и правовые основы подготовки проекта бюджета, его исполнения, а также отчета об исполнении бюджета, что в определенной степени предупреждает нецелевое использование бюджетных средств. Важная роль в повышении эффективности государственного финансового контроля принадлежит Счетной палате Российской Федерации и контрольно-счетным органам субъектов и муниципальных образований, которые за последние годы создали достаточно эффективную систему контроля законности и целевого использования бюджетных средств и государственной собственности, способствовали улучшению финансовой дисциплины в стране. Однако в настоящее время этого уже недостаточно. В настоящее время актуальной задачей деятельности контрольно-счетных органов России по осуществлению бюджетного контроля является определение эффективности бюджетных расходов и деятельности органов власти и местного самоуправления, а также использования объектов государственной (муниципальной) собственности. Такие механизмы содержит аудит эффективности, широко используемый в зарубежных странах в течение последних десятилетий как один из видов государственного финансового контроля.

В-четвертых, актуальность развития аудита эффективности в России связана с необходимостью экономического роста и повышения уровня жизни населения, что требует изменения подходов к управлению государственными и муниципальными финансами. Как следствие, возникает потребность не только финансовом аудите, направленном на установление законного и целевого использования бюджетных ресурсов, но и в аудите эффективности, позволяющим оценить эффективность финансового управления и достижения общегосударственных задач. Поскольку результаты аудита эффективности связаны с оценкой деятельности исполнительной власти по управлению бюджетными средствами и объектами государственной (муниципальной) собственности, существенный интерес возник у законодательной (представительной) власти к результатам и рекомендациям аудита эффективности. Аудит эффективности позволяет обществу понять, какие цели социально-экономического развития выдвигаются в качестве приоритетных и в какой степени они достигаются, насколько открыто и прозрачно управление государственными средствами и насколько результаты их использования обеспечивают удовлетворение потребностей различных групп населения, что необходимо предпринять для безусловного обеспечения национальной безопасности страны, а также качественно нового социально-экономического уровня жизни общества.

Таким образом, основными факторами, которые обусловили закономерное усиление роли аудита эффективности как в зарубежных странах, так и в России, являются разграничение государственного финансового контроля на внешний и внутренний, его высокая результативность, возрастание степени прозрачности и публичности бюджетного процесса. Все вышеперечисленное подтвердило актуальность развития теоретических, методических и практических основ проведения аудита эффективности органами внешнего финансового контроля.

Но прежде чем остановиться на особенностях аудита эффективности, проведем сравнение финансового аудита и аудита эффективности как двух основных видов внешнего государственного финансового контроля.

Аудит эффективности и финансовый аудит, несмотря на ряд сходных черт по форме проведения, имеют принципиальные различия, представленные на рис. 2.



Рис. 2. Отличия финансового аудита и аудита эффективности

Рассмотрим, какие различия между финансовым аудитом и аудитом эффективности выделяются в международных документах, регулирующих про-

ведение аудита высшими органами финансового контроля (ВОФК). Как следует из ст. 4 Лимской декларации руководящих принципов контроля<sup>11</sup>, «традиционной задачей высшего контрольного органа является проверка законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов. В дополнение к финансовому аудиту, важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля, который направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы».

Финансовый аудит по своей сути является аудитом достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Для его проведения используется информация, содержащаяся в первичных бухгалтерских документах и бухгалтерской отчетности. К финансовому аудиту относятся контрольные мероприятия, целью которых является определение достоверности бухгалтерской отчетности объектов контроля, законности формирования и использования бюджетных средств.

К аудиту эффективности относятся контрольные мероприятия в форме последующего аудита (контроля), целью которых является определение или оценка эффективности использования бюджетных ресурсов, определение уровня достижения конкретных целей за счет государственных средств при реализации мер бюджетной политики, государственных проектов и программ. Аудит эффективности проводится одновременно с финансовым аудитом, так как они взаимосвязаны и можно сократить расходы на проведение контрольного мероприятия. Совместное проведение финансового аудита и аудита эффективности важно еще и потому, что по результатам аудита эффективности необходимо не только оценить степень эффективности или неэффективности расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью, но и выработать конкретные рекомендации по повышению эффективности бюджетных расходов, получению дополнительных доходов от объектов государственной собственности, повышению эффективности экономической, хозяйственной и управленческой деятельности и совершенствования законодательства. В этой связи аудит эффективности целесообразно проводить параллельно с финансовым аудитом, цель которого – выявить нарушения, в том числе законодательства. Таким образом, совместное проведение финансового аудита и аудита эффективности обусловлено двойственным характером бюджетных расходов (рис. 3).

---

<sup>11</sup> Принята в г. Лиме 17.10.1977–26.10.1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ).





Рис. 3. Двойственный характер бюджетных расходов

В отличие от финансового аудита, аудит эффективности имеет более широкий предмет и в большей степени доступен для оценки и интерпретации. Согласно СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). «Аудит эффективности»<sup>12</sup>, предметом аудита эффективности являются:

- использование бюджетных средств, объектов государственной собственности и иных ресурсов, в том числе средств, полученных государственными учреждениями от приносящей доход деятельности;
- деятельность объектов аудита (контроля) по использованию бюджетных ресурсов;
- организация и процессы использования бюджетных ресурсов, в том числе системы управления, планирования, внутреннего финансового контроля и (или) внутреннего финансового аудита, существующие в проверяемой сфере использования бюджетных ресурсов;
- результаты использования бюджетных ресурсов.

Таким образом, главное отличие аудита эффективности от финансового аудита заключается в том, что аудит эффективности направлен на исследование и оценку деятельности проверяемого объекта. При этом учетно-отчетная информация является не единственным источником информации для определения эффективного или неэффективного использования бюджетных средств и государственной собственности.

В ходе аудита эффективности также может быть проверена эффективность использования иных источников финансового обеспечения. Это связано с тем, что при реализации целевых программ наряду с бюджетными средствами могут быть задействованы, и как правило фактически используются, и иные источники

<sup>12</sup> Постановление Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 г. № 4ПК: СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности. Доступ из СПС «Консультант плюс».

финансового обеспечения, и прежде всего, доходы от приносящей доход деятельности. То же самое касается и проверки качества управления государственной или муниципальной собственностью. Поскольку зачастую невозможно разделить объект основных средств, используемый для оказания государственных (муниципальных) услуг или для приносящей доход деятельности, следовательно, определить эффективность экономических и управленческих решений, принятых органами государственной власти и местного самоуправления и достигнутых результатов финансово-хозяйственной деятельности можно только в целом по деятельности.

Важнейшим отличием аудита эффективности от финансового аудита является то, что в ходе его проведения не всегда осуществляется проверка первичных документов. При аудите эффективности, в отличие от финансового аудита, акцент делается на результат, который получен при расходовании бюджетных средств и использовании государственной (муниципальной) собственности, а также при реализации тех или иных законов. Исходя из анализа мирового опыта и концепции экономической двойственности применительно к составляющим государственного финансового контроля, можно сделать обобщение, что аудит эффективности также имеет двойственный характер: с одной стороны, это контрольные мероприятия, позволяющие оценить эффективность использования проверяемым объектом бюджетных средств и государственной собственности; с другой – анализ деятельности органов государственной власти по исполнению ими законодательных и иных нормативных актов при выполнении функций.

Организация аудита эффективности по всем основным направлениям контрольного мероприятия существенно отличается от организации финансового аудита, что обусловлено более сложной методологией проведения первого, начиная с предварительного изучения предмета и проверяемых объектов и заканчивая оформлением отчета о результатах аудита эффективности.

В процессе аудита эффективности, как правило, используется значительный объем контрольных, аналитических и оценочных методов и процедур, собирается обширная информация и изучается большое количество документов и материалов для формирования доказательств, которые требуют значительных затрат времени, трудовых и финансовых ресурсов.

Особенностью осуществления аудита эффективности является срок его проведения (как правило, 6–12 месяцев), а также соотношение затрат времени между этапами, которое может варьироваться в каждом конкретном случае в зависимости от целей, характера предмета, объектов и масштаба проведения аудита эффективности.

Завершая сравнительный анализ финансового аудита и аудита эффективности следует отметить, что несмотря на активное развитие аудита эффективности в Российской Федерации на современном этапе, невозможно утверждать, что аудит эффективности полностью сменит финансовый аудит, а КСО необходимо переходить только к аудиту эффективности. Это обусловлено прежде всего различными целями проведения соответствующего вида аудита. В целом можно сделать вывод, аудит эффективности не может заменить собой финансовый

аудит. В отличие от западных стран, в Российской Федерации контрольно-счетные органы в условиях имеющихся серьезных проблем с расходованием бюджетных средств и управлением государственной собственностью пока еще должны основное внимание уделять именно финансовому аудиту, как основе контроля за законным и целевым расходованием средств. Как показывают результаты деятельности КСО, финансовые нарушения в виде незаконного и нецелевого использования государственных средств имеют еще значительные масштабы. В табл. 2 представлены результаты контрольных мероприятий, осуществленных различными органами ГФК за 2016–2018 гг.

Таблица 2

Нарушения, выявленные органами государственного  
финансового контроля\*

Вид нарушения	2016, млрд р.	уд. вес, %	2017, млрд р.	уд. вес, %	2018, млрд р.	уд. вес, %
Формирование и исполнение бюджетов	420,63	39,76	300,85	14,08	439,5	39,52
Ведение бухгалтерского учета и формирование отчетности	116,51	11,0	817,13	38,25	330,13	29,69
Осуществление закупок	55,83	5,28	48,73	2,28	187,57	16,87
Неэффективное использование средств	36,48	3,45	32,06	1,50	64,83	5,83
Распоряжение государственной собственностью	4,25	0,40	3,26	0,15	7,85	0,71
Банковская сфера, государственные корпорации	0,13	0,01	0,24	0,01	2,34	0,21
Иные нарушения	423,96	40,08	934,24	43,73	79,86	7,18
Итого	1 057,79	100,00	2 136,51	100,00	1 112,08	100,00

\* Составлено авторами по данным, представленными Счетной палатой РФ (<https://portal.audit.gov.ru/#/main-page>).

Как видно из таблицы, в 2016–2018 гг. наибольший удельный вес занимали нарушения, выявленные по результатам финансового аудита – при формировании и исполнении бюджета, а также нарушения в области бухгалтерского учета и отчетности. Следовательно, актуальность финансового аудита как традиционного вида бюджетного контроля для России сохранится и в ближайшем обозримом будущем. В ходе контрольного мероприятия аудит эффективности не может и не должен проводиться в отрыве от финансового аудита, финансовый аудит осуществляется вначале, а вторым этапом осуществляется аудит эффективности, с его помощью выясняются причины недостижения результата, неэффективного расходования средств или объектов государственной собственности, недофинансирования из бюджета и т.д. Более того, для внедрения аудита эффективности необходимо добиться существенного снижения объема искажений отчетных данных экономических субъектов, а также случаев нарушений ими действующего законодательства, что возможно только в рамках финансового аудита. В противном случае органы внешнего государственного финансового контроля не будут иметь необходимых данных для оценки результатов финансовой деятельности этих субъектов.

## 1.4. Сущность аудита эффективности

В условиях ограниченности бюджетных средств и постоянного возрастания потребностей органов государственной власти и местного самоуправления в бюджетном финансировании для осуществления своих функций, особое значение приобретает эффективное расходование средств бюджетов. Это требует не только разработки нормативных актов, обеспечивающих эффективность расходов, но и разработки теоретической и методической базы контроля за бюджетными ресурсами. Как уже отмечалось ранее, актуальным видом государственного (финансового) контроля в настоящее время признан аудит эффективности, осуществляемый Счетной палатой и КСО.

В международной практике государственного контроля вопросы аудита эффективности рассматриваются в нескольких стандартах:

- ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора»;
- ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности»;
- ISSAI 3000 «Руководство по проведению аудита эффективности»;
- ISSAI 3100 «Руководство по проведению аудита эффективности – основные принципы».

Методика аудита эффективности, проводимого Счетной палатой Российской Федерации, установлена системой стандартов внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты, основополагающим является стандарт СГА 104 «Аудит эффективности».

Прежде чем перейти к методике осуществления аудита эффективности, необходимо определиться с понятием «эффективность» расходования бюджетных средств. По нашему мнению, всесторонний анализ понятия «эффективность», изучался И.А. Слободняком, А.О. Таровых.

Проблема эффективности до сих пор является актуальной для любой экономической науки.

Такая важнейшая экономическая категория, как «эффективность», широко используется и в повседневной жизни, и в научно-практической литературе. Словосочетания «экономическая эффективность», «эффективность расходов», «энергоэффективность» прочно вошли в наш лексикон. Тем не менее, несмотря на столь широкую распространенность термина «эффективность», содержание самой категории все еще остается дискуссионным. В рамках многих научных направлений оценивают эффективность чего-либо, но единой точки зрения на ее определение нет. В физике существуют эффективный заряд, эффективная масса, эффективная сила тока и эффективный потенциал; в математике – эффективная функция и эффективные доказательства; в экономике – эффективное управление, эффективная организация, эффективная ставка процента, эффективный спрос, эффективный портфель, эффективный рынок и др. Сформулированы дефиниции каждого из приведенных понятий. Но как только речь заходит об определении самой эффективности, то исследователи нередко сталкиваются с проблемами вовлеченности этой категории в какие-либо общественные отношения, а, следовательно, и необходимости ее оценки через их призму. Включение же

категории «эффективность» в систему оценочных показателей какой-либо деятельности требует определения значимости этой критериальной оценки, вплоть до решения вопроса: «А каждая ли деятельность должна быть эффективной?» Может быть, существуют виды деятельности, которые эффективны априори в силу того, что они просто значимы для общества? Или все-таки оценка эффективности является всеобщей и любую деятельность можно измерить, охарактеризовать в том числе и через оценку ее эффективности?

Проблема эффективности – одна из важнейших проблем не только современной экономики, но и экономической науки. Хозяйственная деятельность как на микро-, так и на макроуровне предполагает постоянное соизмерение результатов и затрат, определение оптимального варианта производства. При этом подходы к оценке эффективности все более и более усложняются, поскольку показатели, казавшиеся наиболее важными, сегодня начинают отходить на второй план, а на ведущие роли выдвигаются показатели, которые ранее недооценивались.

К примеру, еще 15–20 лет назад одними из наиболее эффективных считались нефтедобывающие организации, постоянно наращивающие объемы добычи природных ресурсов, но когда стали обостряться экологические проблемы, то все поняли, что нельзя ориентироваться только на показатели прибыли, рентабельности, оборачиваемости. Есть ценности иного порядка (социальные, экологические), на реализацию которых и нацелены социально значимые расходы. Более того, возникли отдельные направления оценки эффективности, т.е. единая ранее категория разделилась: появилась экономическая эффективность, социально-экономическая эффективность, техническая эффективность. А значит, возникла необходимость в более специализированных подходах к оценке этой категории.

**Эффективность** в широком смысле означает действенность, результативность, производительность и т.д. В настоящее время в общеметодологическом аспекте эта категория становится общенаучной, поскольку ее активно используют как в естественных, в том числе точных, науках, так и в гуманитарных. При этом в самом общем смысле **эффективность** – это соотношение результатов и затрат.

Сегодня общепринятой считается точка зрения, в соответствии с которой собственно слово «эффективность» заимствовано в первой половине XX в. из английского или французского языка, где оно использовалось в значении «действенный, приводящий к нужным результатам». Такое значение определялось спектром смыслов французского слова *effectif*, немецкого – *effectiv*, латинского – *effectivus* – «производительный». Естественно, слово «эффективный» образовано от другого слова – «эффект», составляющего его корень и несущего основной смысл данной категории.

Уже в первых толковых словарях иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык [10; 22], конца XIX – начала XX в. этот термин трактовался в узком и широком смыслах. Например, смысл слова «**эффект**» описывался так:

- в широком смысле – действие, вызываемое какой-нибудь причиной;
- в узком смысле – сильное впечатление, производимое картиной, красивой женщиной, нарядным костюмом и т.д.

Анализируя эти толкования, можно сделать вывод, что трактовка в узком

смысле легла в основу русского слова «**эффектность**», а трактовка в широком смысле – в основу слова «**эффективность**». На это указывает и ряд толковых словарей иностранных слов [25]. Но общий корень позволяет искать черты эффектности и в эффективности. Конечно, прямой связи между этими категориями нет (эффективной может быть деятельность, которая совершенно неэффектна в смысле впечатления, которое она производит). Тем не менее можно сказать, что в ряде случаев эффектность оказывает влияние на эффективность. Например, родители, знакомясь со школой, в которой будут учиться их дети, наряду с оценкой квалификации преподавательского состава и иных аспектов, обеспечивающих успешность образовательного процесса, конечно, уделяют внимание внешнему виду здания, состоянию внутренних помещений и т.п. И при прочих равных условиях внешний эффект, произведенный учреждением, может оказаться очень сильным мотивирующим фактором.

На взаимосвязь эффекта и эффективности указывают и философские издания. Так, в философском словаре под эффективностью понимается способность действующей причины произвести эффект [29].

В более современных словарных и энциклопедических изданиях эффект увязывается в первую очередь с категорией деятельности. Скажем, в толковом словаре Д.Н. Ушакова указывается, что эффект – это действие, производимое кем-нибудь или чем-нибудь [27]. В то же время акцент с собственно действия может смещаться на его **результат**. Именно в таком ключе рассматривает эффект Большой энциклопедический словарь [2]. Однако все-таки со своей стороны заметим, что результативность и эффективность – это разные характеристики деятельности.

В экономических словарях об эффекте говорится уже не просто как о результате, но как об **измеримом** результате. К примеру, в экономическом словаре Б.А. Райзберга эффект – это достигаемый результат в его материальном, денежном, социальном (социальный эффект) выражении [23]. А в экономико-математическом словаре Л.И. Лопатникова при толковании слова «эффект» авторы прямо отсылают к словосочетанию «экономический эффект», видя между ними устойчивую связь [31].

Более узкоспециализированные словарные издания увязывают эффект не с абстрактными признаками результативности, а с конкретными ее коэффициентами и абсолютными показателями. В частности, словарь терминов по экспертизе и управлению недвижимостью трактует эффект как величину превышения результатов над существующими затратами [19].

Еще более неоднозначной является ситуация с определением **эффективности**. Сошлемся на статью в экономико-математическом словаре Л.И. Лопатникова, посвященную эффективности. В ней отмечается, что это одно из наиболее общих экономических понятий, не имеющих пока единого общепризнанного определения. Этот же словарь указывает: эффективность – одна из возможных характеристик качества некоторой системы, а именно характеристика с точки зрения соотношения затрат и результатов ее функционирования. В зависимости от того, какие затраты и особенно какие результаты принимаются во внимание,

можно говорить об экономической, социально-экономической, социальной, экологической эффективности. Но границы между этими понятиями расплывчаты, и вокруг них ведутся активные дискуссии [31].

Дискуссионность рассматриваемой категории приводит к тому, что некоторые словари вообще не дают ее трактовки, говоря только о порядке словообразования. К примеру, в источнике [9] указано лишь, что эффективность – это отвлеченное существительное от прилагательного «эффективный» [15]. Аналогичный подход использован и в источнике [27].

В словаре [30] эффективность понимается как достижение каких-либо результатов по **двум** возможным направлениям:

- достижение определенного результата с минимально возможными издержками;
- получение максимально возможного объема продукции из данного количества ресурсов.

Подобный подход к оценке эффективности приводит к возможности существования прямой (маршаллианской) и двойственной (хиксианской) задачи оптимизации поведения какого-либо субъекта, например потребителя. Различение соответствующих задач носит принципиальный характер:

- при решении прямой задачи происходит поиск решения по максимизации полезности при заданном бюджетном ограничении;
- при решении двойственной задачи происходит поиск решения по минимизации затрат при заданном минимальном уровне полезности.

В формализованном виде прямая задача потребителя может быть представлена следующим образом. Пусть  $u(x)$  – функция полезности потребителя, где  $x$  – вектор альтернатив (определенных потребительских наборов), являющийся элементом допустимого множества  $X$ . Пусть  $p$  – вектор цен, а  $R$  – располагаемый доход (бюджет) потребителя. Тогда прямая задача потребителя заключается в максимизации полезности, т.е. максимизации значения функции  $u(x)$  на допустимом бюджетном множестве, задаваемом бюджетным ограничением  $px \leq R$ :

$$\begin{cases} u(x) \rightarrow \max_x \\ px \leq R \\ x \in X \end{cases} .$$

Решение данной задачи представляет собой так называемый маршаллианский спрос  $x(p, R)$ . В соответствии с теоремой Вейерштрасса такая задача всегда имеет решение при некоторых ограничениях.

В формализованном виде обратная двойственная задача может быть описана следующим образом. Пусть  $x$  – некоторый базовый набор, а  $h$  – какой-либо новый искомый набор не хуже  $x$  из множества допустимых альтернатив. Тогда имеем

$$\begin{cases} ph \rightarrow \min_h \\ u(h) \geq u(x) \\ h \in X \end{cases} .$$

Решением этой задачи является так называемый хиксианский спрос  $h(p, x)$ . Каждая из задач очень важна, их нельзя рассматривать в отрыве друг от друга, а, соответственно, при характеристике эффективности необходимо решение как прямой, так и двойственной задачи. Фактически первая задача приводит к выбору наилучших наборов в ограниченном бюджете множество, а вторая – к самому дешевому набору среди всех наборов не хуже заданного критерия полезности.

**Таким образом, прямая и двойственная задачи позволяют вскрыть в общем случае двойственную природу любой эффективности, когда-либо максимизируют результат, либо минимизируют ресурсы, с использованием которых достигается какой-либо минимально необходимый результат.**

Основной нормативный документ, определяющий базовые параметры и принципы бюджетной системы Российской Федерации, – Бюджетный кодекс РФ – также указывает на двойственную природу эффективности, в том числе применительно к бюджетной системе. В ст. 34 Бюджетного кодекса РФ прямо говорится, что одним из принципов построения бюджетной системы РФ является принцип **эффективности использования бюджетных средств**. Согласно этому принципу при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения **заданных** результатов с использованием **наименьшего** объема средств (**экономности**) и (или) достижения **наилучшего** результата с использованием **определенного** бюджетом объема средств (**результативности**).

Современное наименование статьи «Принцип **эффективности** использования бюджетных средств» было введено федеральным законом от 07.05.2013 г. № 104-ФЗ. До этого момента ст. 34 Бюджетного кодекса называлась «Принцип **результативности и эффективности** использования бюджетных средств». Теперь же результативность наряду с экономностью рассматриваются как две составляющие принципа эффективности.

В связи с этим представляется недоработанной ст. 12 федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее – федеральный закон № 44-ФЗ). Само название статьи – «Принцип ответственности за результативность обеспечения государственных и муниципальных нужд, эффективность осуществления закупок» – ориентирует на рассмотрение эффективности точно так же, как ст. 34 Бюджетного кодекса РФ. Однако содержание статьи не раскрывает, по нашему мнению, основной мысли, заложенной в ее наименовании. В частности, статья гласит, что «государственные органы, органы управления государственными внебюджетными фондами, муниципальные органы, казенные учреждения, иные юридические лица в случаях, установленных настоящим федеральным законом, при планировании и осуществлении закупок должны исходить из необходимости достижения **заданных результатов** обеспечения государственных и муниципальных нужд». То есть речь идет лишь о необходимости достижения заданных результатов. Но то, каким образом они будут достигнуты, какие ресурсы будут на это израсходованы, не рассматривается.



Именно такие не до конца выверенные формулировки приводят к двусмысленности содержания многих нормативно-правовых актов, чего с точки зрения понятности и полезности норм права необходимо всячески избегать.

В то же время заметим, что содержание ст. 12 федерального закона № 44-ФЗ необходимо рассматривать в системной связи с другими статьями данного закона, которые требуют создания специальных служб, ответственных за эффективность соответствующей деятельности, а также устанавливают ответственность соответствующих должностных лиц учреждения. На реализацию рассматриваемого принципа эффективности направлены положения ст. 38 федерального закона № 44-ФЗ, предусматривающие в зависимости от совокупного годового объема закупок необходимость создания заказчиком **специальной** контрактной службы или назначения должностного лица, ответственного за осуществление закупки или нескольких закупок, включая исполнение каждого контракта (контрактного управляющего).

В качестве обозначения другой составляющей содержания рассматриваемого принципа в ч. 2 комментируемой статьи предусмотрена персональная ответственность должностных лиц заказчиков за соблюдение требований, установленных законодательством РФ и иными нормативными правовыми актами о контрактной системе в сфере закупок. В рамках регламентации такой ответственности в ч. 1 ст. 107 комментируемого закона указано, что лица, виновные в нарушении законодательства РФ и иных нормативных правовых актов о контрактной системе в сфере закупок, несут дисциплинарную, гражданско-правовую, административную, уголовную ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Отсюда можно констатировать: в целом содержание федерального закона № 44-ФЗ, безусловно, ориентирует на обеспечение эффективности деятельности учреждения, что и являлось изначально одной из задач, которая должна быть реализована посредством данного нормативного акта.

Экономические словари, кроме упомянутого определения эффективности, приводят еще и определения **частных** терминов, выделяя отдельно:

– эффективность потребления, которая означает распределение товаров между потребителями таким образом, что всякое иное перераспределение не может улучшить потребление кого-либо без ухудшения потребления других людей;

– эффективность производства, означающую распределение имеющихся в наличии ресурсов между отраслями таким образом, что невозможно увеличить объем производства каких-либо товаров без сокращения объема производства других товаров;

– эффективность выбора товаров для производства, означающую выбор такого ассортимента (или номенклатуры) товаров, изменение которого в целях улучшения потребления определенной категорией потребителей невозможно без одновременного ухудшения потребления другими категориями потребителей [30].

В 2001 г. был выпущен ГОСТ Р ИСО 9000-2001 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь». В нем категория «эффективность» определяется как «связь между достигнутым результатом и использованными ресурсами». Отдельно рассматривается категория «результативность», она фор-

мулируется как «степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов». Иными словами, на уровне нормативных документов производится четкое разграничение этих важных понятий.

Итак, можно констатировать, что применительно к оценке эффективности на первый план выходит именно экономическая эффективность в ее различных проявлениях, поскольку все ранее перечисленные термины связаны именно с экономическими отношениями.

Отчасти это справедливо, поскольку считается, что термин «эффективность» появился первоначально в экономической литературе. Он встречается уже в работах В. Петти – одного из основателей классической политэкономии, а также главы школы физиократов Ф. Кенэ. Однако, как самостоятельная экономическая категория «эффективность» ими не разрабатывалась. Представители ранних школ употребляли этот термин в значении **результативности** и использовали его для оценки тех или иных правительственных или частных мер в зависимости от того, насколько способствовали они оживлению экономической жизни. В этом и состоит существенный, на наш взгляд, недостаток их теории: отождествление эффективности и результативности недопустимо. и оно не дает возможности обоснования экономического богатства. Наша позиция объясняется тем, что в условиях постоянного усложнения экономических отношений в обществе, как правило, существует не одна, а несколько траекторий достижения необходимого результата. При движении по каждой из этих траекторий результат будет достигнут, т.е. деятельность окажется результативной. Но далеко не все траектории достижения результата будут оптимальны с точки зрения соответствующих критериев, а стало быть, движение к результату по неоптимальной траектории нельзя признать эффективным. Таким образом, мы получаем важный вывод: любая эффективная деятельность является результативной, но не любая результативная деятельность может считаться эффективной. **Результативность – это необходимое, но недостаточное условие эффективности.**

Также существенным является то, что термин «эффективность» зарождается именно в экономической литературе и используется он по отношению к действиям конкретного субъекта управления – правительства. Этот факт и послужил основной причиной появления нового подхода к трактовке эффективности.

Считается, что новый виток в развитии этой трактовки отразил происходящую смену взглядов на роль правительства, которое переставали воспринимать только как субъект власти, относясь к нему уже как к субъекту управления. Это подтверждается тем, что для оценки его деятельности предлагали некоторые рациональные подходы, связанные с объективным измерением результата деятельности по отношению к определенной цели. Введение в трактовку **целевой** составляющей является важнейшим, определяющим с позиции дальнейшего развития содержания категории «эффективность», однако повсеместное распространение этого термина было осуществлено лишь в работах последователей А. Смита, в частности Д. Рикардо. Сам же А. Смит, по сути, бесконечно доверял «невидимой руке» рынка, отводя государству лишь скромную роль в регулировании экономической системы и ратуя за всяческое снижение государственного вмешательства.

Его позиция по данному вопросу легко объяснима. В то время государственные расходы носили не социально, а скорее общественно значимый характер, так как в числе их основных направлений было содержание армии, органов государственного управления и т.п. Системы социального и пенсионного страхования только лишь начинали свое становление, образование не являлось обязательным. Естественно, в таких условиях количество финансируемых государством учреждений было очень невелико, а потому их участие в экономической системе общества не требовало особого внимания. Также отметим, что самый выдающийся представитель классической политэкономии Адам Смит не употреблял в своих трудах термин «эффективность», считая ее обязательным следствием «невидимой руки» рынка, которая сама должна покарать неэффективных.

Но уже Д. Рикардо предпринял попытки разработки принципиальной схемы оценки эффективности капитала. Так, он показал, то чем менее долговечен капитал, тем больше требуется постоянно затрачиваемого труда для сохранения его первоначальной эффективности. Д. Рикардо исследовал самые различные стороны проявления эффективности, а также пытался выявить факторы, которые определяют ее уровень. В числе прочего, развивая теорию сравнительных преимуществ, Д. Рикардо доказал, что специализация в производстве выгодна даже стране, у которой нет абсолютных преимуществ, при условии, что у нее имеются сравнительные преимущества при производстве какого-либо товара. По его мнению, каждая страна должна специализироваться на производстве товара, имеющего максимальную сравнительную **эффективность**.

Наряду с этим Д. Рикардо открыл закон сравнительных преимуществ, согласно которому каждая страна специализируется на производстве тех товаров, по которым ее трудовые издержки сравнительно ниже, хотя абсолютно они могут быть иногда и несколько больше, чем за границей. Он приводит ставший классическим пример обмена английского сукна на португальское вино, в результате которого получают выгоду обе страны, даже если абсолютные издержки производства сукна и вина в Португалии ниже, чем в Англии. Автор полностью абстрагируется от транспортных расходов и таможенных барьеров и ориентируется на относительно более низкую цену сукна в Англии по сравнению с Португалией, что объясняет его экспорт и относительно более низкую цену вина в Португалии, что также объясняет экспорт последнего. В результате делается вывод: свободная торговля ведет к специализации в производстве каждой страны, развитию производства сравнительно преимущественных товаров, увеличению выпуска продукции во всем мире, а также к росту потребления в каждой стране.

В работах Д. Рикардо эффективность рассматривается уже не в смысле результативности, а как отношение результата к определенному виду **затрат**, т.е. получает специфическое значение, важное именно с точки зрения экономики при оценке определенных действий. С этого времени эффективность приобретает статус самостоятельной экономической категории, которая используется не вместо результативности, а **параллельно** с ней.

Можно сказать, что классик политэкономии Д. Рикардо вплотную подошел к пониманию одного из главных постулатов современной теории управления: важно не только то, что достигнуто, т.е. какой результат получен, но и как это

сделано. Именно на поиске оптимальной траектории достижения результата строятся сегодня многочисленные оптимизационные задачи, обеспечивающие не просто функционирование хозяйствующего субъекта, а оптимальное, эффективное функционирование.

В конце XIX в. эффективность начинает утрачивать свое чисто экономическое значение и используется для оценки разнообразных действий. На целый ряд способствующих этому причин указывает М.С. Солодка. Прежде всего сама экономика перестала быть уделом только теоретиков-экономистов. Расширяющееся машинное производство продуцировало определенную смену задач, функций и сферы ответственности инженеров. При этом показательно, что отправной точкой развития менеджмента авторы американской энциклопедии профессионального менеджмента считают 1886 г., когда Г. Таун выступил на собрании Американского общества инженеров-механиков с докладом «Инженер как экономист». Этот доклад произвел большое впечатление на Ф. Тейлора и стимулировал создание им теории «научного менеджмента» [20]. В то же время следует заметить, что лежавшая в основе рационалистической концепции менеджмента тотальная рационализация, базирующаяся на, казалось бы, очевидном – необходимости оптимизации расходования ограниченных ресурсов, – в итоге не оказалась истиной в последней инстанции. На смену ей пришли иные концепции менеджмента, однако свою роль в развитии взглядов на эффективность производства и управления эта концепция сыграла.

К решению экономических задач были подключены инженеры, которые искали все более и более эффективные способы расходования ресурсов. При этом выяснилось, что оптимизировать можно не только технологический процесс, но и решение оптимизационных задач по организации производства, в частности разработке новых рациональных приемов и методов совместных действий рабочих. В результате термин «эффективность» стали использовать не только в экономическом ракурсе.

Отметим, что уже один из первых теоретиков менеджмента Г. Эмерсон считал эффективность основной задачей управления. В 1900 г. он опубликовал книгу «Эффективность как основание для управления и оплаты труда», а в 1911 г. – монографию «Двенадцать принципов эффективности», считающуюся его главным трудом в области менеджмента. В них термин «эффективность» употреблялся в разных значениях, что можно признать определенной терминологической небрежностью. Однако Г. Эмерсон сделал чрезвычайно важный вклад в развитие этой категории, увидел в эффективности то, что было совершенно не выявлено у экономистов, – ее связь с функциональностью.

Он писал, что «истинная производительность всегда дает максимальные результаты при минимальных условиях; напряжение, наоборот, дает довольно крупные результаты лишь при условиях ненормально тяжелых...» [26]. Напряжение и производительность, по Эмерсону, – это не только не одно и то же, но вещи прямо противоположные. Работать напряженно – значит, прилагать к делу максимальные усилия; работать же производительно – значит, прилагать к делу усилия минимальные, но достигать при этом необходимого результата. Именно в

этом подходе мы видим то, что сегодня составляет основу определения эффективности, – максимальный результат при минимальных затратах.

От себя заметим, что эта идея Г. Эмерсона все-таки не вписывается в те схемы прямой и двойственной задач, которые были описаны нами ранее. Как уже было показано, организация может:

– максимизировать полезность в рамках определенных бюджетных ограничений;

– минимизировать затраты, достигая минимально необходимого результата.

Но одновременно добиться максимизации результата и минимизации затрат практически невозможно хотя бы потому, что затраты будут минимальны в той точке, когда они равны нулю, т.е. организация вообще не несет затрат. Однако и результат в этой точке также будет равен нулю, поскольку деятельность не осуществляется. Увеличивая затраты, мы пренебрегаем принципом минимизации затрат, но зато обеспечиваем удовлетворение условия по максимизации результата.

Развивая свои идеи, Г. Эмерсон поставил и обосновал вопрос и о необходимости применения комплексного, системного подхода к решению сложных многогранных практических задач организации управления производством и всякой деятельности вообще. Перечислим коротко все 12 принципов эффективности (производительности), сформулированные Г. Эмерсоном:

1) точно поставленные идеалы или цели, к достижению которых стремятся каждый руководитель и его подчиненные на всех уровнях управления;

2) здравый смысл, т.е. подход с позиций здравого смысла к анализу каждого нового процесса с учетом перспективных целей;

3) компетентная консультация, т.е. необходимость специальных знаний и компетентных советов по всем вопросам, связанным с производством и управлением. Подлинно компетентный совет может быть только коллегиальным;

4) дисциплина – подчинение всех членов коллектива установленным правилам и распорядку;

5) справедливое отношение к персоналу;

6) быстрый, надежный, полный, точный и постоянный учет, обеспечивающий руководителя необходимыми сведениями;

7) диспетчирование, обеспечивающее четкое оперативное управление деятельностью коллектива;

8) нормы и расписания, позволяющие точно измерять все недостатки в организации и уменьшать вызванные ими потери;

9) нормализация условий, обеспечивающая такое сочетание времени, условий и себестоимости, при котором достигаются наилучшие результаты;

10) нормирование операций, предлагающее установление времени и последовательности выполнения каждой операции;

11) письменные стандартные инструкции, обеспечивающие четкое закрепление всех правил выполнения работ;

12) вознаграждение за производительность, направленное на поощрение труда каждого работника [32].

Поскольку статья написана авторами, которые считают себя специали-

стами в области бухгалтерского учета, приведем лишь высказывание Г. Эмерсона, посвященное оценке им роли бухгалтерского учета (принцип 6) в эффективном функционировании: «...Как бы детально и точно не была бухгалтерия, сама по себе она производительности создать не может. Ее идеалы – это дебетование, кредитование и сальдирование, да еще наличие оправдательных документов на каждую запись. Никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может; единственная непроизводительность, которую она способна вскрыть, – это недостижение тех результатов, которые уже достигались в прошлом. Ни создавать надлежащие нормы производительности, ни добиваться их осуществления бухгалтерия не способна. Однако без того или иного вида бухгалтерии не работает и не может работать ни одно современное предприятие...» [32]. Наверное, это лучший ответ тем специалистам-менеджерам, которые думают, что бухгалтерский учет утратил свое значение и, даже не осуществляя учетных процедур, можно добиться эффективного функционирования.

Таким образом, именно Г. Эмерсона можно считать родоначальником современной концепции эффективности. Конечно, за более чем 100 лет, прошедших с момента издания его работы, трансформировались взгляды на многие провозглашенные им принципы, однако бесспорно то, что он был одним из тех, кто стоял у истоков теории эффективности.

Здесь также заметим: при рассмотрении множественности факторов, оказывающих влияние на эффективность, указывается, что экономическая эффективность – это лишь своего рода **подвид** эффективности, который необходимо рассматривать в системной связи с другими ее проявлениями. Например, совершенно очевидно, что организация может иметь высокую техническую эффективность, т.е. действительно производить требуемое количество товара с минимальными (оптимальными) затратами, но быть при этом экономически неэффективной, поскольку цены на ее продукцию слишком высоки, для того чтобы товары могли быть конкурентоспособными [1].

Отсюда сделаем вывод, что эффективной можно признать только ту систему, которая в полной мере обладает свойством синергичности, т.е. максимально эффективного совместного функционирования ее элементов.

Однако в течение последних 100 лет общественные отношения стали существенно сложнее, что не могло не сказаться на подходах к определению эффективности. Возникли целые направления, имеющие своей целью оценку эффективности деятельности.

Расширению определения эффективности на другие сферы деятельности способствовали теоретические разработки, связанные с действиями вообще, в частности разработки в области праксиологии. В целом под праксиологией понимается учение о человеческой деятельности, о реализации человеческих ценностей в реальной жизни. Это область социологических и экономических исследований, которая рассматривает различные действия или совокупности действий с точки зрения установления их эффективности. В настоящее время существуют различные определения предмета праксиологии. Т. Котарбинский, которого считают основателем праксиологии как области научных исследований, определил ее в качестве общей теории эффективной организации деятельности [6, с. 20].

Естественно, положения данной теории тесным образом связаны с рассматриваемым авторами вопросом, а потому представляют определенный интерес.

По сути, представители этого направления научных исследований обосновали, что одним из самых значимых критериев деятельности является успех, который был философски обоснован представителями прагматизма. Согласно позиции У. Джеймса, истина создается успехами этого опыта. Поэтому для оценки результативности деятельности необходимо было идентифицировать именно ту характеристику деятельности, которая связана именно с успехом. На роль такой характеристики и была выбрана эффективность. Таким образом, совершенно не случайно один из главных специалистов в области теории праксиологии Т. Котарбинский использовал термин «эффективность» как один из центральных во всей своей теории.

В праксиологии эффективность, правильность и успешность первоначально не отделялись друг от друга. Успешность деятельности определяется у Котарбинского с помощью таких критериев, как полезность, точность, искусность, чистота. При этом полезным с точки зрения заданной цели является такое действие, благодаря которому достижение цели становится возможным или легче достижимым. Точность определяется как степень расхождения или несоответствия продукта и образца. Искусность означает учет большого числа дополнительных соображений при обработке продукта или многофункциональность самого полученного продукта. Чистота определяется как степень наличия несоответствия главным и побочным целям, то есть как своего рода степень «примесей» [6, с. 108].

В целом термин «эффективность» у Котарбинского отличается многозначностью употребления, что в какой-то мере обуславливает теоретическую неопределенность этого термина в рамках праксиологии.

Дальнейшее развитие содержание эффективности в рамках праксиологии получило в работах Я. Зеленецкого. Ученый рассматривал эффективность, выгодность и экономичность в качестве основных критериев исправной деятельности, отождествлял эффективность и целесообразность (или, по Т. Котарбинскому, результативность). Я. Зеленецкий ввел меру эффективности как отношение суммарной ценности фактических результатов деятельности к ожидаемой суммарной ценности соответствующих целей. Таким образом, он определяет эффективность не просто как отношение между результатом и целью, а как это отношение, опосредованное ценностями, причем все ценности он не сводил исключительно к материальным. Для характеристики отношения результата деятельности к затратам ученый вводит термин «экономичность», по смыслу и способу определения близкий к термину «экономическая эффективность». В определенном смысле Я. Зеленецкий вновь возвратил термину «эффективность» его первоначальное значение результативности, не связывая его с затратами, что само по себе спорно. Но таким образом он добился поставленной перед данным направлением цели – сделал его употребимым для оценки любой деятельности, а не только характеристикой, используемой в экономической сфере.

Поскольку само слово «эффективность» вновь стало применяться для характеристики любой деятельности, но во многом уже утратило свое первоначальное значение.

чальное значение результативности или продуктивности, возникла необходимость расширить этот термин так, чтобы он затрагивал не только результат деятельности, но и, например, цели деятельности или потребности, с удовлетворением которых связана эта деятельность. Иными словами, в определенном смысле придать ему то содержание, которое косвенно вкладывал в него Т. Котарбинский. Исходя из этого был введен термин «потребностная эффективность», выражающий степень отображения потребности в цели, выбор наиболее эффективных средств отображения, и «целевая эффективность» как отношение результата деятельности к цели. За сущностью термина экономической эффективности было сохранено отношение результата к затратам.

Введение новых значений эффективности некоторые философы рассматривали как своего рода социализацию экономического содержания этого термина, то есть распространение его на всю социальную сферу, а не только на сферу экономики. Тем самым категория «эффективность» настоятельно требовала не только философско-методологического, но и социально-философского осмысления.

Итак, расширение содержания термина «эффективность» было призвано отразить отношение различных аспектов деятельности:

- результата и затрат;
- результата и целей;
- результата и потребностей;
- результата и ценностей.

Таким образом, эффективность в полной мере проявилась как многоаспектный термин. Соответственно, она должна оцениваться с помощью различных критериев. Но любая многокритериальность требует особых способов согласования критериев между собой, способов поиска компромисса. В зависимости от того, как это согласование будет осуществляться, будут получаться различные значения эффективности. Чтобы знать, какие именно аспекты преобладают в том или ином случае, необходимо выяснить, какой способ согласования критериев использовался.

Так, например, первоначальная экономическая трактовка эффективности как отношения результата к затратам является предельным случаем, соответствующим методу суперкритерия (см. формулу). Последний вводится как аддитивная функция частных критериев ( $x_i$ ), где все коэффициенты значимости ( $a_i$ ) равны нулю, кроме коэффициента значимости при критерии, характеризующем указанное отношение (для него коэффициент значимости равен единице):

$$\mathcal{E}_{\text{эк}} = a_1x_1 + a_2x_2 + \dots + a_{n-1}x_{n-1} + a_n \frac{\text{Результат}}{\text{Затраты}},$$

где  $\mathcal{E}_{\text{эк}}$  – экономическая эффективность;  $a_1 \dots a_i$  – коэффициенты значимости при соответствующих критериях  $x_i$ ;  $x_1 \dots x_i$  – различные критерии эффективности.

Именно потому, что экономическая эффективность зависит лишь от одной группы факторов, она является суперкритерием.

Социально-экономическая эффективность также соответствует методу



суперкритерия, где коэффициенты значимости всех частных критериев отличны от нуля, но размерность всех критериев выражается в денежном (затратном) эквиваленте.

В этот способ согласования критериев вписывается и схема Я. Зеленецкого с той разницей, что ученый рассматривает три равнозначных критерия: экономичность (отношение результата к затратам), выгодность (отношение результата к потребностям) и эффективность (отношение результата к целям), используя метод Парето для их согласования. В качестве дополнительного критерия (как того требует метод Парето) он вводит отношение ценности результата и цели.

Закон Парето имеет множество следствий, очень важных с точки зрения обеспечения эффективности деятельности. Приведем основные:

1. Значимых факторов немного, а факторов тривиальных (незначимых) множество, лишь единичные действия приводят к важным результатам. Означает ли это, что во внимание необходимо принимать лишь значимые факторы? Вопрос достаточно сложный, и ответ на него определяется прежде всего выбранными в данном случае критериями оптимальности. При максимизации прибыли во внимание необходимо принимать лишь тот минимально необходимый процент затрат (20 %), который ведет к максимуму результата (80 %). При максимизации дохода, доли занятого рынка и т.п. внимание необходимо уделять и оставшемуся множеству незначимых факторов.

2. Большая часть усилий не дает желаемых результатов.

3. То, что мы видим, не всегда соответствует действительности – всегда имеются скрытые факторы.

4. То, что мы рассчитываем получить в результате, как правило, отличается от того, что мы получаем (всегда действуют скрытые силы).

5. Обычно слишком сложно и утомительно разбираться в том, что происходит, а часто этого и не нужно, необходимо лишь знать, работает ваша идея или нет, и изменять ее так, чтобы она заработала, а затем поддерживать ситуацию до тех пор, пока идея не перестанет работать.

6. Большинство удачных событий обусловлено действием небольшого числа высокопроизводительных сил.

7. Большинство неприятностей связано с действием небольшого числа высокодеструктивных сил.

8. Большая часть действий, групповых или индивидуальных, являет собой пустую трату времени. Они не дают ничего реального для достижения желаемого результата.

Таким образом, закон Парето может использоваться как базовая установка в анализе факторов эффективности какой-либо деятельности и оптимизации ее результатов. Правильно выбрав минимальное количество самых важных действий, можно быстро получить значительную часть от планируемого полного результата, при этом дальнейшие улучшения неэффективны и могут быть неоправданны (согласно кривой Парето).

Продолжая свои экономические исследования и рассматривая условия максимального экономического благосостояния общества при ограниченности

ресурсов, В. Парето пришел к выводу, что общественное благосостояние максимально при таком состоянии экономики, когда никто не может улучшить своего положения, не ухудшая положения другого. Подобное определение эффективности называют оптимумом Парето, оптимальностью по Парето, парето-оптимальным состоянием. Существуют три необходимых условия достижения парето-оптимального состояния:

1. Требуется такое распределение благ между потребителями, при котором каждый максимально удовлетворяет свои потребительские потребности (естественно, в границах своей платежеспособности).

2. Необходимо такое размещение ресурсов между производством различных благ, при котором достигается наиболее оптимальное использование этих ресурсов (например, если эффективность их использования в авиастроении выше, чем в автомобилестроении, то в производстве самолетов должно быть размещено больше ресурсов, чем в производстве автомобилей).

3. Необходим такой выпуск продукции, при котором все производственные ресурсы используются наиболее полно (по границе производственных возможностей).

Оптимум Парето до сих пор является популярной моделью для исследования эффективности, но имеет два недостатка.

Во-первых, он не принимает во внимание распределение ресурсов между людьми. Как писал нобелевский лауреат по экономике А. Сен (1933 г., Индия), состояние общества может быть оптимальным по Парето, но при этом одни могут находиться в крайней нищете, а другие – купаться в роскоши, поскольку нищета одних не может быть смягчена без снижения уровня роскоши других. Это обстоятельство отмечалось авторами при описании вопросов, связанных с распределением доходов в обществе, и нашло отражение в самом законе Парето.

Во-вторых, оптимум Парето предполагает, что эффективность достигается стихийно, без вмешательства государства. Но это не всегда соответствует практике, когда государственное вмешательство все-таки имеет место.

Английские специалисты Н. Калдор и Д. Хикс предложили альтернативный подход к определению эффективности – принцип компенсации (критерий Калдора – Хикса). В соответствии с этим принципом любые экономические изменения должны рассматриваться в качестве повышающих эффективность только в том случае, если получатели выгоды гипотетически могут компенсировать потери проигравших и при этом все равно останутся в выигрыше. Если проигравшим полностью выплачивается компенсация, то достигается оптимум Парето, а если не выплачивается (или выплачивается не полностью), то возникает ситуация квазиоптима, или «наилучшего среди неоптимальных». В этом случае для достижения оптимума Парето государство может вмешаться, компенсируя убытки оставшихся в проигрыше и (или) облагая налогом выигравших.

Теоретически добиться выполнения критерия Калдора – Хикса легче, чем обеспечить функционирование экономической системы в условиях оптимума Парето. Более того, результаты функционирования системы, которая стремится выполнить критерий Калдора – Хикса, могут оказаться значительно выше, чем результаты функционирования системы, стремящейся к выполнению оптимума

по Парето. Однако в этом случае кроме игроков (выигрывающих и проигрывающих) должен быть еще третий субъект – своего рода третейский судья, который будет компенсировать потери проигравшим за счет много выигравших. Естественно, что это может вызвать определенные недовольства у выигравших. Поэтому задача этого третейского судьи достаточно сложна – ему необходимо не просто перераспределить часть сверх выигрыша, но сделать это обоснованно.

Таким образом, категория эффективности оказалась столь значимой, что в рамках самых различных научных школ изучению этого феномена стало уделяться повышенное внимание.

Вопросы оценки эффективности отражены не только в работах по экономической теории, но и в работах большого числа представителей частных научных школ. Значительный вклад в развитие подходов к определению эффективности внесли такие российские и зарубежные ученые, как Т.Б. Бердникова, Ю.В. Богатин, П.Л. Виленский, А.Д. Выварец, Л.В. Дистергефт, Джеймс К. Ван Хорн, Джон М. Вахович и др.

Существенный вклад в развитие разнообразных методик измерения эффективности внесли представители отрасли статистики и экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности: М.И. Баканов, А.Д. Шеремет, С.А. Барнгольц, Г.В. Савицкая, В.В. Ковалев и Д.А. Ендовицкий, в трудах которых вопросы анализа эффективности использования ресурсов стали центральными.

Одной из важных составляющих комплексного экономического анализа является оценка эффективности осуществленных капитальных вложений. Она выражается отношением полученного эффекта к капитальным вложениям, вызвавшим этот эффект. Эффективность капитальных вложений измеряется набором показателей, в который входит общий эффект капитальных вложений, норма их доходности, срок окупаемости, сравнительная эффективность и др. Показатели экономической эффективности капитальных вложений используются для сопоставления альтернативных инвестиционных проектов и выбора оптимального проекта.

Эффективность производства в рамках проведения экономического анализа можно классифицировать по отдельным признакам на следующие виды:

- по последствиям – экономическую, социальную и экологическую;
- по месту получения эффекта – локальную (хозрасчетную) и народно-хозяйственную;
- по степени увеличения (повторения) – первичную (одноразовый эффект) и мультипликационную (многократно повторяющаяся);
- по цели определения – абсолютную (характеризует общую величину эффекта или в расчете на единицу затрат или ресурсов) и сравнительную (при выборе оптимального варианта из нескольких вариантов хозяйственных или других решений).

Эффективность производства находит конкретное количественное выражение во взаимосвязанной системе показателей, характеризующих эффективность использования основных элементов производственного процесса. Система показателей экономической эффективности производства должна соответствовать следующим принципам:

- обеспечивать взаимосвязь критерия и системы конкретных показателей эффективности производства;
- определять уровень эффективности использования всех видов, применяемых в производстве ресурсов;
- обеспечивать измерение эффективности производства на разных уровнях управления;
- стимулировать мобилизацию внутрипроизводственных резервов повышения эффективности производства [11].

С учетом указанных принципов в работах по экономическому анализу приводится следующая система показателей эффективности производства:

1. Обобщающие показатели:

- производство чистой продукции на единицу понесенных затрат ресурсов;
- прибыль на единицу общих затрат;
- рентабельность производства;
- затраты на 1 р. товарной продукции;
- доля прироста продукции за счет интенсификации осуществляемого производства;
- макроэкономический (народно-хозяйственный) эффект использования единицы продукции;

2. Показатели эффективности использования труда (персонала):

- темп роста производительности труда;
- доля прироста продукции за счет увеличения производительности труда (снижения трудоемкости);
- абсолютное и относительное высвобождение работников;
- коэффициент использования полезного фонда рабочего времени персонала;
- трудоемкость единицы продукции;
- зарплатоемкость единицы продукции;

3. Показатели эффективности использования основных производственных ресурсов:

- общая фондоотдача;
- фондоотдача активной части основных средств;
- рентабельность основных средств;
- фондоемкость единицы продукции;
- материалоемкость единицы продукции;
- коэффициент использования важнейших видов сырья и материалов;

4. Показатели эффективности использования финансовых оборотных средств:

- оборачиваемость оборотных средств;
- рентабельность оборотных средств;
- относительное высвобождение оборотных средств;
- удельные капитальные вложения (на единицу прироста мощности или продукции);
- рентабельность капитальных вложений;
- срок окупаемости капитальных вложений и др.

На практике из всего многообразия показателей выбирают основные, которые и являются критериальными, позволяющими сделать вывод об эффективности производства. Но важно заметить, что при таком подходе возникает задача сведения рассматриваемых показателей к одному интегральному критерию, для чего можно использовать один из балльно-весовых методов или другие математические методы получения интегральных оценок, что широко распространено в рамках различных методик комплексного экономического анализа.

Эффективность экономической системы, очевидно, зависит от эффективности производства, социальной сферы (систем образования, здравоохранения, культуры), эффективности государственного управления. Эффективность каждой из этих сфер определяется отношением полученных результатов к затратам и измеряется совокупностью количественных показателей.

Для измерения эффективности производства используются показатели производительности труда, фондоотдачи, рентабельности, окупаемости и др. С их помощью сопоставляются различные варианты развития производства, решения его структурных проблем.

Измерение эффективности социальной сферы требует использования особых качественных показателей развития каждой из отраслей этой сферы. Для государственной сферы необходимы специальные критерии соответствия затрат и результатов деятельности государства требованиям общества.

В специализированной экономической литературе понимание эффективности как отношения объема произведенной продукции к осуществленным затратам также претерпевало определенные изменения. С одной стороны, они были связаны с тем, что приходилось пересматривать существовавшие представления о том, что есть экономический эффект, особенно в части его инвестиционной и результирующей составляющей, тенденций многократного использования потребительской стоимости, множественности и разнонаправленности эффектов, отсутствия жесткой детерминации результатов деятельности от дополнительных затрат. С другой стороны, экономисты пытались реагировать на критику в свой адрес. Сущность критических замечаний состояла в следующем: при определении эффективности экономисты исходили из того, что эффект адекватно объективирует цель деятельности. В действительности это далеко не так, поскольку связь целей и результатов деятельности не является столь прозрачной.

Данная проблема наиболее отчетливо проступает при попытке оценить эффективность деятельности учреждения. При этом проблемы возникают именно на стадии согласования цели, которая, как правило, является если и формальной, то в основном выраженной словами (обеспечить необходимый уровень здоровья населения, обеспечить необходимый уровень образованности населения и т.д.), и результата деятельности, который вполне можно выразить с использованием какого-либо стоимостного критерия. Соответственно, чтобы обеспечить соизмеримость цели и результата, необходимо осуществить определенные трансформационные процедуры.

Пытаясь учесть указанные, во многом справедливые, претензии, экономисты были вынуждены ввести термины абсолютной и сравнительной экономической эффективности. Прежнее содержание термина – достижение результата с

минимальными затратами или максимизация результата с учетом сформулированных ограничений по ресурсам – специалисты называли сравнительной эффективностью. При этом подчеркивалась ее чисто экономическая функция: расчет необходим для решения вопроса о том, как производить, т.е. необходимо выбрать, по сути, наиболее экономичный способ удовлетворения определенной потребности (способ выполнения функции). В определении абсолютной эффективности, которое должно было способствовать решению вопроса, что производить, наметился выход за рамки чисто экономического содержания.

Позднее, когда к затратам вынуждены были отнести загрязнение водных и воздушных бассейнов, потребление невозполнимых полезных ископаемых и иных природных ресурсов, ускоренный износ организма человека в условиях интенсификации производства и многие другие, ранее не входящие в рассмотрение факторы, в качестве исходной и основной категории общественного производства специалисты стали рассматривать социально-экономическую эффективность.

Аналогичной классификации видов эффективности применительно к инвестиционным проектам придерживается Д.А. Ендовицкий. Он утверждает, что эффективность инвестиционного проекта в целом складывается из общественной (социальной) эффективности, коммерческой (экономической) эффективности и экологической эффективности.

Такой выход за узкие экономические рамки содержания эффективности потребовал введения новой критериальной основы, при определении которой до сих пор не наблюдается какого-либо единства мнений. Конечно, разработаны руководства по отчетности в области устойчивого развития, все компании, особенно крупные корпорации, теоретически осознают свою социальную ответственность. Но как вписать экологические, социальные и иные показатели в единую систему оценки успешности организации? А главное, как обеспечить единство подходов к оценке этих показателей руководителями организаций, внутренними и внешними пользователями соответствующей информации, обществом в целом? И как, принимая на себя ответственность за социально-эколого-экономическую ситуацию в обществе, объяснить потребителю, а главное, поймет ли потребитель, что и он, субъект, актом потребления которого заканчивается жизненный цикл продукции, также должен нести определенные дополнительные издержки на приобретение товара? И каким образом в треугольнике «социум – экология – экономика» найти золотую середину той самой эффективности?

Краткий анализ предпринимаемых попыток введения критериев социально-экономической эффективности в широком смысле этого термина позволил авторам сделать следующий вывод: все эти попытки можно классифицировать по двум направлениям.

В рамках одного из этих направлений специалисты пытаются определять эффективность по-прежнему исходя только из экономических критериев. Не случайно, что разрабатывалось оно в основном экономистами. Социально-экономическая эффективность, как правило, трактуется как алгебраическая сумма

прямого и косвенного экономических эффектов. Несмотря на различные дополнения, в рамках этого направления эффективность была и остается «одномерной», так как выражается в конечном счете в денежном эквиваленте. Естественно, подобная одномерность удобна с различных точек зрения, в частности, исходя из процедур и методов принятия решений. Но удобство применения тех или иных процедур вряд ли является самым значимым фактором при решении вопроса о выборе критериев эффективности. Здесь в первую очередь надо руководствоваться тем, чтобы выбранные критерии адекватно описывали цель самого процесса оценки.

Представители другого направления исходят из того, что при определении эффективности должны учитываться не только и не столько экономические аспекты, сколько социально-политические, психологические и др. Данная позиция представляется на первый взгляд более адекватной, учитывающей многомерность, многоаспектность термина «эффективность» в его широкой трактовке. Правда, в этом случае отсутствует возможность предложить удобные и универсальные критерии определения эффективности, что снижает практическое значение эффективности как средства сравнения путей, способов, средств и методов деятельности. А ведь оценка эффективности нужна не сама по себе, она не является самоцелью исследователя. Она необходима прежде всего для принятия каких-либо управленческих решений, что при обработке такой информации сделать тяжелее, чем при реализации первого подхода.

Однако границы между всеми подходами и определениями эффективности расплывчаты и вокруг них до сих пор ведутся активные дискуссии. Подтверждением этого факта может служить, к примеру, наличие большого числа синонимов понятия «эффективность». Приведем лишь самые основные: полезное действие, отдача, коэффициент полезного действия, производительность, плодотворность, продуктивность, действенность, результативность, плодотворность, действительность, отдача, оперативность [17; 18].

Из всего сказанного можно сделать вывод: понятие эффективности многогранно. Но оценка эффективности, по мнению авторов, предполагает сопоставление результата и затрат на достижение этого результата. В зависимости от того, какие затраты несет субъект, и особенно от того, какие результаты, достигнутые субъектом, принимаются во внимание, можно говорить об экономической, социально-экономической, институциональной, социальной или экологической эффективности. Ведь экологический ущерб – это тоже затраты, так как любой ущерб в конечном итоге оценивается в денежном эквиваленте. Следовательно, полученный результат можно сопоставить и с этим видом затрат, которые, возможно, понесет не только сама организация, но и в большей степени общество. Парадоксально, что в рамках нескольких научных направлений (экономической теории, праксиологии, теории бухгалтерского учета) специалисты, пусть и разными путями, но все-таки дошли до понимания того, что кроме информации о финансовых результатах необходимо формировать, представлять, анализировать и иные виды информации, без чего невозможно устранение информационной энтропии об эффективности.

Но, по мнению авторов, должна существовать и обратная связь. Иными словами, общество тоже должно поддерживать на необходимом уровне эффективность организаций (учреждений), пытающихся минимизировать общественные потери. Таким образом, и эта поддержка, и эти косвенные, в чем-то временные, затраты, должны обязательно учитываться при оценке эффективности их деятельности.

Приведенные рассуждения позволяют авторам сделать вывод, что эффективность как характеристика деятельности отражает отношение результата как одного из элементов деятельности ко всем ее другим элементам – ценностям, потребностям, целям и средствам (затратам). Каждое из выделенных отношений является частным критерием эффективности. Но учитывать их необходимо именно в совокупности, поскольку пропуск любой составляющей грозит неполной оценкой, неверным выводом и неверным управленческим решением.

Согласно стандарту СГА 104, *аудит эффективности* представляет собой тип внешнего государственного аудита (контроля) и применяется в целях определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей, решения поставленных задач социально-экономического развития Российской Федерации и осуществления возложенных на Счетную палату функций. Аудит эффективности осуществляется в форме последующего аудита (контроля) посредством проведения контрольных мероприятий, целью которых является определение или оценка эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

Основными задачами аудита эффективности являются:

- определение или оценка эффективности использования бюджетных ресурсов;
- повышение эффективности использования бюджетных ресурсов на основе подготовленных по результатам аудита эффективности рекомендаций и их внедрения в деятельность объектов аудита (контроля);
- информирование пользователей информации о результатах аудита эффективности о том, насколько результаты использования бюджетных ресурсов обеспечивают удовлетворение общественных потребностей, а также в какой степени достигаются цели и решаются задачи социально-экономического развития Российской Федерации.

Согласно СГА 104, эффективность использования бюджетных средств характеризуется соотношением результатов достижения целей и решения задач социально-экономического развития Российской Федерации с затратами бюджетных и иных ресурсов на их достижение, которое включает определение *экономности* и (или) *результативности* использования федеральных и иных ресурсов.



Кроме этого, п. 3.4 Стандарта СГА 104 определено, что оценка эффективности может включать определение *продуктивности* «посредством установления использованного объектом аудита эффективности объема ресурсов в расчете на единицу выполненной работы, оказанной услуги».



Рис. 4. Составляющие эффективности использования бюджетных ресурсов согласно СГА 104

И.С. Егорова предлагает условия экономности, результативности и продуктивности использования бюджетных ресурсов представлять формализовано следующим образом.

Условие экономности согласно СГА 104 в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$\text{ФИР}_1 < \text{ФИР}_0 \text{ при } P_0 = P_1,$$

где  $\text{ФИР}_0$  – объем бюджетных ресурсов в базовом периоде (данные плана, предыдущего периода);  $\text{ФИР}_1$  – фактический объем бюджетных ресурсов;  $P_0$  – планируемый результат;  $P_1$  – полученный результат.

Условие *результативности* согласно СГА 104 в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$\Phi ИР_0 = \Phi ИР_1, \text{ при } P_1 \geq P_0.$$

Условие *продуктивности* согласно СГА 104 в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$PУ_0 / \Phi ИР_0 \leq PУ_1 / \Phi ИР_1,$$

где  $\Phi ИР_0$  – нормативы и показатели, используемые участниками бюджетного процесса при планировании бюджетных ассигнований;  $\Phi ИР_1$  – использованный объем ресурсов;  $PУ_0$  – планируемые работы, услуги,  $PУ_1$  – фактически выполненные работы, оказанные услуги.

Как было указано ранее, для определения продуктивности использования бюджетных и иных ресурсов возможно проведение анализа отклонений фактических расходов на единицу объема оказанных услуг (выполненных) работ от норматива финансовых затрат. Порядок финансового обеспечения выполнения государственных (муниципальных) заданий устанавливается Правительством РФ, высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ, местной администрацией (п. 4 ст. 69.2 Бюджетного кодекса). Постановление Правительства № 640<sup>13</sup> утверждает порядок формирования задания и его финансового обеспечения в отношении федеральных учреждений. В соответствии с этим документом субъекты РФ и муниципалитеты создают свои порядки формирования задания и финансовое обеспечение его выполнения. Рассмотрим, на основании каких показателей рассчитывается объем субсидий на выполнение задания для федеральных учреждений согласно Постановлению № 640.

Объем обеспечения Задания учредителя рассчитывается с учетом нормативных затрат на оказание услуг и выполнение работ, на содержание имущества учреждения (при условии, что это имущество не сдано в аренду), а также на уплату налогов, объектом обложения которыми признается имущество учреждения.

Объем финансового обеспечения выполнения задания ( $R$ ) определяется по следующей формуле:

$$R = \sum_i N_i \times V_i + \sum_w N_w - \sum_i P_i \times V_i + N^{yn} + N^{cu},$$

где  $N_i$  – нормативные затраты на оказание  $i$ -й услуги, включенной в общероссийский и базовый или федеральный перечень (далее – перечень);  $V_i$  – объем  $i$ -й услуги, установленной заданием;  $N_w$  – нормативные затраты на выполнение  $w$ -й работы, включенной в перечень;  $P_i$  – размер платы (тариф и цена) за оказание  $i$ -й услуги за плату, установленный заданием<sup>14</sup>;  $N^{yn}$  – затраты на уплату налогов,

<sup>13</sup> О порядке формирования государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансового обеспечения выполнения государственного задания (вместе с Положением о формировании государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ) в отношении федеральных государственных учреждений и финансовом обеспечении выполнения государственного задания) : постановление Правительства РФ от 26.06.2015 г. № 640. Доступ из СПС «Консультант плюс».

<sup>14</sup> Согласно п. 36 Постановления № 640, если учреждение осуществляет платную деятельность в рамках задания, по которому в соответствии с федеральными законами предусмотрено взимание

объектом обложения которыми признается имущество учреждения;  $N^{cu}$  – затраты на содержание имущества учреждения, не используемого для оказания государственных услуг (выполнения работ) и для общехозяйственных нужд.

Таким образом, обеспечиваются только услуги или работы, оказываемые учреждением бесплатно и в рамках задания, и эти услуги или работы должны быть включены в перечень.

Показатели  $N_i$ ,  $N_w$ ,  $N^{yn}$ ,  $N^{cu}$  рассчитывает учредитель.

Нормативные затраты рассчитываются на единицу объема оказания услуги, установленного в государственном задании, на основе *базового норматива* затрат и *корректирующих коэффициентов* к этим нормативам (территориальный, отраслевой коэффициенты).

Базовый норматив затрат на оказание государственной услуги состоит из базового норматива:

- а) затрат, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги;
- б) затрат на общехозяйственные нужды на оказание государственной услуги.

В базовый норматив затрат, непосредственно связанных с *оказанием государственной услуги*, включаются:

- а) затраты на оплату труда работников, непосредственно связанных с оказанием государственной услуги с начислениями;
- б) затраты на приобретение материальных запасов и на приобретение движимого имущества (основных средств и нематериальных активов), не отнесенного к особо ценному движимому имуществу и используемого в процессе оказания государственной услуги, с учетом срока его полезного использования, а также затраты на аренду указанного имущества;

б.1) затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества, используемого в процессе оказания государственной услуги (основных средств и нематериальных активов, амортизируемых в процессе оказания услуги), с учетом срока их полезного использования;

- в) иные затраты, непосредственно связанные с оказанием государственной услуги.

В базовый норматив затрат на *общехозяйственные нужды* на оказание государственной услуги включаются:

- а) затраты на коммунальные услуги;
- б) затраты на содержание объектов недвижимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;
- в) затраты на содержание объектов особо ценного движимого имущества, а также затраты на аренду указанного имущества;

---

платы, объем обеспечения задания, рассчитанный на основе нормативных затрат, подлежит уменьшению на объем доходов от платной деятельности исходя из объема услуги (работы), за оказание (выполнение) которой предусмотрено взимание платы, и среднего значения размера платы (цены, тарифа), установленного в задании учредителем.

г) затраты на формирование в установленном порядке резерва на полное восстановление состава объектов особо ценного движимого имущества, необходимого для общехозяйственных нужд (основных средств и нематериальных активов), с учетом срока их полезного использования;

д) затраты на приобретение услуг связи;

е) затраты на приобретение транспортных услуг;

ж) затраты на оплату труда работников, которые не принимают непосредственного участия в оказании государственной услуги, с начислениями;

з) затраты на прочие общехозяйственные нужды.

Таким образом, размер субсидии на обеспечение задания учредителя поставлен в зависимость качественных и количественных показателей выполнения задания. Финансовое обеспечение выполнения задания учредителя должно осуществляться на нормативной основе, т.е. на основании утвержденных нормативов затрат. Например, объем бюджетных средств, предоставляемых учебному заведению на оказание услуги образования, может определяться исходя из уровня норматива подушевого финансирования и численности, обучающихся в образовательном учреждении. Для учреждений других сфер деятельности в качестве натуральных показателей могут применяться такие показатели: количество посетителей, количество книговыдач, количество организованных мероприятий (выставок) или спектаклей, концертов; количество автоматизированных рабочих мест для читателей с доступом в Интернет (для услуг в сфере культуры и искусства) и т.д. Уменьшение объема субсидии в течение срока выполнения государственного задания должно осуществляться только при соответствующем изменении государственного задания.

Согласно Стандарту СГА 104 оценка эффективности использования бюджетных ресурсов в части бюджетных средств также может осуществляться по следующим взаимосвязанным направлениям:

– оценка эффективности использования бюджетных средств на реализацию государственных программ Российской Федерации и непрограммных направлений деятельности;

– оценка эффективности использования бюджетных средств на выполнение мероприятий;

– оценка эффективности использования бюджетных средств по отдельным видам расходов классификации расходов бюджетов.

Кроме стандарта СГА 104 существует ряд нормативных документов в области оценки эффективности по различным направлениям использования государственных средств. При проведении аудита эффективности следует учитывать, что:

– оценка планируемой эффективности проектов государственных программ осуществляется при проведении экспертизы их проектов и с учетом Методических указаний по проведению экспертизы проектов государственных программ. Так, оценка планируемой эффективности проектов государственных программ Российской Федерации осуществляется с учетом Методических указаний по разработке и реализации государственных программ Российской Федерации (утв. Приказом Минэкономразвития России от 20.11.2013 г. № 690);

– оценка эффективности государственных осуществляется с учетом положений Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 301 «Аудит государственных программ Российской Федерации»;

– оценка эффективности осуществления закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных нужд, а также эффективности системы управления контрактами осуществляется с учетом Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 302 «Аудит в сфере закупок товаров, работ, услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля)»;

– оценка эффективности реализации совокупности федеральных инновационных проектов, обладающих схожими целями и характеристиками, осуществляется с учетом положений Стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 310 «Оценка федеральных инновационных проектов».

### **Тестовые вопросы по главе 1**

1. Внешний государственный финансовый контроль осуществляется:

- а) Счетной палатой РФ;
- б) Счетной палатой РФ и контрольно-счетными органами субъектов РФ и муниципальных образований;
- в) Федеральным казначейством.

2. Внутренний государственный финансовый контроль осуществляется:

- а) Счетной палатой РФ;
- б) Счетной палатой РФ и контрольно-счетными органами субъектов РФ и муниципальных образований;
- в) Федеральным казначейством.

3. Какой орган осуществляет внешнюю проверку исполнения бюджета:

- а) Министерство финансов РФ и его территориальные органы;
- б) Счетная палата РФ;
- в) Органы Федерального казначейства.

4. Бюджетный контроль какого вида осуществляется на стадии разработки и принятия законодательных актов по бюджетным и налоговым вопросам:

- а) предварительный;
- б) предупредительный;
- в) текущий.

5. Какие организации осуществляют общественный контроль:

- а) налоговая служба;
- б) неправительственные организации и учреждения;
- в) органы казначейства.

6. К какой стадии процесса управления относится контроль:

- а) начальной;
- б) завершающей;
- в) промежуточной.

7. По времени проведения государственный финансовый контроль классифицируется:

- а) предварительный и последующий;
- б) подготовительный текущий последующий;
- с) предварительный последующий промежуточный заключительный.

8. Что означает принцип законности при осуществлении деятельности контрольно-счетных органов:

а) строгое и неукоснительное соблюдение всеми сотрудниками Счетной палаты законодательства РФ при реализации возложенных на них полномочий;

б) недопущение предвзятости или предубежденности в отношении наличия (отсутствия) нарушений и недостатков в деятельности объектов контроля, исключение каких-либо корыстных и иных подобных мотивов при осуществлении контрольной и экспертно-аналитической деятельности;

с) полное и своевременное ознакомление должностных лиц объектов контроля с целями и результатами контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

9. Камеральная проверка проводится:

- а) непосредственно в учреждении, по его фактическому местонахождению;
- б) непосредственно в учреждении, по месту его государственной регистрации;
- с) по местонахождению налогового органа.

10. Какой контроль осуществляется в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов в ходе парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами:

- а) предварительный;
- б) текущий;
- с) последующий.

## 2. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНЫМИ ОРГАНАМИ

### 2.1. Этапы аудита эффективности

Аудит эффективности это систематический, объективный и целенаправленный процесс изучения деятельности объекта (объектов) проверки с целью оценки экономичности, результативности и действенности использования государственных ресурсов. Для его осуществления требуются значительные временные затраты, финансовые ресурсы, высококвалифицированные специалисты. Кроме того, аудит эффективности имеет более сложную технологию проведения по сравнению с финансовым аудитом. Как контрольное мероприятие аудит эффективности включает следующие этапы, каждый из которых характеризуется выполнением определенных задач:

- подготовительный этап аудита эффективности;
- основной этап аудита эффективности;
- заключительный этап аудита эффективности.

Подготовительный этап контрольного мероприятия осуществляется в целях изучения объекта контрольного мероприятия, подготовки программы и рабочего плана проведения контрольного мероприятия.

Основной этап заключается в непосредственном проведении контрольных действий, в ходе и по результатам которого оформляются соответствующие акты.

На заключительном этапе контрольного мероприятия формируются выводы, подготавливаются предложения (рекомендации), оформляется и представляется на рассмотрение Коллегии Счетной палаты отчет о результатах контрольного мероприятия.

Согласно Методике проведения аудита эффективности использования государственных средств<sup>15</sup>, важнейшим элементом планирования аудита эффективности является выбор тем и объектов проверки. Необходимо при планировании аудита эффективности останавливаться на наиболее важных темах и проблемах, принимая во внимание их соответствие задачам, которые призван решать орган внешнего финансового контроля, и наличие условий для их решения.

Кроме того, целесообразно процесс выбора тем и объектов для аудита эффективности разбить на два последовательных этапа – стратегического и текущего (ежегодного) планирования.

На этапе **стратегического планирования** необходимо выполнить следующие действия:

- определить приоритетные задачи, на решении которых будет сконцентрировано внимание органа внешнего финансового контроля, в соответствии с их содержанием при проведении аудита эффективности на среднесрочную перспективу;

---

<sup>15</sup> Решение Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23.04.2004 г., протокол № 13 (383): Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств.

– разработать стратегический план органа внешнего финансового контроля по проведению аудита эффективности (на период до 5 лет, с разбивкой по годам), определяющий, какие организации (федеральные министерства и ведомства, другие получатели бюджетных средств) и их функциональные основные области деятельности будут в этот период объектами и предметами проверок.

**Текущее планирование** осуществляется ежегодно на основе стратегического плана и включает:

– выбор конкретных тем и объектов аудита эффективности для включения в план работы органа внешнего финансового контроля на очередной год с обоснованием предварительных целей проверок и оценками их возможных результатов с точки зрения повышения эффективности использования государственных средств;

– составление графика проведения аудитов эффективности и определение потребностей в необходимых ресурсах;

– подготовка программ проведения аудитов эффективности на основе предварительного изучения объектов.

Для выбора возможных тем и объектов аудита эффективности, орган внешнего финансового контроля организует предварительную работу по сбору, анализу и оценке информации об имеющихся результатах и наличии проблем, связанных:

– с использованием государственных средств, которые выделены органам государственной власти и другим получателям для выполнения функций и задач, установленных им законодательными и нормативными актами;

– с выполнением федеральных программ;

– с организацией управления государственной собственностью и ее использованием;

– с другими различными сферами деятельности государства, финансируемыми из федерального бюджета.

Полученная информация должна отражать данные, касающиеся нормативного правового регулирования, организационной структуры, целей, задач и ожидаемых результатов деятельности органов государственной власти и других получателей бюджетных средств, механизмов их подотчетности и имеющихся систем контроля, существующих рисков и т.п. Эти данные должны быть достаточными для того, чтобы иметь всю полноту информации и достаточно полное представление об их деятельности в соответствующих сферах и на этой основе сформулировать предложения по конкретным темам и объектам возможных проверок.

Источниками такой информации могут быть:

– результаты предыдущих проверок и материалы проверок других контрольных органов;

– результаты оперативного контроля за ходом исполнения бюджета;

– результаты проверок исполнения бюджета за отчетный финансовый год;

– материалы отчетов участников бюджетного процесса;

– материалы заседаний комитетов и комиссий законодательного органа власти;



- материалы заседаний органа исполнительной власти;
- обращения органов представительной и исполнительной власти;
- обращения других контрольно-счетных органов Российской Федерации;
- материалы средств массовой информации;
- обращения руководителей предприятий и организаций, а также граждан и другие источники.

По результатам проведенного анализа орган внешнего финансового контроля должен определить предварительный перечень возможных тем и объектов проверок. При этом необходимо руководствоваться следующими критериями:

1. Социально-экономическая значимость данной темы, ее важность для законодательной 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 используемых объектами проверки.

5. Проведение предшествующих проверок в этой сфере или на данных объектах.

6. Наличие соответствующих ресурсов у органа внешнего финансового контроля.

Социально-экономическая значимость темы является наиболее важным критерием отбора тем для проведения аудита эффективности. Тема будет иметь большую социально-экономическую значимость для аудита эффективности, если она будет охватывать вопросы, имеющие значение для всего государственного сектора или затрагивающие значительные государственные интересы, если проверкой будет охвачена деятельность нескольких министерств или ведомств.

Вместе с тем значимость темы аудита эффективности следует рассматривать не только с точки зрения весомости поставленных вопросов, но и с учетом ее значения для потенциальных пользователей будущего отчета по результатам проверки. Поскольку органы законодательной (представительной) власти являются главными потребителями результатов контрольно-ревизионной деятельности контрольно-счетных органов, используя их как инструмент контроля исполнительной власти, то вполне естественно, что при выборе темы аудита эффективности необходимо, прежде всего, учитывать, будут ли результаты данной проверки значимыми для них.

При выборе темы и объекта проверки следует учитывать и общественное мнение. Предпочтение следует отдавать проверкам тех сфер и проблем использования государственных средств, которые являются предметом широкого обсуждения в средствах массовой информации и особо волнуют население.

Степень наличия рисков в рассматриваемой сфере использования государственных средств или деятельности объектов проверки, которые потенциально могут приводить к неэффективным результатам, также существенно влияет на

процесс выбора тем аудита эффективности. Определение степени рисков, существующих в рассматриваемых сферах или в деятельности возможных объектов проверок, имеет большое значение и на последующих этапах планирования. На этапе выбора тем дается общая оценка наличия и степени рисков эффективного использования государственных средств, а более детальное их выявление и анализ проводятся в процессе предварительного изучения уже выбранных тем и объектов проверки.

На данном этапе следует установить:

– существует ли вероятность негативного воздействия в данной сфере или на проверяемый объект каких-либо факторов (действий или событий), т.е. само наличие рисков;

– какова возможная степень такого воздействия;

– какие могут быть отклонения в функционировании данной сферы или в работе проверяемой организации в результате такого воздействия.

Примерами возможных рисков являются:

– недоброжелательное отношение руководства министерства, ведомства или организации к критической оценке их деятельности в средствах массовой информации;

– бездеятельность администрации в отношении недостатков, выявленных контролирующими органами;

– частые структурные изменения и смена руководителей, высокая текучесть кадров;

– высокая сложность и неопределенность системы управления;

– противоречивые дискуссии в средствах массовой информации по данной теме или о деятельности данного объекта.

Например, при аудите эффективности использования государственных ресурсов на оказание гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи возможными рисками могут быть: уменьшение ставки (тарифа) на медицинское страхование, отсутствие утвержденных нормативов страховых взносов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации на неработающих граждан, которые могут привести к недополучению средств обязательного медицинского страхования и как следствие к снижению доступности бесплатной медицинской помощи населению. К факторам риска можно отнести и снижение объемов реально оказываемой медицинской помощи по сравнению с нормативом, которые также могут привести к снижению доступности бесплатной медицинской помощи, увеличению заболеваемости, переходу заболеваний в хронические формы, увеличению инвалидности и смертности населения и др.

Оценка возможных результатов проверки также оказывает влияние на процесс выбора тем аудита эффективности, поскольку значение конкретной темы определяется, в том числе, и величиной влияния возможных результатов аудита на другие сферы использования государственных средств. Например, недостатки, выявленные по результатам аудита одной темы, могут иметь широкий резонанс и оказывать непосредственное влияние на другие сферы, виды деятельности или объекты. В то же время недостатки, выявленные в какой-то другой

сфере, могут быть относительно локальными и, следовательно, иметь достаточно ограниченное воздействие на остальные сферы.

При выборе тем и объектов аудита эффективности предварительно оценивается, насколько возможные полученные результаты будут оказывать влияние на повышение эффективности функционирования не только проверяемой сферы или деятельности объектов, но и других сфер и объектов. Иначе говоря, необходимо выбирать такие темы и объекты аудита, исследование которых будет в максимальной степени способствовать повышению эффективности использования государственных средств, т.е. иметь высокую результативность.

Объем государственных средств, направляемых на финансирование возможной сферы проверки (например, федеральной целевой программы) или получаемых объектами проверки на осуществление определенных функций (видов деятельности), размеры используемой при этом государственной собственности, также важны при выборе темы аудита эффективности. Чем эти объемы выше, тем большую значимость для аудита эффективности имеет данная тема.

Проведение предшествующих проверок в данной сфере или на данных объектах также следует учитывать при выборе тем для аудита эффективности. Если контрольно-счетным органом или другими контрольными органами в предшествующий период уже проводились проверки в данной сфере или на данных объектах, то следует выяснить, какие были получены результаты и приняты ли меры по устранению выявленных проблем и недостатков. При прочих равных условиях приоритет должны иметь темы и объекты, которые не проверялись в течение длительного времени или если по результатам их предыдущих проверок выявленные недостатки устранены не в полной мере.

При формировании окончательного списка тем и объектов для аудита эффективности обязательно оцениваются и учитываются ресурсы контрольно-счетного органа (командировочные и транспортные расходы, оплата договоров привлекаемых специалистов, трудовые затраты). Аудируемая сфера использования государственных средств должна быть исследована в достаточной степени с учетом имеющихся в контрольно-счетном органе ресурсов на такое исследование. Для достижения этого также важен подбор сотрудников в группу проверяющих и выбор методов проведения аудита с учетом особенностей работы проверяемой организации или специфики проверяемой функциональной области.

Важно обеспечить соответствие между расходами на аудит, с одной стороны, и значимостью рассматриваемых вопросов и интереса, который они представляют для законодательных (представительных) органов власти, с другой стороны.

Выбор тем и объектов аудита эффективности можно осуществить на основе экспертной оценки по результатам обобщенного анализа совокупности указанных выше критериев применительно к каждой теме. При выборе тем аудита эффективности используется метод количественной оценки каждого из перечисленных выше критериев в баллах по следующим шкалам (табл. 3).

Таблица 3

## Критерии оценки значимости выбранной темы

Значение критерия	Оценка в баллах
<b>I. Социально-экономическая значимость темы</b>	
– не имеет значения	0
– имеет значение как предмет контроля	4
– представляет большой интерес для законодательных (представительных) органов власти, средств массовой информации и общественности	6
<b>II. Степень наличия рисков</b>	
– отсутствие рисков	0
– низкий уровень рисков	3
– средний уровень рисков	6
– высокий уровень рисков	10
<b>III. Оценка возможных результатов проверки</b>	
– незначительное влияние на повышение эффективности проверяемой сферы или деятельности объектов проверки	2
– существенное влияние на повышение эффективности проверяемой сферы или деятельности объектов проверки	4
– возможность значительного влияния на повышение эффективности использования государственных средств в различных сферах и объектах	8
<b>IV. Проведение предшествующих проверок в этой сфере и/или на данных объектах</b>	
– проверка проводилась, выявленные недостатки устранены	0
– проверка проводилась, выявленные недостатки устранены не в полной мере	2
– проверка не проводилась	4

С использованием данной шкалы оценок составляется таблица, которая включает список потенциальных тем проверки и значение критериев, используемых при их выборе. Затем определяется общая сумма баллов по каждой теме и осуществляется ранжирование тем проверок в зависимости от общей суммы баллов.

Например, для ранжирования тем проверок по критериям можно составить следующую табл. 4.

Таблица 4

## Ранжирование тем проверок по критериям

Тема	Социально-экономическая значимость	Степень рисков	Оценка возможных результатов	Объем расходов	Предыдущие проверки	Общая сумма баллов
№ 1	10	6	8	2	0	26
№ 2	4	10	8	1	2	25
№ 3	10	3	4	3	4	24
и т.д.						

После выбора темы и объектов аудита эффективности переходят непосредственно к организации его проведения.

## 2.2. Особенности подготовительного этапа

Этот этап аудита очень важен, поскольку, будучи начальным, он предопределяет качество проведенной работы в целом. На подготовительный этап приходится в среднем до 20 % общего времени, затраченного на проведение аудита.

Подготовительный этап аудита эффективности предполагает предварительное изучение предмета и объектов аудита эффективности в целях подготовки к проведению контрольных действий, в том числе на объектах аудита эффективности, и оценки результатов использования ими федеральных и иных ресурсов. В процессе предварительного изучения определяются: цели и вопросы аудита эффективности; методы осуществления деятельности Счетной палаты, а также способы получения и методы изучения фактических данных и информации при проведении аудита эффективности; критерии оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

Целью подготовительного этапа является: планирование предмета и объектов аудита эффективности; определение и разработка оценочных критериев; разработка общего плана и программы аудита.

Подготовительный этап представляет собой многоуровневый процесс, предполагающий выполнение ряда действий. Эти действия взаимосвязаны и выполняются до начала проверки.

В процессе подготовки важно руководствоваться тремя аспектами:

- 1) значимостью области, выбранной в качестве предмета проверки;
- 2) соответствием потенциального аудита целям и задачам, поставленным перед аудиторским направлением или контрольно-счетным органом в целом;
- 3) реальностью (возможностью) проведения проверки.

*Процесс предварительного планирования* аудита эффективности расходования государственных средств начинается с выбора объекта проверки из огромного числа направлений деятельности государственных организаций и учреждений. Для решения данной задачи необходимо обладать хорошими знаниями о характере деятельности в проверяемой области, функциях, выполняемых сотрудниками объекта проверки, а также способностью принимать здравые и взвешенные решения. Если тема проверки выбрана неудачно, то мало вероятно, что вся последующая работа по проведению аудита принесет удовлетворительные результаты.

На стадии предварительного планирования необходимо сделать следующее:

- исследовать проблемы и приоритеты развития экономики государства, региона, программно-целевого комплекса, организации;
- изучить формы и направления финансирования и выделения иных ресурсов в анализируемой сфере;
- изучить законодательство и нормативные документы по исследуемому направлению;
- проанализировать результаты деятельности потенциального объекта аудита эффективности;
- проанализировать организационную структуру и систему управления объекта;

- проанализировать материалы предыдущих проверок (при наличии таковых);
- изучить существующие и разработать дополнительные критерии, отражающие эффективность деятельности проверяемого объекта;
- согласовать критерии с консультантами, экспертами и руководством потенциального объекта проверки.

Предварительное планирование позволит реально оценить возможность проведения аудита эффективности.

Считая проведение аудита возможным, аудитор (руководитель группы проверяющих) может приступать к подготовке общего плана и программы аудита.

Для более качественного планирования аудиторских процедур и с целью подготовки более оптимальной программы аудита, необходимо выполнить еще два действия:

- 1) определить аудиторский риск;
- 2) оценить существенность.

Определение аудиторского риска, т.е. риска неудачи проверки, заключается в оценке приемлемого риска, состоящего:

- из риска ненадежности системы учета объекта проверки,
- неэффективности внутреннего контроля объекта проверки,
- риска необнаружения ошибок.

**Приемлемый аудиторский риск** – это субъективно установленный уровень риска, который аудитор (руководитель группы) готов на себя взять, будучи уверенным в том, что его выводы не станут ошибочными.

Существует два метода оценки аудиторского риска: интуитивный и количественный. Условная формула расчета аудиторского риска такова:

$$AP = PBX \times PK \times PH,$$

где *PBX* – риск внутрихозяйственный, связанный со спецификой деятельности объекта проверки (вероятность упущений в организации документооборота и наличия ошибок в отчетности до оценки системы внутреннего контроля); *PK* – риск контроля (вероятность недобросовестности или пропуска ошибок системой внутреннего контроля); *PH* – риск необнаружения (риск аудитора не обнаружить ошибки и недочеты в процессе аудита).

**Существенность** – это предельно допустимый уровень возможных искажений финансовой отчетности или отклонений от установленных критериев, которые могут рассматриваться как незначительные и не вводящие в заблуждение. Оценка существенности также носит субъективный характер и зависит от опыта и профессионализма аудитора (проверяющего).

В связи с тем, что время проверки всегда ограничено, необходимо тщательное планирование всех процедур аудита, поэтому оценку аудиторского риска и существенности нельзя недооценивать. В зависимости от этих показателей аудитор (руководитель группы) выбирает один из методов проверки: сплошной или выборочный.

В процессе предварительного изучения определяются: цели и вопросы аудита эффективности; методы осуществления деятельности Счетной палаты, а также способы получения и методы изучения фактических данных и информации при проведении аудита эффективности; критерии оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов. Предварительное изучение должно проводиться таким образом, чтобы еще до начала контрольных действий, в том числе непосредственно на объектах аудита эффективности, было четко определено и понятно, что и как необходимо проверять, как организовать и провести эту работу с наименьшими затратами.

В процессе предварительного изучения осуществляется сбор и проводится анализ необходимой информации, касающейся организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, выявляются и анализируются существующие риски неэффективного использования федеральных и иных ресурсов, проводятся при необходимости консультации с внешними экспертами. Результаты предварительного изучения организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности по их использованию фиксируются в рабочей документации.

Для проведения аудита эффективности необходимо выбирать, как правило, несколько целей, которые определяют границы содержания его предмета. Формулировки целей должны указывать, на какие основные вопросы, относящиеся к оценке эффективности использования федеральных и иных ресурсов, ответит его проведение.

Цели выбираются путем последовательного исключения из возможного перечня тех целей, которые не имеют существенных проблем по результатам предварительного изучения содержания организации, процессов, результатов использования федеральных и иных ресурсов и деятельности объектов аудита эффективности по их использованию. Цели аудита эффективности – это точная формулировка того, что должно быть выполнено в процессе его проведения. Цели должны быть четко обозначены для того, чтобы исполнители, участвующие в аудите, ясно понимали, какую работу они должны выполнить.

Цели определяют и контрольные мероприятия, которые необходимо провести, и объекты проверок, и аспекты функционирования, которые необходимо проверить, и методы и процедуры, которые необходимо использовать, для обеспечения объективного формирования выводов и рекомендаций аудита эффективности.

Как правило, цели конкретного аудита эффективности устанавливаются при формулировании его темы и связаны со спецификой задач, решаемых контрольно-счетным органом.

Цели аудита эффективности являются базой для определения контрольных мероприятий (проверок), являющихся в свою очередь основными источниками информации для формирования выводов и рекомендаций аудита эффективности. При этом важно четко определить, какие именно вопросы нуждаются в проверке для достижения целей аудита, поскольку потребности достижения целей аудита эффективности являются определяющими при выборе вопросов и объектов про-

верок. Важно также соблюдать принцип, что каждая проверка должна давать ясные и четкие ответы на поставленные перед ней вопросы, на основании которых можно делать объективные и обоснованные выводы, имеющие отношение к проводимому аудиту эффективности. При определении вопросов проверки следует также руководствоваться тем, что эти вопросы всегда должны соответствовать задачам, которые призван решать контрольно-счетный орган посредством проведения аудита эффективности.

При определении целей конкретной проверки обычно исходят из того, на какие вопросы, касающиеся работы данной организации или данного направления деятельности, поможет ответить ее проведение. В качестве примеров можно привести такие аспекты деятельности, как результативность, экономия средств и эффективность.

Например, цели проверки эффективности реализации какой-либо федеральной целевой программы можно определить в процессе рассмотрения:

- целей и задач, которые были заложены в самой программе;
- финансовых, трудовых, материальных и информационных ресурсов, которые были использованы в процессе ее реализации;
- процессов или видов экономической деятельности, посредством которых затраты на реализацию данной программы превращаются в ее результаты (выпуск продукции, оказание услуг и т.п.);
- фактических последствий или результатов реализации данной программы.

В идеальном случае цели проверки могут быть определены исходя из задач, поставленных перед проверяемой организацией по достижению конкретных результатов ее деятельности, или целей и задач, которые установлены в проверяемой программе, или из задач, касающихся достижения результатов в работе данной организации, данного сектора или функциональной области.

При выборе целей следует учитывать значимость вопросов, подвергаемых проверке. *Значимость вопроса* состоит в его относительной важности для конечных целей аудита, а также для потенциальных пользователей аудиторских отчетов. При определении значимости важны как качественные, так и количественные факторы. Качественные факторы могут включать в себя:

- общедоступность информации по данной деятельности, а также способность этой деятельности привлекать внимание широких слоев населения;
- новизну программы или изменения ее условий;
- роль аудита в предоставлении информации, которая может улучшить отчетность перед общественностью и эффективность при принятии решений;
- уровень и объем проверки или других форм независимого контроля.

Цели аудита эффективности должны быть направлены на проверку таких аспектов организации и процессов использования федеральных и иных ресурсов, деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, в которых выявлена высокая степень рисков неэффективного использования указанных ресурсов. Они определяются также исходя из содержания целей и задач проверяемой сферы использования федеральных и иных ресурсов, а также запланированных результатов их достижения и выполнения.



Вопросы аудита эффективности определяются по каждой цели и должны ей соответствовать. Перечень и содержание вопросов должны быть такими, чтобы результаты их проверки, выступающие в форме полученных доказательств, обеспечивали достижение поставленной цели аудита эффективности. Количество вопросов по каждой цели аудита эффективности должно быть сравнительно небольшим, но они должны быть существенными и важными для определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере. Любые изменения, касающиеся целей конкретной проверки, а также основные доводы и аргументы в пользу таких изменений, необходимо доводить до сведения руководства контрольно-счетного органа, ответственного за проведение данного аудита эффективности.

По результатам предварительного изучения предмета и объектов аудита эффективности подготавливается и представляется члену Коллегии Счетной палаты (КСО), ответственному за его проведение, проект программы проведения контрольного мероприятия.

После утверждения программы осуществляется подготовка рабочего плана проведения контрольного мероприятия.

Определение вопросов и объектов проверки – существенный элемент подготовки программы аудита эффективности, определяющей масштаб его проведения.

Программа должна содержать четкий перечень вопросов и объектов проверки, определяющих масштаб ее проведения.

При определении масштаба проверки следует сосредоточить ресурсы, выделенные на ее проведение, и усилия группы проверяющих на сравнительно небольшом количестве существенных вопросов и таком количестве объектов, которые:

- имеют отношение к целям данной проверки;
- являются важными с точки зрения эффективности использования государственных средств;
- могут быть проверены, исходя из имеющихся ресурсов.

Для того чтобы выбрать объекты проверки, оценить важность тех или иных аспектов их деятельности и необходимость концентрации на них усилий в рамках данной проверки, проверяющие должны определить:

- степень влияния объекта проверки на достижение результатов в данной сфере;
- наличие рисков в деятельности объекта проверки;
- объем используемых государственных средств;
- будут ли результаты проверки способствовать повышению эффективности работы и использования государственных средств проверяемым объектом.

При определении масштаба проверки необходимо рассмотреть наличие условий для ее проведения, т.е. возможности и способности группы проверяющих осуществить данную проверку в соответствии с утвержденной методикой проведения аудита эффективности. Могут возникать ситуации, когда руководитель проверки принимает решение не включать тот или иной вопрос для проверки в программу ее проведения даже в том случае, если по результатам предварительного изучения он является существенным. Данное решение может быть принято в случае, если:

- характер этой деятельности таков, что ее проверка не осуществима или не целесообразна;
- члены группы проверяющих не имеют необходимых для этого специальных знаний, а привлечение внешних экспертов проблематично;
- в данной области осуществляются радикальные изменения и преобразования;
- отсутствуют подходящие критерии оценки эффективности данного вида деятельности или работы объекта проверки.

Руководитель проверки должен доложить об этом руководству для принятия им окончательного решения.

Результатом работы по установлению масштаба проверки является определение в программе перечня конкретных вопросов и объектов проверки. При этом следует руководствоваться правилом, что для проверки выбираются такие вопросы, которые отражают поставленную цель проверки и имеют принципиальное значение для успешного осуществления проверяемой деятельности. В качестве объектов проверки необходимо выбирать такие организации, в деятельности которых имеется наибольшая степень риска и по результатам проверки которой существует возможность оказать существенное влияние на повышение эффективности использования государственных средств.

Например, Методика проведения аудита эффективности использования государственных ресурсов на оказание гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи, предоставляемой в соответствии с требованиями ст. 41 Конституции РФ<sup>16</sup>, определяет цели, предмет и объекты указанного аудита эффективности следующим образом:

«Целью аудита эффективности использования государственных средств на оказание гражданам РФ бесплатной медицинской помощи является определение рациональности и результативности деятельности органов исполнительной власти всех уровней в сфере здравоохранения, федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования, государственных и муниципальных учреждений здравоохранения, страховых медицинских организаций, работающих в системе обязательного медицинского страхования при осуществлении определенных для них функций и выполнении поставленных перед ними задач по реализации конституционного права граждан Российской Федерации на бесплатную медицинскую помощь за счет средств бюджетов всех уровней, системы обязательного медицинского страхования и других поступлений.

Предметом аудита эффективности использования государственных средств, выделяемых для предоставления гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи, являются:

- процесс предоставления населению бесплатной медицинской помощи в соответствии с Конституцией РФ и другими нормативными правовыми актами РФ;

---

<sup>16</sup> Методика проведения аудита эффективности использования государственных ресурсов на оказание гражданам Российской Федерации бесплатной медицинской помощи, предоставляемой в соответствии с требованиями ст. 41 Конституции Российской Федерации. Утверждена Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 9 июля 2004 г. № 25 (395)).

– сферы, направления и виды деятельности органов исполнительной власти всех уровней в сфере здравоохранения, федерального и территориальных фондов обязательного медицинского страхования, а также государственных и муниципальных учреждений здравоохранения, предоставляющих гражданам бесплатную медицинскую помощь;

– система управления здравоохранением и организация финансирования бесплатной медицинской помощи в РФ.

Объектами аудита эффективности использования государственных средств, выделяемых на оказание гражданам РФ бесплатной медицинской помощи, являются:

– органы исполнительной власти всех уровней в сфере здравоохранения, государственные и муниципальные учреждения здравоохранения, предоставляющие населению бесплатную медицинскую помощь;

– федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования;

– страховые медицинские организации, использующие в своей деятельности средства обязательного медицинского страхования».

**Программа аудита** представляет собой детальное описание мероприятий, необходимых для практической реализации плана. Она служит основным руководством для группы, осуществляющей аудит, и утверждается ответственным за аудит аудитором (членом) ВОФК. В программе определяются цель, предмет, объект, критерии, а при необходимости – подкритерии аудита эффективности, приводится персональный состав должностных лиц, принимающих участие в осуществлении контроля, и распределение обязанностей между ними.

Программа проведения проверки должна содержать:

– цели данной проверки;

– перечень вопросов и объектов проверки, определяющих ее масштаб;

– критерии оценки эффективности использования государственных средств, которые будут использоваться в ходе проверки, и их источники;

– краткое описание методики проведения проверки (сбора фактических данных и доказательств);

– график проведения проверки, ее основные этапы;

– список группы проверяющих, включая ответственных за конкретные направления проверки, а также независимых специалистов, привлекаемых на основе договоров к проверке, с указанием их профессиональных знаний и квалификации;

– срок представления отчета о результатах проверки на рассмотрение Коллегии Счетной палаты (КСО).

Кроме того, к программе проверки прилагается уточненная смета финансовых расходов (с указанием стоимости договоров) и расчеты трудовых затрат (количество человеко-дней), необходимых на проведение данной проверки, с учетом уже осуществленных расходов и затрат на этапе предварительного изучения.

В случае необходимости внесения изменений в программу проверки в ходе ее проведения, руководитель проверки должен представить соответствующие предложения на рассмотрение аудитора Счетной палаты, ответственного за проведение данной проверки.

Примерная форма программы проверки эффективности Счетной палаты РФ имеет следующий вид:

Утверждена решением  
Коллегии Счетной палаты  
Российской Федерации,  
протокол № \_\_\_ от «\_\_\_»

или

Утверждаю:  
Аудитор Счетной палаты  
Российской Федерации

(подпись Ф.И.О.)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Программа  
проведения проверки эффективности**

\_\_\_\_\_

(название проверки)

---

**1. Проверка проводится в соответствии с \_\_\_\_\_**

(указывается основание: пункт плана работы Счетной палаты Российской Федерации; решение Коллегии Счетной палаты Российской Федерации (протокол заседания Коллегии от \_\_\_ № \_\_\_, пункт \_\_\_); постановление Государственной Думы (Совета Федерации) Федерального Собрания Российской Федерации от \_\_\_ № \_\_\_; обращение не менее одной пятой от общего числа депутатов Государственной Думы (Совета Федерации) Федерального Собрания Российской Федерации от \_\_\_ исх. № \_\_\_)

**2. Цели проверки:**

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

(формулируется каждая цель проверки)

**3. Проверяемый период \_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_

(указывается проверяемый период деятельности, выполнения функции, реализации программы и т.п.)

**4. Объекты проверки:**

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

(указывается наименование проверяемого органа государственной власти, учреждения, организации)

**5. В соответствии с целями проверки проверяются следующие вопросы:**

- \_\_\_\_\_
- а) \_\_\_\_\_
- б) \_\_\_\_\_

(вопросы проверки формулируются для каждой цели проверки)

**6. Для целей проверки используются следующие критерии оценки эффективности:**

- \_\_\_\_\_
- а) \_\_\_\_\_
- б) \_\_\_\_\_

(формулируются критерии для каждой цели проверки с указанием их источников)

**7. В процессе проведения проверки используются следующие методы сбора фактических данных и доказательств:**

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

(дается краткое описание методов проведения проверки)

8. Проверка проводится в период с \_\_\_\_\_ по \_\_\_\_\_  
и включает следующие этапы:

- \_\_\_\_\_
- \_\_\_\_\_

(указывается время работы на объектах, анализа фактических данных, подготовки выводов и рекомендаций, предварительного и окончательного отчета)

9. Состав группы проверяющих:

Руководитель проверки \_\_\_\_\_

Члены группы:

\_\_\_\_\_

(указывается Ф.И.О. и должность инспекторов Счетной палаты, а также Ф.И.О. специалистов, привлеченных на основе договоров, с указанием их профессиональных знаний и квалификации)

10. Отчет о результатах проверки представляется на рассмотрение Коллегии Счетной палаты «\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Аудитор Счетной палаты

(Начальник инспекции)

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(фамилия и инициалы)

Письменный план должен составляться для каждого аудита эффективности. Форма и содержание письменного плана аудита могут быть различными. Основное назначение плана аудита эффективности – организовать упорядоченное, эффективное и экономичное проведение мероприятий, необходимых для достижения целей аудита, и, прежде всего, контрольных мероприятий (проверок), обеспечивающих сбор информации для формирования его выводов и рекомендаций.

В плане контроля отражаются основные организационные вопросы, связанные с проведением контроля эффективности, такие как перечень проверяемых вопросов, суммы планируемых к проверке доходов и расходов, масштаб контроля и потребность в ресурсах. План утверждается руководителем ВОФК.

Примерная форма рабочего плана проведения аудита эффективности:

### Рабочий план проведения проверки эффективности

(указывается тема проверки)

№ п/п	Объекты проверки	Вопросы проверки	Методы сбора данных и доказательств	Источники информации	Сроки проверки	Исполнители
1.	А..... ..... ...	1..... 2.....	• ..... • ..... • .....	• ..... • ..... • .....	июнь	Иванов И.И.
2.	Б..... ..... ...	1..... 2..... 3.....	• ..... • ..... • .....	• ..... • ..... • .....	август	Иванов И.И. Петров П.П. Сидоров С.С.
и т.д.						

1. Исполнители представляют итоговые материалы по результатам проверок до «\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_г.
2. Срок подготовки проекта отчета о результатах проверки до «\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_г.

Руководитель проверки

\_\_\_\_\_  
(фамилия и инициалы)  
(дата)

\_\_\_\_\_  
(подпись)

В зависимости от выбранной темы контрольного мероприятия, предмета и объектов контроля, способов и приемов его осуществления проводимые аудиты эффективности могут существенно отличаться друг от друга по своему масштабу.

Масштаб аудита эффективности напрямую зависит от его целей и количества подвергаемых аудиту объектов, а также от временного интервала, которым охватывается данное контрольное мероприятие: если это два года – один масштаб, если пять лет – другой. Кроме того, масштаб аудита эффективности определяется наличием информации, ее полнотой, возможностью воспользоваться результатами мониторинга, если он проводится, а также результатами внутреннего финансового контроля, если его состояние отвечает соответствующим требованиям. Высокое качество внутреннего финансового контроля, осуществляемого контрольными органами, созданными исполнительной властью, избавляет контрольно-счетные органы от необходимости при проведении аудита эффективности детально проверять состояние лицевых и других счетов, открытых объектам аудита эффективности органами казначейства и кредитными организациями, бухгалтерского и бюджетного учета, финансовой отчетности. Это дает возможность специалистам, осуществляющим данное контрольное мероприятие, сосредоточить свое внимание на сборе фактических данных, их анализе и анализе результатов внутреннего финансового контроля.

Масштаб аудита эффективности и выбранные критерии и показатели оценки эффективности использования государственных средств также находятся в тесной взаимосвязи, так как каждый критерий и каждый показатель должны быть сопоставлены с фактическими данными, полученными в ходе проведения аудита эффективности. Более того, если критерии и показатели выбраны верно, то они, будучи достаточно действенным инструментом оценки эффективности использования государственных средств, облегчают непосредственное проведение контрольного мероприятия, если нет – могут значительно усложнить работу специалистов, проводящих аудит эффективности.

Правильное определение масштаба аудита эффективности даст возможность сформировать такой состав специалистов, который позволит оптимально распределить между ними предстоящие работы с целью получения таких результатов, которые будут способствовать решению поставленных задач.

Результатом работы по определению масштаба аудита эффективности является конкретный перечень вопросов, необходимых к рассмотрению при его проведении. Вопросы должны быть сформулированы таким образом, чтобы ответы на них в полном объеме раскрывали цели аудита эффективности и способствовали

его успешному проведению. Их не должно быть очень много, чтобы не распылять усилия специалистов, осуществляющих аудит эффективности, но они должны полностью раскрывать степень достижения запланированных результатов.

Масштаб аудита эффективности также зависит от способов и приемов, которые будут применяться для сбора фактических данных и доказательств, а также условий доступа к данным объекта контроля и должностным лицам, имеющим отношение к цели и предмету аудита эффективности. В идеале доступ должен быть беспрепятственным и неограниченным в течение всего рабочего дня.

Подходы к выбору способов и приемов сбора фактических данных и доказательств должны определяться возможностью получения при проведении аудита эффективности наилучших результатов с наименьшими затратами на его проведение, т.е. собранная информация должна быть ориентирована на результат и представлять определенный интерес для законодательных органов.

Специалисты, осуществляющие аудит эффективности, обязаны располагать следующей информацией, касающейся:

- нормативных правовых актов, регламентирующих деятельность объекта аудита эффективности и имеющих значение для достижения его целей;
- организационной структуры объекта аудита эффективности;
- условий работы объекта аудита эффективности и его основного персонала;
- объемов бюджетных и внебюджетных средств и направлений их использования;
- клиентов, которым объект аудита эффективности оказывает услуги;
- целей, задач и ожидаемых результатов деятельности объекта аудита эффективности;
- механизма отчетности объекта аудита эффективности;
- системы внутреннего контроля;
- основных рисков, с которыми сталкивается в своей деятельности объект аудита эффективности;
- имевших место недостатков и пробелов в деятельности объекта аудита эффективности недостатков, меры, принятые для их устранения.

Указанная информация необходима для того, чтобы четко представлять какие способы и приемы сбора фактических данных и доказательств будут наиболее оптимальными при непосредственном проведении аудита эффективности использования государственных средств.

Сбор фактических данных и доказательств при аудите эффективности осуществляется с использованием широкого спектра способов и приемов его проведения, а именно: собеседования, обследования, опросы, анализ, подтверждения, аналитические обзоры, выборочный контроль, подготовка схем последовательности сбора фактических данных и доказательств. Специалисты, проводящие аудит эффективности, в зависимости от его целей могут использовать также различные инновационные приемы, например, компьютерное моделирование.

Сбор фактических данных и доказательств проводится в соответствии с общим процессом осуществления аудита эффективности использования государственных средств. Собранная информация должна быть полной и приемле-

мой для оценки деятельности объекта контроля на основе утвержденных критериев и показателей. Если она не отвечает этим требованиям собираются дополнительные данные. В конечном итоге, совокупность выбранных способов и приемов сбора фактических данных и доказательств должна обеспечить получение достоверной и полной информации, на основании анализа которой можно будет ответить на вопрос, какие последствия или вероятные последствия могут иметь результаты данного аудита эффективности.

Под необходимыми фактическими данными подразумеваются существующие факторы, на основании которых можно сделать соответствующие действительности выводы. Под достаточными фактическими данными подразумевается то количество информации, которое необходимо для обоснования сделанного вывода. Очень важно, чтобы эта информация была релевантной, то есть соответствовала содержанию потребностям решаемой задачи с точки зрения предмета аудита эффективности и периода времени, который он охватывает.

Для получения полной и исчерпывающей информации и необходимых и достаточных фактических данных специалистами, осуществляющими аудит эффективности, проводятся:

- собеседования с руководителями структурных подразделений объекта аудита эффективности;
- анализ ежегодных отчетов о деятельности объекта аудита эффективности;
- анализ обязательств объекта аудита эффективности, касающихся выполнения поставленных задач и достижения конкретных результатов;
- анализ соотношения между использованием выделенных объекту аудита эффективности ресурсов и полученными результатами;
- исследование вопросов, связанных с возможными рисками как вероятности негативного воздействия на деятельность объекта аудита эффективности какого-либо события;
- исследование тенденций в расходовании государственных средств;
- изучение вопросов, связанных с использованием объектом аудита эффективности передовых технологий;
- изучение материалов предыдущих контрольных мероприятий и результатов внутреннего контроля.

Критерии оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов представляют собой качественные и количественные характеристики организации, процессов, результатов использования федеральных и иных ресурсов и (или) деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, которые показывают, какими должны быть организация и процессы, какие результаты являются свидетельством эффективного использования федеральных и иных ресурсов и как должна быть организована деятельность объектов аудита эффективности по их использованию. Критерии оценки эффективности выбираются и разрабатываются для каждой установленной цели аудита эффективности и должны ей соответствовать. Они служат основой для заключений об эффективности использования федеральных и иных ресурсов, формируемых путем сравнения фактических данных о результатах использования ресурсов, полученных в процессе аудита эффективности, с установленными критериями.



Так, после принятия закона о бюджете на соответствующий год можно полагать, что точкой отсчета эффективности государственных или муниципальных расходов становится ожидаемая эффективность, которая была определена при обосновании проекта соответствующего бюджета. То есть закон о бюджете устанавливает целесообразное и эффективное с точки зрения задач государственной политики расходование бюджетных средств. Роль аудита эффективности в данном случае заключается в помощи исполнительным органам власти в реализации бюджетных назначений в строгом соответствии с законом о бюджете путем выявления несоответствия показателей качества расходования средств с установленными законом нормами, анализа причин этих несоответствий и выработки предложений по устранению выявленных причин и восстановлению законности расходов государственных средств. Поэтому, говоря об эффективности использования государственных средств, следует иметь в виду и качественный результат и количественно выраженную степень приближения произведенных затрат к намеченной цели, т.е. в сопоставлении с расходами, заложенными в экономической классификации бюджета.

Выбор критериев оценки эффективности осуществляется после определения целей аудита эффективности в процессе предварительного изучения организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, деятельности объектов аудита эффективности по их использованию на основе анализа законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также документов, относящихся к организации, процессам, результатам использования федеральных и иных ресурсов или деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, которые устанавливают правила, требования, процедуры организации и запланированные показатели результатов использования федеральных и иных ресурсов.

Разработка критериев оценки эффективности производится в случае невозможности их выбора из законодательных и нормативных правовых актов Российской Федерации, документов и осуществляется на основе анализа: данных о результатах деятельности организаций или учреждений Российской Федерации в проверяемой сфере использования федеральных и иных ресурсов, выполняющих (оказывающих) аналогичные виды работ (услуг); государственных статистических данных и других источников

Результаты аудита эффективности в значительной мере зависят от оптимального выбора и разработки критериев оценки эффективности, которые должны быть объективными, четкими, сравнимыми, достаточными. Критерии являются объективными в случае, если они выбраны или разработаны в результате всестороннего анализа проверяемой сферы использования федеральных и иных ресурсов, организации, процессов и результатов их использования, деятельности объектов аудита эффективности по использованию указанных ресурсов, отражают особенности сферы деятельности объектов аудита эффективности и соответствуют целям аудита эффективности. Четкость критериев заключается в том, что они должны иметь формулировки, которые не содержат двусмысленности и не могут быть подвержены различным интерпретациям ни со стороны инспекторов, иных сотрудников аппарата Счетной палаты или должностных лиц

объектов аудита эффективности, ни со стороны пользователей информации о результатах аудита эффективности.

Сравнимость критериев состоит в том, чтобы они увязывались с критериями оценки эффективности, использованными ранее при проведении аналогичного аудита эффективности в данной сфере использования федеральных и иных ресурсов или на подобных объектах, а также сами могли применяться при проведении аналогичного аудита эффективности. Критерии являются достаточными в том случае, когда на основе их совокупности делаются обоснованные заключения и выводы об эффективности использования федеральных и иных ресурсов в соответствии с поставленными целями аудита эффективности.

Для того чтобы оценка эффективности использования федеральных и иных ресурсов в соответствии с поставленными целями аудита эффективности была всесторонней и обоснованной, необходимо использовать совокупность критериев, имеющих количественные, качественные, относительные и динамические значения. Количественные значения критериев выражаются в натуральных и стоимостных показателях, характеризующих достигнутые результаты деятельности объекта аудита эффективности. Качественные значения критериев включают характеристики различных аспектов организации деятельности объекта аудита эффективности по использованию федеральных и иных ресурсов. Относительные значения критериев выражаются в соотношениях между различными результатами, достигнутыми в деятельности объектов аудита эффективности или сфере использования федеральных и иных ресурсов, и характеризуют их состояние. Динамические значения критериев отражают изменения как количественных, так и относительных их значений за определенные периоды.

Определение критериев оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов осуществляется с учетом рекомендаций по выбору критериев оценки эффективности, предусмотренных в соответствующем методическом документе Счетной палаты.

Количество критериев оценки эффективности в каждом аудите эффективности может быть различным в зависимости от особенностей организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности проверяемых объектов по их использованию.

При необходимости член Коллегии Счетной палаты, ответственный за проведение контрольного мероприятия, вправе принять решение о согласовании с руководством объектов аудита эффективности разработанных критериев оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов до их включения в программу проведения контрольного мероприятия.

Счетной палатой при проведении аудита эффективности используются методы осуществления деятельности Счетной палаты, определенные в ст. 16 закона «О Счетной палате», применение которых зависит от особенностей соответствующего мероприятия.

В зависимости от того, какие аспекты использования федеральных и иных ресурсов или особенности деятельности объектов являются предметом аудита эффективности, могут использоваться следующие подходы, которые направлены на проверку:

- организации и процессов использования федеральных и иных ресурсов;
- результатов использования федеральных и иных ресурсов;
- отдельных аспектов использования федеральных и иных ресурсов;
- проблем в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов или в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию.

В случае если предметом аудита эффективности являются организация и процессы использования федеральных и иных ресурсов, в соответствии с установленными критериями оценки эффективности изучаются и проверяются системы управления, планирования, внутреннего финансового контроля и (или) внутреннего финансового аудита, существующие в проверяемой сфере использования федеральных и иных ресурсов. При этом определяются наличие, надежность и результативность функционирования на объектах аудита эффективности внутреннего финансового контроля и (или) внутреннего финансового аудита, его способность обеспечивать достижение запланированных результатов использования федеральных и иных ресурсов. Как правило, тщательно проверяются и анализируются только те элементы системы внутреннего финансового контроля или внутреннего финансового аудита, в которых может существовать высокая степень риска их ненадежности. При проверке необходимо учитывать влияние того или иного элемента системы внутреннего финансового контроля или внутреннего финансового аудита на достижение запланированных результатов. Если установлено, что система внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита функционирует достаточно эффективно, можно предполагать, что конечные результаты, достигнутые в проверяемой сфере использования федеральных и иных ресурсов или в деятельности объекта аудита эффективности по их использованию, вполне удовлетворительны и не требуют специальной проверки в ходе аудита эффективности.

В случае если предметом аудита эффективности являются результаты использования федеральных и иных ресурсов, проводится сравнительная оценка фактических и запланированных результатов, причем на начальном этапе проверяются и изучаются результаты деятельности по их использованию, а не применявшиеся для достижения данных результатов методы и процессы. Для такого подхода также необходимы соответствующие критерии в целях качественной и количественной оценки достигнутых результатов использования федеральных и иных ресурсов. Если в ходе аудита эффективности установлено, что достигнутые результаты деятельности объекта аудита эффективности являются неудовлетворительными, т.е. не соответствуют критериям оценки эффективности, проверка должна быть продолжена в той мере, в какой это необходимо для выявления конкретных причин, приведших к возникновению недостатков и, соответственно, неудовлетворительным результатам, а также для установления лиц, допустивших указанные недостатки. В этом случае инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты определяется наличие резервов для получения объектом аудита эффективности более высоких результатов и формулируются соответствующие рекомендации объекту аудита эффективности по повышению эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

В случае если предметом аудита эффективности являются отдельные аспекты использования федеральных и иных ресурсов, выбор конкретных аспектов осуществляется с учетом степени их влияния на результаты использования указанных ресурсов в проверяемой сфере или на деятельность объектов аудита эффективности. Если в результате проверки выбранных аспектов выявлены серьезные проблемы и недостатки, это является основанием для вывода о неэффективном использовании федеральных и иных ресурсов в рамках проверяемой сферы.

В случае если предметом аудита эффективности являются проблемы в сфере организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов или деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, его проведение в первую очередь должно быть направлено на выявление наличия самих проблем (или признаков таких проблем), а затем проводится их изучение. Такой подход проведения аудита эффективности применяется при изучении проблем в использовании федеральных и иных ресурсов, причины возникновения которых невозможно установить в процессе предварительного изучения предмета и объектов аудита эффективности. В процессе предварительного изучения определяются лишь признаки возможных проблем в сфере его предмета или в деятельности объектов аудита эффективности, что является исходным пунктом аудита эффективности, а не результатом его проведения. Основная задача аудита эффективности при таком подходе заключается в подтверждении предполагаемых проблем в сфере предмета или в деятельности объекта, относящихся к эффективности использования федеральных и иных ресурсов, в установлении причин возникновения и последствий этих проблем для разработки соответствующих рекомендаций по их устранению.

При проведении аудита эффективности указанные подходы могут быть использованы при рассмотрении его предмета в различном сочетании:

– проверка в последовательности «организация и процессы использования федеральных и иных ресурсов – результаты использования федеральных и иных ресурсов – отдельные аспекты использования федеральных и иных ресурсов – проблемы в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов или в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию»;

– проверка в последовательности «проблемы в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов или в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию»;

– отдельные аспекты использования федеральных и иных ресурсов;

– результаты использования федеральных и иных ресурсов;

– организация и процессы использования федеральных и иных ресурсов».

Проверку вопросов эффективности использования федеральных и иных ресурсов начиная с организации и процессов использования федеральных и иных ресурсов и заканчивая изучением существующих проблем в их использовании целесообразно проводить в случае необходимости оценки достижения целей и выполнения задач, установленных органами законодательной (представительной) и исполнительной власти, а оценка эффективности использования федеральных и иных ресурсов осуществляется в соответствии с установленными ими ожидаемыми результатами. В рамках поставленных целей аудита эффективности использование федеральных и

иных ресурсов также возможно оценить в обратной последовательности. При этом проведение такого аудита эффективности целесообразно в случаях оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов в социальной и иных сферах.

Рекомендуемый СГА 104 порядок действий в процессе организации аудита эффективности рассмотрен в табл. 5.

Таблица 5

**Рекомендуемый порядок действий в процессе организации  
и в ходе проведения аудита эффективности**

№ п/п	<b>Действия в процессе организации и в ходе проведения аудита эффективности</b>
	Подготовительный этап аудита эффективности
1	Провести рабочее совещание группы инспекторов и иных сотрудников аппарата Счетной палаты, обсудить на нем вопросы организации аудита эффективности
2	Создать папку (структуру файлов) рабочей документации для систематизации собираемой информации в ходе аудита эффективности
3	Подготовить и направить объектам аудита эффективности уведомления о проведении контрольного мероприятия, а также запросы о предоставлении необходимой информации
4	Сформировать группу привлекаемых внешних экспертов, заключить с ними договоры (в случае необходимости). Определить список основных заинтересованных лиц, с которыми необходимо контактировать, включающий: <ul style="list-style-type: none"> <li>– руководителей и специалистов федеральных органов исполнительной власти;</li> <li>– членов и сотрудников аппаратов соответствующих комитетов и комиссий палат Федерального Собрания Российской Федерации;</li> <li>– контактных лиц в органах исполнительной власти субъектов Российской Федерации;</li> <li>– руководителей и специалистов объектов аудита эффективности</li> </ul>
5	Осуществить сбор и изучение необходимой информации о предмете и объектах аудита эффективности, включающие: <ul style="list-style-type: none"> <li>– законодательные и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, регулирующие организацию, процессы использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельность объектов аудита эффективности по их использованию;</li> <li>– организацию и процессы использования федеральных и иных ресурсов;</li> <li>– формы и направления использования федеральных и иных ресурсов;</li> <li>– отчеты и планы работы объекта аудита эффективности;</li> <li>– организационную структуру и условия работы объектов аудита эффективности;</li> <li>– результаты использования федеральных и иных ресурсов;</li> <li>– основные риски;</li> <li>– систему и механизмы внутреннего финансового контроля и (или) внутреннего финансового аудита</li> </ul>
6	Провести (по возможности) встречи с руководителями объектов аудита эффективности, на которых: <ul style="list-style-type: none"> <li>– информировать их о теме и времени планируемого контрольного мероприятия;</li> <li>– выяснить, какие вопросы они считают ключевыми в деятельности организации;</li> <li>– выяснить их мнение о существующих рисках и проблемах в решении стоящих перед ними задач;</li> <li>– обсудить источники определения критериев и возможность их применения для оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов в рамках данного аудита эффективности</li> </ul>

№ п/п	<b>Действия в процессе организации и в ходе проведения аудита эффективности</b>
7	<p>При необходимости отразить в рабочей документации сведения о результатах изучения предмета и объектов аудита эффективности, включающие краткое описание и характеристику:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– предмета аудита эффективности, состояния его законодательного и нормативного обеспечения;</li> <li>– выполнения задач и осуществления основных направлений деятельности объектов аудита эффективности;</li> <li>– достижения запланированных целей и результатов в проверяемой сфере и деятельности объектов аудита эффективности;</li> <li>– существующих внешних и внутренних рисков;</li> <li>– возможных целей и вопросов аудита эффективности;</li> <li>– предлагаемых критериев оценки эффективности;</li> <li>– подходов к проведению аудита эффективности и способов сбора и методов изучения фактических данных и информации;</li> <li>– возможных недостатков и проблем</li> </ul>
8	<p>В случае принятия членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за проведение контрольного мероприятия, решения о согласовании разработанных критериев оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов согласовать с руководством объектов аудита эффективности <u>указанные критерии</u></p>
9	<p>Подготовить и утвердить программу проведения контрольного мероприятия, содержащую:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– основание для проведения аудита эффективности;</li> <li>– предмет аудита эффективности;</li> <li>– перечень объектов аудита эффективности;</li> <li>– проверяемый период;</li> <li>– срок проведения аудита эффективности;</li> <li>– цели аудита эффективности с перечнем вопросов;</li> <li>– критерии оценки эффективности по каждой цели аудита эффективности;</li> <li>– срок представления отчета о результатах контрольного мероприятия и других документов по результатам аудита эффективности на рассмотрение Коллегии Счетной палаты</li> </ul>
10	<p>Подготовить рабочий план проведения контрольного мероприятия, включающий:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– наименование объектов аудита эффективности;</li> <li>– вопросы мероприятия на каждом объекте с указанием содержания работ (перечнем контрольных процедур), ответственных исполнителей, сроков начала и окончания работ, а также сроков представления материалов для подготовки актов</li> </ul>
11	<p>Подготовить график выездов на объекты аудита эффективности</p>
12	<p>Оформить соответствующее распоряжение о проведении контрольного мероприятия</p>
13	<p>Оформить удостоверения на право проведения контрольного мероприятия</p>
14	<p>Провести рабочее совещание группы инспекторов, иных сотрудников аппарата Счетной палаты и внешних экспертов (в случае их привлечения), обсудить на нем вопросы проведения контрольного мероприятия на объектах аудита эффективности</p>

### 2.3. Особенности основного этапа

В некоторых изданиях и публикациях этот этап еще называют контрольным этапом или этапом сбора доказательств.

Целью этого этапа является сбор достаточного количества доказательств, которые в совокупности обеспечивают убедительную базу для подготовки отчета о проведенном аудите и позволяют определить эффективность деятельности объекта проверки по критериям и показателям, установленным программой, а также выявить нарушения действующего законодательства и нормативных правовых актов.

На этом этапе проводится фактическое обследование объекта проверки, которое включает в себя:

- визуальное знакомство с объектом;
- анализ методов работы объекта;
- анализ системы управления объектом;
- проверка внутренних систем контроля;
- изучение нормативной, распорядительной и финансовой документации;
- установление причинно-следственных связей;
- оценка рисков (факторов воздействия), влияющих на деятельность объекта проверки, и определение их значимости;
- анализ результатов работы объекта;
- исследование конкретных ситуаций.

Более подробно остановимся на оценке рисков, с которыми проверяемый объект сталкивается в своей работе. Нельзя путать эти виды рисков с аудиторскими.

В данном случае *риски* – это факторы, действие (бездействие), или события, негативно влияющие на проверяемый объект, которые могут привести к финансовым убыткам, нанесению ущерба, или к неспособности реализовать функции и задачи, возложенные на объект проверки законодательными или нормативными актами.

Для определения степени рисков необходимо установить:

- перечень и характер отклонений от заданий, установленных в работе проверяемого объекта;
- степень вероятности появления таких отклонений;
- последствия отклонений;
- наличие возможностей свести к минимуму влияние выявленных рисков на объемы и результаты работы проверяемого объекта.

Примерами таких рисков могут быть: недостаточный объем финансирования, принятие управленческих, кадровых и иных решений, препятствующих выполнению задач и функций, возложенных на объект проверки, внешние факторы и др.

На этапе непосредственного контроля очень важно ответить на все вопросы, обозначенные в программе (с учетом возможных дополнений, возникших в ходе аудита). Количество доказательств считается достаточным, если они в совокупности обеспечивают убедительную базу для подготовки отчета о проведенном аудите.

Сбор фактических данных и информации в ходе основного этапа аудита эффективности осуществляется посредством:

- проведения контрольных действий на объектах аудита эффективности;
- получения информации из других источников, в том числе по запросам, направляемым адресатам в порядке, установленном в Счетной палате.

В процессе сбора фактических данных и информации, как правило, проводится значительный объем аналитических и оценочных процедур, изучаются данные и результаты финансового аудита (контроля), собирается информация и изучаются документы и материалы в целях формирования доказательств.

Фактические данные и информация о результатах использования федеральных и иных ресурсов собираются посредством проведения проверки деятельности объектов аудита эффективности, а также посредством изучения документов и материалов, имеющих отношение к его предмету, в том числе получаемых из различных источников.

В аудите эффективности доказательства представляют собой достаточные фактические данные и достоверную информацию, которые: подтверждают выявленные недостатки в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию; обосновывают заключения, выводы и рекомендации по результатам аудита эффективности.

Доказательства используются для обоснования:

- соответствия или несоответствия организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности по их использованию установленным критериям оценки эффективности;

- обоснования недостатков и проблем в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию;

- заключений и выводов по результатам аудита эффективности;

- выявленных возможностей совершенствования деятельности объектов аудита эффективности по использованию федеральных и иных ресурсов и повышению эффективности их использования, а также соответствующих рекомендаций.

Процесс получения доказательств в ходе аудита эффективности предполагает:

- сбор фактических данных и информации в соответствии с целями и вопросами аудита эффективности, определение их полноты и приемлемости;

- анализ собранных фактических данных и информации и определение, являются ли они достаточными для того, чтобы оценить организацию, процессы, результаты использования федеральных и иных ресурсов и деятельность объекта аудита эффективности по их использованию на основе критериев оценки эффективности;

- проведение дополнительного сбора фактических данных и информации в случае их недостаточности для формирования доказательств.

Фактические данные и информацию инспектор и иной сотрудник аппарата Счетной палаты собирают на основе письменных и устных запросов в формах: копий документов, представленных объектом аудита эффективности; подтверждающих документов, представленных независимой (третьей) стороной; статистических данных, сравнений, результатов анализа, расчетов и других материалов.

Доказательства получают путем проведения:

- инспектирования, которое заключается в проверке документов, полученных от объекта аудита эффективности;



- аналитических процедур, представляющих собой анализ и оценку полученной информации, исследование показателей деятельности объекта аудита эффективности в целях выявления недостатков, а также причин их возникновения;
- подтверждения, представляющего процедуру запроса и получения письменного подтверждения необходимой информации от независимой (третьей) стороны.

В качестве доказательств также должны использоваться фактические данные и информация, собранные в процессе предварительного изучения организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов.

Доказательства, получаемые в процессе проведения аудита эффективности, должны быть достаточными, достоверными и относящимися к выявленным недостаткам. Доказательства являются достаточными, если их объем и содержание позволяют сделать обоснованные выводы по результатам аудита эффективности. Доказательства являются достоверными, если они соответствуют фактическим данным и информации, полученным в ходе аудита эффективности. При оценке достоверности доказательств следует исходить из того, что более надежными являются доказательства, собранные непосредственно инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты, подтвержденные документально. Доказательства считаются относящимися к выявленным недостаткам, если они имеют логическую, разумную связь с ними.

Получаемые в ходе проведения аудита эффективности доказательства должны убеждать в наличии недостатков в деятельности объектов аудита эффективности, которые привели к неэффективному использованию федеральных и иных ресурсов. Для того чтобы доказательства, используемые для обоснования заключений и выводов по результатам аудита эффективности, являлись убедительными, целесообразно, чтобы они были получены из различных источников (бюджетной и статистической отчетности, первичных бухгалтерских и других документов) и представлены в разнообразных формах, совокупность которых включает документальные, материальные и аналитические доказательства. Документальные доказательства могут быть получены от объекта аудита эффективности и независимой (третьей) стороны на бумажных носителях или в электронном виде в установленном порядке. При сборе и анализе документальных доказательств полученные фактические данные и информацию следует рассматривать с учетом целей, вопросов аудита эффективности и критериев оценки эффективности. Материальные доказательства могут быть получены в процессе осуществления контрольных действий при наблюдении за событиями на объекте аудита эффективности, действиями должностных лиц объекта аудита эффективности и представлены в виде фотографий, схем или в ином графическом виде. Аналитические доказательства получают в результате проведенного инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты анализа отдельных показателей, их совокупности или различных данных об организации, процессах, результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также о деятельности объекта аудита эффективности по их использованию.

Если в ходе аудита эффективности получены какие-либо фактические данные или выявлены проблемы, которые не могут быть оценены с точки зрения

утвержденных критериев оценки эффективности, следует провести дополнительное изучение вопроса, в процессе которого необходимо:

- определить, имеют ли эти данные случайный характер, или же они свидетельствуют о наличии общей либо системной проблемы в проверяемой сфере;
- оценить фактическое или возможное влияние данной проблемы на результаты использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере;
- установить причины наличия данной проблемы, для того чтобы подготовить соответствующие рекомендации по ее устранению;
- проанализировать возможности устранения выявленной проблемы самим объектом аудита эффективности, поскольку эта проблема может быть результатом действий или событий, которые от него не зависят;
- обсудить данную проблему с внешними экспертами (в случае их привлечения) и при необходимости, по решению члена Коллегии Счетной палаты, ответственного за проведение мероприятия, – с руководством объекта аудита эффективности;
- собрать при необходимости дополнительные фактические данные и информацию.

На основе анализа собранного дополнительного материала определяются характер, значимость и причины выявленных проблем, которые формулируются в выводах по результатам аудита эффективности. Если руководство объекта аудита эффективности знает о существовании этих проблем и предпринимает меры по их устранению, это следует учитывать при формулировании выводов, подготовленных по результатам аудита эффективности.

Для подтверждения собранных доказательств в процессе аудита эффективности может формироваться рабочая документация.

Группа проверяющих в ходе аудита должна вести соответствующую документацию и картотеки, предусмотренные Регламентом контрольно-счетного органа.

Рабочие документы, файлы и картотеки, касающиеся данной проверки, используются для документального оформления основных решений и результатов работы в рамках данной проверки. Документы, подготовленные в рамках той или иной аудиторской проверки, должны иметь непосредственное отношение к данной проверке и включать полную информацию. Они должны быть написаны понятным языком и составлены таким образом, чтобы ими было удобно пользоваться.

Наличие хорошо составленных и полных рабочих документов имеет очень большое значение для обсуждения результатов проверки с руководителями проверяемой организации, подготовки кратких информационных записок для руководства, подготовки выступлений представителя КСО на слушаниях в Законодательном Собрании, ответов на вопросы, которые задают после таких выступлений депутаты и представители других заинтересованных сторон, а также для перспективного планирования проведения контрольно-ревизионных мероприятий.

Группы проверяющих должны вести контрольную картотеку по проверке с наиболее важными отчетами, разрешениями и решениями, охватывающими весь период проведения данной проверки.

Картотека, как правило, включает в себя:

- решения об осуществлении тех или иных проектов и программ, принимаемые в рамках процесса планирования работы КСО;
- обзорные отчеты и отчеты о результатах предварительного изучения объекта проверки;
- документы, в которых излагается точка зрения руководства в отношении применяемых критериев и других аспектов проверки;
- программы проверок, в которых говорится о проделанной работе;
- комментарии и рекомендации консультантов, советников и независимых экспертов;
- итоговые документы, подписываемые после завершения проверки;
- документы, являющиеся важной перепиской с руководителями проверяемых министерств и ведомств;
- высказывания и комментарии руководства, касающиеся отчетов о реализации тех или иных проектов и программ, и мероприятий, предпринятых с целью урегулирования имеющихся разногласий.

Фактические данные и информация, полученные по результатам осуществления контрольных действий, в том числе на объектах аудита эффективности, отражаются в актах.

Аудит эффективности может проводиться с использованием различных способов получения и методов изучения фактических данных и информации, выбор которых осуществляется таким образом, чтобы их применение обеспечивало возможность получения достаточных доказательств, позволяющих сделать обобщенные заключения и выводы.

Источниками первичной информации могут быть фактические данные, которые получены в результате использования таких способов получения фактических данных и информации, как запрос информации, использование нескольких источников информации, опрос, устные беседы, и других. Применение в аудите эффективности способа запроса осуществляется инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты в целях получения информации, документов и материалов, необходимых для проведения аудита эффективности, в порядке, установленном ст. 25 закона «О Счетной палате», Регламентом Счетной палаты.

Способ использования нескольких источников информации предусматривает применение в целях обеспечения надежности и достоверности информации как минимум трех различных источников информации, подтверждающих один и тот же факт, поскольку у заинтересованных лиц, имеющих отношение к предмету или деятельности объекта аудита эффективности, могут быть разные точки зрения и аргументы по одной и той же проблеме.

Применение в аудите эффективности способа опроса осуществляется в целях получения информации в виде ответов на заранее составленные вопросы, касающиеся организации, процессов, результатов использования федеральных и иных ресурсов в соответствующих социальных сферах и отраслях национальной экономики. Данный способ осуществляется путем проведения опросов пользователей и зарегистрированных представителей участников государственной ин-

формационной системы «Официальный сайт Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений».

В целях получения доказательств собранную в процессе аудита эффективности информацию необходимо проанализировать с использованием таких методов изучения фактических данных и информации, как сравнение с эталоном, сравнительный анализ, факторный анализ, анализ данных, в том числе измерений, расчетов и анализа финансовых и экономических показателей деятельности объекта аудита эффективности, и др.

Метод сравнения с эталоном применяется для изучения фактических данных, информации и заключается в их сравнении с эталонами, то есть с наиболее передовыми и эффективными процессами, подходами и методами работы, используемыми в деятельности федеральных государственных органов, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий и иных организаций, а также с наилучшими результатами использования федеральных и иных ресурсов, выявленных по результатам ранее проведенных мероприятий. Применение данного метода позволит определить, можно ли достичь лучших результатов по сравнению с фактически достигнутыми объектами аудита эффективности в проверяемой сфере использования ресурсов.

Метод сравнения с эталоном используется в случаях, когда необходимо выявить, существуют ли дополнительные возможности для повышения эффективности использования федеральных и иных ресурсов и совершенствования деятельности объектов аудита эффективности.

Сравнительный анализ применяется в целях сравнения достигнутых результатов использования федеральных и иных ресурсов с определенными целями и задачами и в сопоставлении альтернативных вариантов достижения целей и решения тех или иных задач.

Применение факторного анализа предполагает проведение оценки влияния факторов, оказывающих воздействие на результаты использования объектом аудита эффективности федеральных и иных ресурсов.

Анализ данных представляет собой метод изучения фактических данных и информации путем соотношения использованных федеральных и иных ресурсов с достигнутыми результатами, в том числе с учетом наилучших результатов использования указанных ресурсов, достигнутых аналогичными организациями и учреждениями (в случае наличия фактических данных и информации).

Применение в аудите эффективности методов изучения фактических данных и информации осуществляется с учетом критериев оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов. Действенность применения методов изучения фактических данных и информации зависит от квалификации инспекторов и иных сотрудников аппарата Счетной палаты, участвующих в проведении аудита эффективности.

Например, при аудите эффективности расходования государственных средств на оказание населению бесплатной медицинской помощи, предоставляемой в соответствии со ст. 41 Конституции РФ, определены основные цели аудита:

1. Определить, полноту исполнения на территории субъекта РФ требования ст. 41 Конституции РФ, гарантирующей гражданам право на бесплатную медицинскую помощь.

2. Определить рациональность, результативность и эффективность деятельности участников реализации территориальной программы госгарантий оказания гражданам бесплатной медицинской помощи.

3. Выявить причины (риски), влияющие на достижение оптимального результата в сфере здравоохранения в регионе.

Для достижения указанных целей одним из объектов контроля будет региональное управление (или министерство) здравоохранения. Практически каждое управление имеет в своем составе отдел по работе с персоналом органов и учреждений здравоохранения. Это структурное подразделение должно располагать сведениями о комплектовании кадрами всех ЛПУ региона, о количестве сертифицированных специалистов и т.п. Запросив указанные сведения, проверяющий сможет оценить: процент укомплектованности врачами и средним медицинским персоналом областных и муниципальных ЛПУ (больниц, амбулаторий, ФАПов), процент сертифицированных специалистов. Тут же обозначится один из видов рисков (причин, влияющих на достижение оптимального результата в сфере здравоохранения региона): проверяющий сможет оценить, каких специалистов не хватает в том или ином муниципальном образовании, какие специалисты работают с превышением нагрузки и т.п.

Вторым шагом будет определение причин нехватки медицинских кадров. Для этого оценивают: уровень заработной платы, наличие транспортного обеспечения, инфраструктуры в населенном пункте, его удаленность от областного (краевого) центра и действия органов власти для обеспечения специалистов жильем, материальное стимулирование и т.п.

Оценив внутренний контроль управления (министерства) по работе с персоналом органов и учреждений здравоохранения, сопоставив результаты со своими выводами, проверяющий может принять решение о проведении встречных проверок ЛПУ. Полученные доказательства в своей совокупности послужат основой для выработки предложений по улучшению ситуации в регионе с укомплектованием кадрами учреждений здравоохранения.

Проверяющий может изучить фактические операции, действия, записи или документы. Основной метод заключается в определении совокупности учетных документов, которые будут проверены, осуществлении выборки, и последующей проверке правильности произведенных операций с помощью установленного стандарта или критерия. Во всех случаях, когда это возможно, проверяются конечные результаты. Например, можно осуществить выборочную проверку операций по государственным закупкам, чтобы в целом определить, соблюдается ли порядок госзакупок, и не завышены ли цены на те или иные материалы и услуги.

Для сбора фактических данных в качестве основного подхода можно использовать выборочный контроль. Прямая проверка особенно эффективна в том случае, если проверяющий хочет определить влияние какого-либо действия или параметра на совокупность проверяемых учетных документов, дать количественную оценку тому, каковы последствия существования того или иного недостатка. Если контролер хочет спроецировать результаты проверки на всю совокупность проверяемых учетных документов, он может использовать методы формального выборочного контроля. Если он не обладает богатым опытом применения методов выборочного контроля, может потребоваться помощь специалистов.

Рекомендуемый СГА 104 порядок действий в процессе основного этапа аудита эффективности рассмотрен в табл. 6.

Таблица 6

Рекомендуемый порядок действий в процессе проведения аудита эффективности

№ п/п	Действия в процессе организации и в ходе проведения аудита эффективности
	Основной этап аудита эффективности
1	Осуществить контрольные действия, в том числе на объектах аудита эффективности, собрать фактические данные и информацию в соответствии с выбранными способами
2	Провести изучение собранных фактических данных и информации, сформировать доказательства
3	Провести при необходимости дополнительный сбор и изучение фактических данных и информации для уточнения или обоснования доказательств
4	Оформить акты по результатам контрольного мероприятия на объектах
5	Подготовить в случае поступления от должностных лиц объекта аудита эффективности письменных замечаний заключение на представленные замечания и направить в адрес объекта аудита эффективности

#### 2.4. Особенности заключительного этапа

В некоторых изданиях и публикациях этот этап часто называют аналитическим и синтетическим этапом.

На этом этапе важно детально проанализировать результаты деятельности объекта, нарушений действующего законодательства, выявить причинно-следственные связи между эффективностью деятельности объекта и оптимальностью работы системы управления, а также влияние иных внешних факторов.

Целью заключительного этапа является разработка конкретных научно обоснованных рекомендаций и предложений по повышению эффективности деятельности проверяемого объекта.

При разработке предложений целесообразно их классифицировать по следующим направлениям:

- социальные;
- организационные;
- экономические;
- правовые;

- информационные;
- технологические.

По каждой из названных групп необходимо осуществление расчетов, показывающих действенность реализации предложений, а также консультации и обсуждения со специалистами проверяемого объекта.

Замечания и выводы могут быть положительными или отрицательными. Они, по возможности, должны быть представлены в количественном (ценовом) выражении и отражать:

- масштабность проблемы;
- как часто она возникает;
- на каком количестве человек она отражается;
- каковы возможные потери потенциально сэкономленных средств.

Замечания и предложения должны быть:

- правильными и существенными;
- приводить к повышению эффективности, результативности или уровня отчетности;
- отвечать исключительно целям аудита.

Завершающим документом данного этапа является *окончательный отчет* с обоснованными выводами об эффективности работы объекта и факторах, влияющих на нее, а также *представление, аналитическая записка или аналитический доклад*.

Подготовка и оформление результатов аудита эффективности осуществляется в рамках заключительного этапа, в ходе которого составляются заключения, выводы и рекомендации, отражаемые в отчете о результатах контрольного мероприятия.

Подготовку результатов аудита эффективности необходимо начинать с всестороннего анализа и сравнения собранных фактических данных и информации (доказательств), которые зафиксированы в составленных в ходе проверки актах, с утвержденными критериями оценки эффективности. По результатам этого сравнения в отчете о результатах контрольного мероприятия следует подготовить и указать заключения, которые должны показывать, в какой степени организация, процессы и результаты использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере или деятельность объектов аудита эффективности по их использованию соответствуют критериям оценки эффективности. Если организация, процессы и фактические результаты использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере и деятельность объектов аудита эффективности по их использованию соответствуют установленным критериям, это может указывать на то, что ресурсы используются с достаточной степенью эффективности. Их несоответствие свидетельствует о наличии недостатков и необходимости совершенствования организации, процессов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности по их использованию. В случае выявления недостатков заключения должны содержать конкретные факты, свидетельствующие о неэффективном использовании объектами аудита эффективности федеральных и иных ресурсов.

При проведении сравнительного анализа следует исходить только из полученных и собранных фактических данных, служащих надежными доказательствами выявленных отклонений и недостатков. На основе заключений о результатах сравнительного анализа формулируются соответствующие выводы по каждой цели аудита эффективности, которые должны:

- содержать характеристику и отражать значимость выявленных отклонений в организации, процессах, фактических результатах использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере или в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию от установленных критериев оценки эффективности;

- определять причины выявленных недостатков, которые привели к неэффективному использованию федеральных и иных ресурсов, и последствия, которые эти недостатки влекут или могут повлечь за собой;

- указывать должностных лиц, действия которых привели к возникновению выявленных недостатков;

- включать общую оценку эффективности использования федеральных и иных ресурсов исходя из целей аудита эффективности.

Заключения о соответствии организации, процессов, фактических результатов использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере или деятельности объектов аудита эффективности по их использованию установленным критериям оценки эффективности, а также сделанные на их основе выводы отражаются в соответствующих разделах отчета о результатах контрольного мероприятия.

В случае если в ходе мероприятия выявлены недостатки, а сделанные выводы указывают на возможность существенно улучшить результаты работы объектов аудита эффективности, необходимо подготовить рекомендации для принятия мер по устранению этих недостатков, которые отражаются в соответствующем разделе отчета о результатах контрольного мероприятия.

Если организация, процессы, результаты использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере и (или) деятельность объектов аудита эффективности по их использованию соответствуют установленным критериям и могут быть признаны удовлетворительными, это еще не означает, что использованы все имеющиеся возможности для более эффективного использования указанных ресурсов. Необходимо, основываясь на заключениях и выводах, сделанных по результатам аудита эффективности, находить эти возможности и разрабатывать соответствующие рекомендации по совершенствованию организации, процессов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности.

Рекомендации должны быть ясными, а их изложение – логичным и обоснованным. Содержание рекомендаций должно соответствовать поставленным целям аудита эффективности и основываться на заключениях и выводах, сделанных по результатам аудита эффективности. Рекомендации необходимо формулировать таким образом, чтобы они были:



- обращены в адрес объектов аудита эффективности, государственных органов, организаций и должностных лиц, в компетенцию и полномочия которых входит их выполнение;
- ориентированы на принятие объектами аудита эффективности конкретных мер по устранению выявленных недостатков;
- направлены на устранение причин возникновения выявленных недостатков или проблем;
- направлены на получение результатов от их внедрения, которые можно оценить или измерить;
- экономически оправданными, т.е. расходы, связанные с их выполнением, не должны превышать достигаемый результат от их реализации;
- четкими и простыми по форме.

Формулировки рекомендаций должны быть достаточно конкретными, но без излишней детализации. В рекомендациях, как правило, излагаются в общих чертах конкретные вопросы, которым адресаты должны уделить внимание и которые должны рассмотреть для принятия соответствующих решений. При этом содержание рекомендаций должно быть таким, чтобы можно было проверить их реализацию. Вопрос о разработке конкретных практических мер по устранению недостатков в деятельности объектов аудита эффективности и повышению эффективности использования федеральных и иных ресурсов должен решаться непосредственно их руководством. Вместе с тем, если по результатам аудита эффективности установлена необходимость осуществления соответствующих мероприятий по повышению эффективности использования федеральных и иных ресурсов, они должны быть рекомендованы руководству объекта аудита эффективности.

Количество рекомендаций определяется содержанием и масштабом аудита эффективности, но не должно быть большим. При их подготовке необходимо руководствоваться правилом, что их лучше дать немного, но наиболее важных, чем большое количество незначительных рекомендаций, которые могут отвлекать внимание адресатов и пользователей информации от ключевых результатов аудита эффективности.

Подготовка и оформление отчета о результатах контрольного мероприятия являются завершающими процедурами проведения аудита эффективности. Результаты аудита эффективности должны излагаться в отчете в соответствии с поставленными целями. В отчете следует приводить наиболее существенные факты, свидетельствующие о неэффективном использовании федеральных и иных ресурсов, а также указывать конкретные причины и обнаруженные или возможные последствия выявленных недостатков и лиц, допустивших эти недостатки. В случае установления при проведении аудита эффективности фактов неэффективного использования федеральных и иных ресурсов в отчете о результатах контрольного мероприятия также необходимо отразить рекомендации по их устранению.

Подготовка отчета о результатах проверки осуществляется в соответствии с планом проведения проверки. Для того чтобы обеспечить надлежащее качество данного документа, целесообразно применять метод непрерывного составления

отчетности. В начале проведения проверки необходимо подготовить общую схему отчета, основу которой могут составить результаты предварительного изучения проверяемых организаций и программа проверки. Затем, по мере получения аудиторских доказательств и их фиксирования в рабочих документах (актах проверки по каждому проверяемому объекту), эта схема наполняется соответствующими материалами и к концу проведения проверки формируется предварительный набросок проекта отчета.

После завершения проверки процесс подготовки отчета проходит следующие этапы.

1. Руководитель проверки подготавливает предварительный проект отчета и проводит его обсуждение с консультативной группой (экспертный совет, члены коллегии контрольно-счетного органа). Затем проект отчета направляется должностному лицу контрольно-счетного органа, ответственному за проведение данной проверки. Выводы и рекомендации по результатам проверки направляются руководству проверенных объектов с целью выяснения их мнения.

2. После получения официального ответа от руководства проверенных объектов и анализа полученных замечаний и возражений, проводится коллегия по согласованию разногласий, и, в случае необходимости, соответствующая доработка текста проекта отчета. Руководитель проверки представляет доработанный проект отчета о результатах проверки на рассмотрение должностному лицу контрольно-счетного органа, ответственному за ее проведение.

3. По результатам рассмотрения проекта отчета группа проверяющих, при необходимости, осуществляет его доработку, и руководитель проверки направляет окончательный проект отчета указанному должностному лицу.

4. Должностное лицо контрольно-счетного органа, ответственное за проведение данной проверки, направляет окончательный вариант отчета о результатах проверки на утверждение в соответствии с установленным в контрольно-счетном органе порядком.

Отчет состоит из нескольких взаимосвязанных частей, составляющих его структуру.

### **Часть 1: Содержание**

Если отчет обширен и включает в себя несколько объектов проверки, имеет смысл предварить его содержанием с указанием разделов и страниц, чтобы пользователю было легче найти интересующую его информацию.

### **Основание проверки**

Информация о том, на каком основании проводилась проверка, ее нормативно-правовое обеспечение (ссылка на соответствующие законодательные акты, план работы контрольно-счетного органа и т.д.).

### **Сроки проверки**

Информация о периоде времени, в течение которого проводилась проверка.

### **Цели проверки**

Поскольку аудит эффективности применяется в сфере управленческой деятельности и не имеет, в отличие от финансового аудита, стандартизированных и неизменных объектов, методов и операций проверки, то определение целей становится основополагающим компонентом и требует особой тщательности

определения. Как правило, цель проверки, выносящаяся в заглавие отчета, подразделяется на «подцели», которые обеспечивают максимальное освещение вопроса. Так, например, в «Проверке эффективности расходования государственных средств на предоставление бесплатной медицинской помощи гражданам Российской Федерации в соответствии с требованиями ст. 41 Конституции Российской Федерации» главный вопрос формулировался следующим образом: «как выполняется указанная конституционная норма за счет бюджетных источников финансирования». Соответственно, вопросы проверки включали в себя анализ эффективности региональных программ здравоохранения; проверку деятельности органов власти и организаций, работающих в системе здравоохранения; анализ функционирования сложившейся системы бесплатной медицинской помощи (как с точки зрения правовой оценки, так и с точки зрения ее финансового обеспечения) и др. По каждому из вопросов были определены цели мероприятий, проводимых в рамках общей программы проверки.

Следует отметить, что каждая поставленная цель проверки должна быть сформулирована таким образом, чтобы была очевидна ее актуальность и значимость. Должна также просматриваться причинно-следственная связь вопросов проверки. Для удобства пользователей (особенно, если аудит эффективности затрагивает какую-либо глобальную сферу, и объем отчета велик) имеет смысл представить в отчете таблицу следующего содержания: цель проверки – основной вывод – ссылка на соответствующий раздел отчета. Также возможно приложить к отчету программу проверки, которая включает в себя подробный перечень вопросов, освещаемых в ходе проводимого аудита эффективности.

### **Объекты проверки**

Перечень проверяемых организаций.

### **Критерии проверки**

Критерии проверки индивидуальны для каждого случая в зависимости от сферы проверки, поставленных целей, масштаба проверки. Исходя из общих критериев аудита эффективности, который оперирует понятиями эффективности, результативности и экономичности расходующих средств, следует конкретизировать наполнение каждого из них для проверяемой сферы. Критерии проверки должны быть обоснованными, доступными для понимания и исчерпывающими для проверяемой отрасли. При определении критериев важно проследить и проанализировать их взаимосвязь, обозначив причинно-следственные отношения и взаимодополняемость.

### **Методика проверки**

Краткое описание методов проведения проверки со ссылкой на научные разработки (если таковые имеются). Так, например, при проведении проверки эффективности использования средств в здравоохранении, была использована методика комплексной оценки уровня реализации территориальных программ государственных гарантий, предполагающая рассмотрение трех основных критериев эффективности (достаточность, доступность, качество) по совокупности различных показателей.

### **Материалы, использованные для анализа**

Перечень материалов, использованных при проведении проверки, со ссылкой на источники информации (отчеты, статистические данные, социологические опросы, внутренняя информация проверяемых организаций и т.д.).

### **Список сокращений и специальных терминов**

Необязательный, но желательный компонент отчета, поскольку зачастую важная информация не воспринимается, если текст изобилует терминологией, знакомой только специалистам проверяемой отрасли. Эту информацию можно оформить как одно из приложений.

### **Часть 2: Краткое введение**

Краткий вводный комментарий, содержащий оценку состояния проверяемой сферы, обосновывающий значимость проблематики проводимого аудита и актуальность его проведения.

### **Основная часть (результаты анализа и проверок)**

Эта часть отчета содержит информацию о реализации программы проверки, отвечает на заявленные вопросы и представляет доказательства выводов и заключений. Она должна иметь четкую структуру и строго следовать логике, заданной целями проверки. Как правило, эта часть отчета составляется на основании актов проверок каждого объекта. Следует учитывать, что заключительный отчет не должен быть перегружен информацией, которая обычно содержится в актах, для него достаточно информации по основным показателям и критериям каждого раздела проверки. Рекомендуются снабжать эту часть отчета наглядным материалом (графики, диаграммы, таблицы), который структурирует «поток» сложной информации и сокращает время ее восприятия при представлении отчета заинтересованным лицам.

### **Часть 3: Выводы**

В отличие от финансового аудита, который констатирует факт соответствия / несоответствия финансовой деятельности проверяемого объекта существующему законодательству, выводы аудита эффективности касаются сферы управления и принятия решений. Поэтому выводы по результатам проверок эффективности будут субъективны относительно выводов финансового аудита и, соответственно, неоднозначны. В связи с этим следует учитывать, что формирование соответствующих заключений и выводов в отчете о результатах проверки является прерогативой и входит в компетенцию только группы проверяющих, а также должностного лица контрольно-счетного органа, ответственного за ее проведение.

### **Предложения и рекомендации**

Предложения по результатам аудита эффективности носят рекомендательный характер (в отличие от предписаний по результатам финансового аудита) и должны строго следовать выводам по результатам проверки. Предложения должны соответствовать масштабам проверки (например, если по аудиту эффективности в сфере здравоохранения сделан вывод о неудовлетворительной организации деятельности всей системы бесплатной медицинской помощи, то соответствующие предложения должны адресоваться верховным органам власти). Предложения и рекомендации должны соответствовать структуре отчета, быть

адресованы каждому из проверяемых объектов на основании проведенной проверки и находиться в пределах компетенции проверяемого объекта. Предложения и рекомендации должны быть конкретны и носить конструктивный характер, обращая критику выявленных недостатков в сторону возможных способов улучшения ситуации.

#### **Часть 4: Приложения**

В приложениях содержится вся дополнительная информация, не вошедшая в основную часть отчета (перечень нормативно-правовых документов для проверяемой сферы; справки, отчеты, статистические данные, полные таблицы показателей, по которым проводился анализ, и т.д.).

Помимо вышеперечисленного, отчеты по аудиту эффективности могут содержать дискуссионные материалы, так как заключение об эффективности использования государственных средств носит более субъективный характер по сравнению с заключением об их целевом использовании. Это связано с тем, что заключение об эффективности опирается не столько на финансовые документы, сколько на совокупность различных аргументов и доказательств, характеризующих деятельность проверяемых организаций по использованию государственных средств, которые были собраны в процессе проведения проверки.

Кроме того, отчет может содержать замечания руководителей проверенных организаций (если они представлены), включая имеющиеся разногласия в отношении использованных критериев оценки эффективности, сделанных по результатам проверки выводов, а также запланированные ими меры по устранению выявленных недостатков.

Для более объективной оценки результатов использования федеральных и иных ресурсов в отчет о результатах контрольного мероприятия следует включать не только выявленные недостатки, но и заслуживающую внимания положительную практику в проверяемой сфере и в деятельности объектов аудита эффективности, информация о которых могла бы быть полезна другим государственным органам, организациям и учреждениям для совершенствования их деятельности в целях повышения эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

В зависимости от содержания результатов аудита эффективности наряду с проектом отчета при необходимости подготавливаются проект представления Счетной палаты, содержащий в том числе требования по устранению выявленных недостатков и рекомендации руководителям соответствующих объектов аудита (контроля) и государственных органов, в компетенции которых находится решение поставленных вопросов, а также проекты информационных писем Счетной палаты в адрес государственных органов и организаций, заинтересованных в результатах аудита эффективности.

Отчет о результатах аудита эффективности должен содержать такую информацию, которая отвечала бы следующим основным требованиям: быть полной, точной, объективной, убедительной, ясной и лаконичной.

Полнота информации обеспечивается в том случае, если отчет имеет достаточный объем материалов и доказательств, необходимых для обоснования результатов аудита эффективности и обеспечивающих адекватное и правильное понимание содержащейся в них информации.

Точность информации, имеющейся в отчете, заключается в том, чтобы представленные доказательства были достоверными, а сделанные выводы находились в строгом соответствии с ними. Точность отчета нужна для того, чтобы убедить в достоверности и надежности информации, содержащейся в нем. Любая неточность в отчете может вызвать сомнения в обоснованности всего отчета и может отвлечь внимание от его содержания.

Отчет должен включать только ту информацию, заключения и выводы, которые подтверждаются надлежащими и соответствующими аудиторскими доказательствами, зафиксированными в актах и рабочих документах проверяющих. Если проверяющие используют информацию, которая представляет большое значение для заключений и выводов по результатам проверки, но она не проверялась, об этом следует указать в отчете. При этом нельзя делать выводы и давать рекомендации, основанные только на такой информации.

Объективность информации достигается в том случае, если отчет сбалансирован как по содержанию, так и по тону. Аудиторские доказательства, представленные в отчете, следует излагать в такой беспристрастной форме, чтобы они были убедительны в отношении достоверности сделанных заключений и выводов. В отчете не должно быть преувеличения и излишнего подчеркивания выявленных недостатков. При описании недостатков следует также приводить объяснения ответственных должностных лиц проверенных организаций, включая их мнения относительно тех трудностей и проблем, с которыми они сталкиваются в своей работе.

Тон отчета должен быть таким, чтобы побуждать должностные лица проверенных организаций к принятию необходимых решений и действий в соответствии с выводами и рекомендациями по результатам проверки. Хотя выводы в отчете должны быть четкими и обоснованными, следует избегать формулировок, которые могут вызывать у руководства проверенных организаций желание защищаться или противостоять тем, кто их проверял. Поэтому в отчете внимание должно акцентироваться не на критике недостатков в деятельности проверяемой организации, а, прежде всего, на необходимости и рекомендациях по ее улучшению.

Убедительность информации обеспечивается тогда, когда результаты проверки, изложенные в отчете, соответствуют поставленным целям аудита эффективности, сделанные заключения и выводы аргументированы, а предлагаемые рекомендации логически следуют из них. Приводимая информация должна быть достаточной для того, чтобы признать обоснованность заключений, разумность и пользу выводов, а также выгоду от внедрения рекомендаций. Отчеты, составленные таким образом, позволяют привлечь внимание ответственных должностных лиц к вопросам, которые требуют принятия с их стороны решений, и способствуют устранению выявленных недостатков.

Ясность информации достигается в том случае, когда отчет написан простым языком, легко читается и понятен. Если в тексте используются какие-либо технические или специальные термины, незнакомые сокращения, они должны быть объяснены. Для того чтобы содержание отчета было ясным и понятным, изложение фактов и формулирование заключений и выводов должно осуществляться в логической последовательности. В тексте отчета следует выделять наиболее важные вопросы и ключевые предложения, использовать названия и заголовки, а также, при необходимости, наглядные средства (фотографии, таблицы, графики и т.п.).

Лаконичность информации требует, чтобы объем отчета не превышал разумных пределов, учитывая масштабы и характер проведенной проверки. При изложении материала следует избегать ненужных повторений, а также учитывать, что излишество подробностей отвлекает внимание от наиболее важных положений отчета и даже может исказить поставленные цели и реальные результаты проверки, тем самым ввести читателя в заблуждение.

Рекомендуемый СГА 104 порядок действий на заключительном этапе проведения аудита эффективности рассмотрен в табл. 7.

Таблица 7

**Рекомендуемый порядок действий в ходе проведения аудита эффективности**

<b>№ п/п</b>	<b>Действия в процессе организации и в ходе проведения аудита эффективности</b>
	Заключительный этап аудита эффективности
1	Подготовить и отразить в соответствующем разделе проекта отчета о результатах контрольного мероприятия заключения о соответствии фактических данных об организации, процессах, результатах использования федеральных и иных ресурсов в проверяемой сфере и деятельности объектов аудита эффективности по их использованию, полученных в процессе контрольных действий, в том числе на объекте аудита эффективности, утвержденным критериям оценки эффективности
2	Определить причины выявленных недостатков и проблем в проверяемой сфере использования федеральных и иных ресурсов и сформулировать выводы по каждой цели аудита эффективности, которые следует отразить в соответствующем разделе проекта отчета о результатах контрольного мероприятия
3	Подготовить и отразить в соответствующем разделе проекта отчета о результатах контрольного мероприятия рекомендации по устранению выявленных в ходе аудита эффективности недостатков в целях повышения эффективности использования федеральных и иных ресурсов
4	Подготовить проект отчета о результатах контрольного мероприятия, содержащий в том числе заключения, выводы и рекомендации, обсудить его на совещании группы инспекторов, иных сотрудников аппарата Счетной палаты и внешних экспертов (в случае их привлечения)
5	Внести в проект отчета о результатах контрольного мероприятия необходимые изменения по результатам его обсуждения
6	Подготовить проекты отчета о результатах контрольного мероприятия, представления Счетной палаты и информационных писем Счетной палаты по результатам аудита эффективности

№ п/п	Действия в процессе организации и в ходе проведения аудита эффективности
7	Направить проекты отчета о результатах контрольного мероприятия, представления Счетной палаты и информационных писем Счетной палаты на рассмотрение члена Коллегии Счетной палаты, ответственного за проведение контрольного мероприятия, и доработать их с учетом замечаний (при их наличии)
8	Согласовать: 1) вносимые на рассмотрение Коллегии Счетной палаты проекты отчета о результатах контрольного мероприятия, представления Счетной палаты, информационных писем Счетной палаты, карты итогов контрольного мероприятия и другие документы – с Департаментом юридического обеспечения; 2) карту итогов контрольного мероприятия – с Департаментом методологического обеспечения деятельности Счетной палаты Российской Федерации и осуществления внешнего государственного (муниципального) аудита (контроля) и Департаментом автоматизации информационного обеспечения
9	Представить окончательный отчет о результатах контрольного мероприятия и другие документы, подготовленные по результатам аудита эффективности, на рассмотрение Коллегии Счетной палаты
10	После утверждения отчета о результатах контрольного мероприятия Коллегией Счетной палаты: 1) направить отчет о результатах контрольного мероприятия в палаты Федерального Собрания Российской Федерации; 2) направить представления Счетной палаты и информационные письма Счетной палаты соответствующим адресатам; 3) подготовить сообщение о результатах аудита эффективности для средств массовой информации

## Тестовые вопросы по главе 2

1. Какое действие необходимо выполнить на этапе текущего планирования:

- a) определить приоритетные задачи, на решении которых будет сконцентрировано внимание органа внешнего финансового контроля;
- b) разработать стратегический план органа внешнего финансового контроля по проведению аудита эффективности;
- c) подготовить программу проведения аудитов эффективности на основе предварительного изучения объектов.

2. Какие действия необходимо выполнить в целях более качественного планирования аудиторских процедур и с целью подготовки более оптимальной программы аудита:

- a) определить аудиторский риск и оценить существенность;
- b) проанализировать результаты деятельности потенциального объекта аудита эффективности;
- c) проанализировать материалы предыдущих проверок.

3. Что является базой для определения контрольных мероприятий (проверок) при аудите эффективности:

- a) цели аудита эффективности;



б) методы осуществления деятельности Счетной палаты, а также способы получения и методы изучения фактических данных и информации при проведении аудита эффективности;

с) критерии оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

4. В чем заключается основное назначение плана аудита эффективности:

а) он служит основным руководством для группы, осуществляющей аудит;

б) определить цель, предмет, объект, критерии, а при необходимости – подкритерии аудита эффективности;

с) организовать упорядоченное, эффективное и экономичное проведение мероприятий, необходимых для достижения целей аудита.

5. В каком случае доказательства, полученные в процессе проведения аудита эффективности являются достаточными:

а) если они соответствуют фактическим данным и информации, полученным в ходе аудита эффективности;

б) если их объем и содержание позволяют сделать обоснованные выводы по результатам аудита эффективности;

с) если они имеют логическую, разумную связь с выявленными недостатками.

6. Материальные доказательства могут быть получены:

а) от объекта аудита эффективности и независимой (третьей) стороны на бумажных носителях или в электронном виде в установленном порядке;

б) в процессе осуществления контрольных действий при наблюдении за событиями на объекте аудита эффективности, действиями должностных лиц объекта аудита эффективности и представлены в виде фотографий, схем или в ином графическом виде;

с) в результате проведенного инспекторами анализа отдельных показателей, их совокупности или различных данных об организации, процессах, результатах использования федеральных и иных ресурсов.

7. Какой метод изучения фактических данных и информации используется в случаях, когда необходимо выявить, существуют ли дополнительные возможности для повышения эффективности использования федеральных и иных ресурсов и совершенствования деятельности объектов аудита эффективности:

а) метод факторного анализа;

б) метод сравнительного анализа;

с) метод сравнения с эталоном.

8. Что должно содержаться в основной части отчета:

а) информация о реализации программы проверки;

б) краткое описание методов проведения проверки со ссылкой на научные разработки;

с) предложения и рекомендации по результатам аудита эффективности.

9. Для более объективной оценки результатов использования федеральных и иных ресурсов в отчет следует включать:

а) только выявленные недостатки;

б) дискуссионные материалы, так как заключение об эффективности использования государственных средств носит более субъективный характер по сравнению с заключением об их целевом использовании;

с) выявленные недостатки и заслуживающую внимания положительную практику в проверяемой сфере и в деятельности объектов, информация о которых могла бы быть полезна другим государственным органам, организациям и учреждениям для совершенствования их деятельности.

10. Какова цель заключительного этапа аудита эффективности:

а) дать оценку эффективности использования средств и эффективности деятельности проверяемого объекта;

б) разработка конкретных научно обоснованных рекомендаций и предложений по повышению эффективности деятельности проверяемого объекта;

с) отразить наиболее существенные факты неэффективного использования ресурсов, а также указать конкретные причины и обнаруженные или возможные последствия выявленных недостатков и лиц, допустивших эти недостатки.

### 3. РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ И КОНТРОЛЬ РЕАЛИЗАЦИИ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

#### 3.1. Оценка эффективности бюджетных расходов и использования объектов государственной собственности

В настоящее время учеными и практикующими специалистами ведется активная работа по изучению проблемы неэффективного расходования бюджетных средств и поиску направлений и способов их решения, накоплен большой опыт практической работы Счетной палаты и контрольно-счетных органов. Несмотря на это, исследования носят несистемный и ситуационный характер, и как правило, обусловлены спецификой деятельности проверяемого объекта.

В ст. 34 Бюджетного Кодекса РФ установлен принцип эффективности использования бюджетных средств, означающий, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках своих бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности). Кроме ст. 34 Бюджетного кодекса РФ, в отечественном законодательстве отсутствуют нормативные правовые документы, определяющие неэффективное использование бюджетных средств и государственной (муниципальной) собственности. Также отсутствуют единые критерии признания бюджетных расходов эффективными либо неэффективными.

Исходя из требований Бюджетного кодекса РФ, получатели бюджетных средств, которые реализуют принципы эффективности, результативности и целевого характера использования средств при осуществлении своей деятельности, **самостоятельно** определяют направления использования бюджетных средств с учетом и целевого их использования в соответствии с бюджетной классификацией.

Отсутствие единых методик и критериев оценки эффективности приводит к тому, что при осуществлении проверок сотрудники Счетной палаты и КСО опираются не только на первичные документы и бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но и на совокупность различных аргументов и доказательств, а также на мнение экспертов и, как следствие, определяют степень эффективности или неэффективности использования бюджетных ресурсов исходя из сугубо личного понимания эффективности. Мнение сотрудника КСО является субъективным и может существенно отличаться от мнения должностных лиц объекта проверки или иных лиц. Таким образом, оценка неэффективного использования бюджетных средств носит субъективный характер и в любой конкретной ситуации может быть оспорена. При этом сложившаяся судебная практика достаточно противоречива.

Согласно позиции ВАС, изложенной в Постановлении Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 г. № 23 «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации» «оценивая соблюдение участниками бюджетного процесса указанного принципа, судам необходимо учитывать, что участники бюджетного процесса в рамках реализации поставленных перед ними задач и в пределах, выделенных на определенные цели бюджетных средств самостоятельно определяют необходимость, целесообразность и

экономическую обоснованность совершения конкретной расходной операции». В связи с этим конкретная расходная операция может быть признана неэффективным расходованием бюджетных средств только в случае, когда контрольный орган докажет, что поставленные перед участником бюджетного процесса задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств или что, используя определенный бюджетом объем средств, участник бюджетного процесса мог бы достигнуть лучшего результата. Ссылка в актах (отчетах) КСО на ст. 34 Бюджетного кодекса РФ не позволяет сделать каких-либо выводов, поскольку она устанавливает лишь общий принцип эффективности и экономности использования бюджетных средств, но в ней не содержится конкретных правил, которые могли быть нарушены.

Аналогичная позиция закреплена и в СГА 104 «Аудит эффективности». Согласно п. 1.7 стандарта, при установлении факта неэффективного использования бюджетных средств, если программой контрольного мероприятия не предусмотрены цели и вопросы по оценке эффективности их использования, контролирующий орган должен получить исчерпывающие доказательства того, что поставленные задачи могли быть выполнены проверяемым объектом с использованием меньшего объема средств или что, используя определенный объем средств, проверяемый объект мог бы достигнуть лучшего результата. Таким образом, в отдельных случаях (если аудит эффективности не являлся предметом контрольного мероприятия, но в ходе проверки были выявлены факты неэффективного использования ресурсов), сотрудники КСО должны собрать доказательства, подтверждающие факты нарушения принципа эффективности, и на этой основе подготовить соответствующее заключение. Несмотря на то, что в ходе контрольного мероприятия какой-либо факт хозяйственной жизни проверяемого объекта контролирующий орган квалифицирует как неэффективное использование бюджетных средств, суды зачастую признают данную позицию проверяющих необоснованной, поскольку доказать эффективность иного варианта использования средств крайне сложно.

Следуя логике Бюджетного кодекса, принцип эффективности использования средств увязан с принципом результативности, что достигается получателем бюджетных средств либо с использованием наименьшего объема средств для достижения запланированного результата (экономия), либо с использованием запланированного объема средств с достижением лучшего результата. Иначе говоря, эффективность достигается либо в определенном количестве бюджетных средств, которые были использованы для достижения заданного результата (по объему и качеству), либо достижение результата, но с меньшими денежными расходами. В противоположность сказанному неэффективность использования бюджетных ресурсов связана:

- с недостижением заданного (запланированного) результата;
- достижением результата с расходами, превышающими запланированные;
- не достижением запланированных результатов при расходах, превышающих запланированные.

Как уже было сказано ранее, предметом аудита эффективности являются не только результаты использования бюджетных ресурсов и объектов государственной (муниципальной) собственности, но также организация и процессы их использования. Таким образом, предметная область аудита эффективности имеет широкие границы и включает не только целевые программы, но и виды деятельности и функции органов управления.

В основном неэффективные бюджетные расходы обусловлены некачественным планированием, отсутствием или слабым внутренним контролем за расходами, нерациональным использованием (неиспользованием) приобретенного имущества. Проведенный анализ деятельности Счетной палаты и КСО позволяет привести следующие *неисчерпывающие* примеры неэффективных бюджетных расходов или неэффективного использования государственной (муниципальной) собственности:

- неприменение правовых механизмов, предусмотренных законодательством в сфере размещения заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд;

- нарушения при применении конкурсных мероприятий;

- неиспользование объектов недвижимости; несоответствие площади используемых помещений штатной численности учреждения; использование имущества не по назначению. Данные факты также являются основанием для перераспределения имущества между учреждениями при условии, что передача части излишних помещений не повлияет негативно на деятельность учреждения;

- передача объектов недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного за учреждением, иному лицу без согласия собственника. Исходя из норм ст. 298 Гражданского кодекса автономные и бюджетные учреждения без согласия собственника не вправе распоряжаться недвижимым имуществом и особо ценным движимым имуществом, закрепленным за ними собственником или приобретенным учреждениями за счет средств, выделенных им собственником на приобретение указанного имущества. Этой же статьей установлено, что казенное учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться имуществом без согласия собственника имущества. Согласование с учредителем распоряжения особо ценным движимым, недвижимым имуществом производится с соблюдением требований к данным операциям, установленных учредителем;

- приобретение активов (оборудования, инвентаря и других активов), которые на момент проверки не введены в эксплуатацию (при отсутствии потребности в них, отсутствии технических условий использования или специалистов и т.д.);

- низкая интенсивность использования оборудования и инвентаря;

- низкое качество поддержания активов в надлежащем состоянии, что приводит к преждевременным поломкам, повышенному расходованию запасных частей и комплектующих;

- списание оборудования до истечения гарантийного срока осуществлено на основании заключения сотрудника организации, которая не является авторизованным центром производителя. При этом не была определена ориентировочная стоимость ремонтных работ оборудования и замены его частей;

- приобретение морально устаревшего оборудования, товаров;
- использование материальных ценностей не по назначению;
- приобретение товаров, работ и услуг, не соответствующих установленным требованиям качества и безопасности;
- приобретение работ, услуг, выполняемых и оказываемых с применением морально устаревших технологий;
- приобретение материальных запасов в количествах, превышающих потребности учреждения (сверхнормативные запасы);
- приобретение материальных запасов (продуктов питания, медикаментов и других) ненадлежащего качества или с истекшим сроком годности;
- отсутствие приборов учета, энергосберегающего оборудования, товаров, имеющих энергетическую эффективность;
- необоснованное накопление на счетах остатков денежных средств;
- образование просроченной дебиторской задолженности и непринятие мер по ее взысканию;
- непогашение учреждениями в установленные сроки кредиторской задолженности при наличии соответствующих денежных средств;
- оплата пеней (штрафов) в результате непринятия мер по погашению кредиторской задолженности;
- уплата авансовых платежей подрядным организациям по договорам, работы по которым на момент проверки не были начаты;
- уплата авансовых платежей подрядным организациям в размерах, превышающих установленные контрактом или требованиями законодательства;
- осуществление опережающих платежей, в том числе расходов следующего года. Обычно такие ситуации случаются в конце года, когда получатели бюджетных средств стремятся «освоить» оставшиеся средства текущего года;
- оплата проектно-изыскательских работ, которые не нашли своего практического применения;
- не возмещение сторонними потребителями (арендаторами) коммунальных услуг (в условиях договора аренды не устанавливается условие о компенсации арендатором стоимости эксплуатационных расходов исходя из арендуемых площадей, при определении размера арендных платежей эти расходы также не были учтены);
- неприменение предусмотренных контрактом штрафных санкций за нарушения условий контрактов. Законодательством предусмотрены предупредительные меры, направленные на более эффективное использование средств. Согласно ст. 34 закона № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» в контракты должно быть включено обязательное условие об ответственности заказчика и поставщика (подрядчика, исполнителя) за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязательств, предусмотренных контрактом;
- заключение контракта по завышенным ценам. При проведении контрольных мероприятий сотрудники КСО осуществляют анализ цен, по которым приобретались товары (работы, услуги). В Постановлении ФАС ПО от 25.07.2013 г.

№ А55-26153/2012 суд анализировал спор, возникший между медицинским бюджетным учреждением «Городская больница № 10» и контрольно-ревизионной палатой, предметом которого выступала цена на продукты питания, закупленные учреждением. По мнению сотрудников контролирующего органа, цена на продукты питания завышена. Вывод проверяющих о завышении цены на продукты питания был сделан на основании данных отдела государственной статистики. Вместе с тем суд отметил, что источниками информации о ценах на продукты могут быть не только данные государственной статистической отчетности, но и официальные сайты, реестры контрактов, сведения о ценах производителей, общедоступные результаты изучения рынка, исследования рынка, проведенные по инициативе заказчика (уполномоченного органа), в том числе по контракту или гражданско-правовому договору, иные источники информации, с учетом таких условий, учитываемых при расчете цены контракта, как сроки (периоды) поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), место поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), срок и условия оплаты поставки товара (выполнения работ, оказания услуг). В приведенном Постановлении суды не поддерживали позицию контрольных органов, но это частный случай, и к определению цены контракта заказчику следует подходить внимательно, используя денежные средства максимально эффективно. В других постановлениях суды поддерживают контролирующие органы в отношении правомерности выводов о неэффективном (неэкономном) использовании средств. Например, постановление ФАС Дальневосточного округа от 24.07.2013 г. № Ф03-3180/13 о завышении цены контракта в результате неправомерного применения коэффициента при расчете дополнительных затрат на удорожание работ в зимнее время вследствие неправомерного применения положений нормативного акта, подтверждает, что поставленные перед получателем средств задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств. Также постановлением ФАС Северо-Западного округа от 23.12.2013 г. № Ф07-7389/13 и решение Арбитражного суда г. Санкт-Петербурга и Ленинградской области от 29.03.2013 г. по делу № А56-49514/2012) признано неэффективным расходованием бюджетных средств в результате установленного завышения сметной стоимости, допущенной застройщиком и генподрядчиком по причине несоответствия примененных единичных расценок технологии производства работ;

– отсутствие строительного контроля за подрядными организациями, что привело: а) к приемке и оплате фактически не выполненных работ (услуг); б) работ с указанием завышенного объема использованных материалов, услуг; в) завышению стоимости материалов и работ в результате неверного применения расценок; г) замене материалов на более дешевые, некачественные и т.д.;

– заключение и оплата договоров, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг, являющихся должностными обязанностями штатного специалиста. Например, в ходе контрольного мероприятия установлено неэффективное расходование бюджетных средств, выразившееся в том, что при наличии главного специалиста-эксперта, в должностные обязанности которого входит контроль за качеством и объемом строительно-монтажных и ремонтных работ подрядных организаций на соответствие проектно-сметной документации,

получателем бюджетных средств произведены расходы по договорам оказания услуг по строительному контролю сторонним организациям. В ходе судебного разбирательства суд встал на сторону контролирующего органа (постановление АС Западно-Сибирского округа от 01.04.2015 г. по делу № А70-3663/2014). Содержание бухгалтера в штате казенного учреждения, бухгалтерское обслуживание которого осуществляется централизованной бухгалтерией, признано неэффективным расходом бюджетных средств. Суд согласился с мнением контролирующего органа (постановление 12 ААС от 29.07.2014 г. по делу № А57-22362/2013);

- выплата стимулирующих выплат персоналу при отсутствии оснований;
- оплата командировочных или иных нормируемых расходов с превышением установленных норм;
- финансирование работ в отношении объектов, не являющихся государственной (муниципальной) собственностью;
- осуществление расходов без достижения требуемого результата, например, оплата проектно-изыскательских работ, которые не нашли дальнейшего применения;
- осуществление иных расходов. Например, проверкой установлено, что получателем бюджетных средств заключен договор с посреднической организацией и осуществлена оплата расходов по найму жилого помещения для сотрудников по ценам, превышающим цены проживания, установленные на момент проживания непосредственно отелем. Вместе с тем отелем была предоставлена информация о том, что в момент проживания сотрудников учреждения в данном отеле все места проживания были забронированы, в том числе посреднической организацией, с которой был заключен указанный договор. В результате судебного разбирательства судом установлено, что вывод проверяющих о неэффективном использовании учреждением бюджетных средств для привлечения посреднической организации при найме жилого помещения для проживания сотрудников является необоснованным, так как документальных доказательств, подтверждающих наличие у учреждения реальной возможности размещения сотрудников в необходимом количестве на соответствующий период, в месте, не представлено (постановление 15 ААС от 09.04.2015 г. по делу № А32-33177/2014, постановление АС Северо-Кавказского округа от 11.06.2015 г. по делу № А32-33177/2014).

Если контролирующий орган оценивает эффективность использования средств на мероприятия, результаты которых оцениваются бинарно (достигнут или нет), то оцениваются качественные составляющие результата – соблюдение сроков, условий, количество ошибок и нарушений, наличие жалоб. Если результат мероприятия достигнут, но организационные проблемы привели к большому количеству ошибок или нарушений, то эффективность произведенных расходов оценивается как низкая.

Отдельной проблемой является вопрос применения положений ст. 34 Бюджетного кодекса в отношении бюджетных и автономных учреждений, которые в силу ст. 6 Бюджетного кодекса не являются получателями бюджетных средств, а выступают в бюджетном процессе как прочие участники.



Согласно ст. 6 Бюджетного кодекса получатель бюджетных средств – орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, местная администрация, находящаяся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право принимать и (или) исполнять бюджетные обязательства от имени публично-правового образования за счет средств соответствующего бюджета. Поскольку ни бюджетные, ни автономные учреждения не являются получателями бюджетных средств, требование о соблюдении закрепленного в ст. 34 Бюджетного кодекса принципа эффективности к ним нельзя применить. К этому выводу пришел Девятый арбитражный апелляционный суд в постановлениях от 01.12.2015 г. № 09АП-42351/2015, 09АП-42588/2015.

Вместе с тем в бюджетах бюджетной системы РФ предусматриваются субсидии бюджетным и автономным учреждениям на финансовое обеспечение выполнения ими государственного (муниципального) задания. Бюджетному учреждению субсидия перечисляется в установленном порядке на лицевой счет в органе Федерального казначейства (финансовом органе), автономному учреждению – на счет, открытый ему в кредитной организации или на лицевой счет в органе Федерального казначейства (финансовом органе). После списания в установленном порядке субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания с единого счета бюджета и ее зачисления на счет бюджетного (автономного) учреждения, она теряет статус средств соответствующего бюджета. Поэтому на указанные средства не распространяются требования бюджетного законодательства, в том числе положения ст. 306.4 Бюджетного кодекса о нецелевом использовании бюджетных средств<sup>17</sup>. Документом, определяющим направления использования субсидии на выполнение государственного (муниципального) задания, является план финансово-хозяйственной деятельности (план ФХД), составляемый и утверждаемый в порядке, установленном органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя в отношении учреждения в соответствии с Требованиями № 81н<sup>18</sup>. Положениями Требования № 81н не установлено, что плановые показатели по выплатам, отраженные в плане ФХД, должны соответствовать по объему и назначениям нормативным затратам, учтенным при расчете субсидии на выполнение задания<sup>19</sup>. Иными словами, учреждение вправе самостоятельно определять направления, а также объемы выплат, в том числе связанных с выполнением задания учредителя, в пределах общего объема субсидии на выполнение задания. Поэтому выплаты за счет субсидии на выполнение задания осуществляются в пределах остатка средств, отраженных на лицевых счетах бюджетных (автономных) учреждений, без представления документов, подтверждающих возникновение денежных обязательств. При достиже-

---

<sup>17</sup> Письмо Минфина России от 23.05.2014 г. № 02-03-11/24579. Доступ из СПС «Консультант Плюс».

<sup>18</sup> О требованиях к плану финансово-хозяйственной деятельности государственного (муниципального) учреждения : Приказ Минфина России от 28.07.2010 г. № 81н. Там же.

<sup>19</sup> Письмо Минфина России от 08.10.2012 г. № 02-13-06/4132. Там же.

нии экономии средств, образовавшейся в результате выполнения задания, указанные средства могут быть перераспределены в зависимости от потребности учреждения на иные выплаты с обязательным уточнением Плана ФХД, если такое перераспределение средств не влияет на выполнение показателей объема и качества услуг, утвержденных в задании. Несмотря на вышеизложенное, при осуществлении проверок за деятельностью государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений контролирующие органы признают неэффективным использование средств субсидии на выполнение задания учредителя в отдельных случаях. Например, использование средств субсидии может быть признано неэффективным, если показатели, установленные заданием учредителя, не достигнуты.

В настоящее время реальная ответственность за неэффективное использование бюджетных средств в нормативных правовых актах не установлена. Отчасти такая ситуация объясняется отсутствием единых установленных методик и критериев оценок эффективности использования бюджетных средств. Вместе с тем, по результатам контрольного мероприятия Счетная палата или КСО может направить представление (предписание) о недопущении (об устранении) нарушений бюджетного законодательства согласно ст. 270.2 Бюджетного кодекса. В нем может быть указано требование возместить ущерб бюджета, рассмотреть вопрос о привлечении виновных лиц к дисциплинарной ответственности или принять другие меры. За неисполнение представления (предписания), направленного уполномоченным контролирующим органом ст. 19.5 КоАП РФ предусмотрена административная ответственность как должностных, так и юридических лиц.

Немаловажным аспектом аудита эффективности являются рекомендации КСО по устранению выявленных недостатков и нарушений, а не просто критика деятельности объекта контроля. Более того, даже если организация, процессы и результаты использования бюджетных средств и государственной (муниципальной) собственности соответствуют установленным критериям и признаны удовлетворительными, это не означает, что они использованы максимально эффективно. Поэтому рекомендации КСО по результатам аудита эффективности должны быть направлены на повышение эффективности использования бюджетных ресурсов. В том случае, если по результатам контрольного мероприятия выявлены положительные аспекты деятельности объекта контроля, информация о которых является полезной и другим участникам бюджетного процесса в целях повышения эффективности использования бюджетных ресурсов, такая информация также подлежит раскрытию в отчете КСО.

На основании разд. 6.2. СГА 104 «Аудит эффективности», рекомендации должны быть:

- конструктивными и обоснованными;
- доказательными;
- ясными и логично изложенными;
- адресованы должностным лицам, в полномочия которых входит их выполнение (руководителям контрольного объекта, органам государственной власти и местного самоуправления, законодательным (представительным) органам власти);

- направлены на устранение недостатков и нарушений и получение измеримых результатов их внедрения;
- экономически оправданными (т.е. расходы на их выполнение не должны превышать полученный результат).

Следовательно, характерной особенностью рекомендаций и предложений, сделанных по результатам аудита эффективности, является их **конструктивность и выполнимость**. Вместе с тем, в отличие от финансового аудита, предложения по результатам аудита эффективности носят рекомендательный характер по устранению выявленных нарушений и недостатков, а также повышению эффективности бюджетных расходов. Поскольку основными пользователями результатов аудита эффективности являются органы законодательной (представительной) власти и, в определенной степени, органы исполнительной власти, то сформулированные предложения и рекомендации играют большую роль как инструмент государственного регулирования социально-экономических процессов. По результатам аудита эффективности принимаются властные решения, направленные на повышение эффективности использования бюджетных ресурсов.

Анализ рекомендаций, сформулированных КСО по результатам аудита эффективности, позволяет выделить следующие *меры повышения эффективности* использования бюджетных средств и государственной (муниципальной) собственности:

- переход от сметного финансирования казенных учреждений к финансированию в зависимости от результата (БОР), распространение государственного (муниципального) задания не только для бюджетных и автономных учреждений, но и для казенных учреждений;
- усиление системы внутреннего финансового контроля за расходованием бюджетных средств и использованием государственной (муниципальной) собственности;
- усиление внутреннего контроля за планированием деятельности и установлением объективных и достоверных показателей финансово-хозяйственной деятельности;
- проведение инвентаризации имущества, своевременное списание пришедших в негодность основных средств;
- увеличение удельного веса технически обоснованных норм обслуживания, времени, расхода ресурсов. Стимулирование экономии времени и выполнения требований по качеству обслуживания;
- использование ресурсосберегающих технологий и инноваций, обеспечить экономию ресурсов при достижении планируемых результатов;
- проведение мероприятий по экономии энергоресурсов: внедрение энергосберегающего оборудования, использование оборудования, имеющего энергетическую эффективность;
- установка приборов учета коммунальных ресурсов;
- повышение интенсивности использования оборудования, своевременное его техническое обслуживание, соответствие приобретаемого оборудования требованиям качества, безопасности, хозяйственной полезности;

- возврат неиспользуемого имущества учредителю;
- предоставление неиспользуемого имущества в аренду (с согласия собственника);
- введение нормирования приобретения и использования материальных запасов;
- унификация и стандартизация процессов предоставления услуг, автоматизация и механизация;
- расширение практики оказания услуг в электронной форме;
- создание механизмов стимулирования получателей бюджетных средств к повышению эффективности использования ресурсов, в том числе сокращению внутренних издержек учреждений, привлечению внебюджетных источников финансирования;
- оптимизация численности персонала, обеспечение рационального соотношения между административно-управленческим, основным и обслуживающим персоналом;
- повышение квалификации сотрудников;
- совершенствование оплаты труда, установление стимулирующих выплат сотрудникам исходя из количественных и качественных показателей выполненной работы;
- использование конкурсных мероприятий при размещении заказов на поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- усиление системы внутреннего контроля за выполнением поставщиками и подрядчиками государственных (муниципальных) контрактов;
- контроль за кредиторской задолженностью, недопущение просроченной кредиторской задолженности;
- взыскание просроченной дебиторской задолженности;
- взыскание штрафных санкций (неустойки) за несвоевременное исполнение поставщиками и подрядчиками обязательств;
- перевод большей части расходов на программно-целевой метод, наиболее оптимальный для решения задач повышения эффективности ресурсов;
- переход от финансирования учреждений по нормативам на финансирование по конечному результату, исходя из объемов, оказываемых учреждением государственных (муниципальных) услуг;
- разработка порядка и регулярное проведение оценки эффективности использования бюджетных средств;
- предоставление услуг в электронном виде, что сокращает расходы на их оказание и повышает доступность;
- и др.

Таким образом, исходя из ограниченных возможностей бюджета, меры повышения эффективности использования бюджетных ресурсов, в основном, связаны с обеспечением наилучшего результата с минимальными бюджетными расходами или достижением максимального результата при запланированных расходах.

### 3.2. Контроль реализации результатов аудита эффективности

Направление КСО предложений и рекомендаций в адрес руководителей объекта контроля, а также законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти и местного самоуправления не завершает аудит эффективности.

Следующим этапом является контроль реализации результатов аудита эффективности, проводимый с целью контроля полноты и своевременности выполнения требований и рекомендаций КСО.

Под контролем реализации результатов аудита эффективности понимается совокупность действий, осуществляемых сотрудниками КСО, участвовавшими в проведении аудита эффективности, в целях оценки итогов выполнения объектами аудита (контроля) представлений КСО, а также итогов рассмотрения информационных писем КСО. Контроль реализации результатов аудита эффективности проводится с учетом положений СГА 106 «Контроль реализации результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий»<sup>20</sup>.

Первоначально отчет представляется в профильную комиссию парламента, которая, ознакомившись с его выводами и рекомендациями, рекомендует или отклоняет изложенные в отчете предложения для последующего рассмотрения на общем заседании. Крайне важно убедить парламентариев в необходимости исполнения предложений и рекомендаций, изложенных в отчете. Для этого выводы и предложения отчета должны быть доказательными, объективными и доступными для понимания. При утверждении отчета парламентариями издается постановление, которое придает предложениям законное основание и делает их обязательными для исполнения.

Вторым элементом проверки выполнения рекомендаций является план мероприятий, направленных на исправление допущенных нарушений и выявленных недостатков, который составляют ответственные должностные лица.

После этого в течение установленного планом времени объекты проверки должны предоставить информацию о результатах, достигнутых в ходе указанных мероприятий, и отчитаться о выполнении предложений и рекомендаций контрольно-счетного органа.

В ходе контроля реализации результатов аудита эффективности выясняют устранил ли объект аудита выявленные в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов или в его деятельности по использованию указанных ресурсов проблемы и нарушения по истечении специально установленного для этого периода времени. Также необходимо оценить, предпринял ли объект аудита меры по совершенствованию организации и процессов использования федеральных и иных ресурсов в соответствии с рекомендациями.

Оценка мероприятий по проверке выполнения рекомендаций производится на основании полноты и своевременности выполнения объектами проверки предложений и рекомендаций, изложенных в отчете по проведенному аудиту.

---

<sup>20</sup> СГА 106. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). «Контроль реализации результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий» (утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 17.07.2015 г. № 33К (1044)).

При этом устанавливается:

- степень выполнения предложений и рекомендаций;
- были ли устранены отмеченные недостатки и нарушения;
- какие меры приняты руководителями объектов проверки по привлечению должностных лиц к административной, а в необходимых случаях – и к материальной ответственности;
- своевременность предоставления информации (информационное письмо, отчет, доклад и т.д.) о принятых мерах по выполнению предложений, рекомендаций и устранению недостатков и нарушений.

Особое внимание при проведении контроля реализации результатов аудита эффективности необходимо уделить не реализованным объектом аудита эффективности выводам и рекомендациям.

При обнаружении объективных причин невыполнения отдельных предложений и рекомендаций в отчете должны быть указаны конкретные причины невозможности их выполнения на данном этапе и указаны пути их решения в дальнейшем.

Контроль реализации результатов проведенных мероприятий осуществляется посредством:

а) изучения и анализа полученной информации о мерах, принятых объектами аудита (контроля) по итогам выполнения (рассмотрения) документов, направленных им Счетной палатой;

б) мониторинга учета предложений Счетной палаты по совершенствованию бюджетного, налогового, таможенного и иного законодательства Российской Федерации;

в) организации в направлениях деятельности Счетной палаты и структурных подразделениях аппарата Счетной палаты системы текущего контроля:

– над своевременной подготовкой и направлением документов, подготовленных по результатам проведенных мероприятий;

– выполнением представлений и предписаний Счетной палаты, рассмотрением уведомлений Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения, информационных писем Счетной палаты, обращений Счетной палаты в правоохранительные органы и иных документов, подготовленных по результатам проведенных мероприятий;

– своевременным направлением протоколов об административных правонарушениях для рассмотрения дел об административных правонарушениях;

г) проведения контрольных мероприятий по проверке выполнения представлений Счетной палаты.

По истечении определенного срока контрольный орган проводит повторную проверку с целью выявления результатов работы по сделанным предложениям и выполнения рекомендаций.

Повторная проверка проводится в том же режиме и порядке, что и первая проверка. При ее проведении устанавливаются причины невыполнения предложений и рекомендаций и виновные ответственные должностные лица.

По каждому мероприятию, связанному с выполнением предложений и рекомендаций, дается оценка их эффективности по достигнутым результатам. Основанием для такой оценки являются критерии, использованные при проведении первой проверки.

По результатам повторного аудита составляется подробный отчет, аналогичный отчету по результатам первой проверки.

В идеале для контроля и учета всех видов долговременных эффектов от реализации рекомендаций аудита эффективности необходима система постоянного «накопительного материала» – регулярный мониторинг, который фиксировал бы изменения, происходящие в сфере проверяемой отрасли, организации и т.д., что позволяло бы оценить реальные результаты и последствия сделанных при проверке выводов и рекомендаций. Но фактически это требует значительных временных и трудовых затрат, и не входит в функциональные задачи деятельности контрольно-счетных органов.

Полученные сведения о результатах выполнения объектом аудита требований и рекомендаций по результатам аудита эффективности, представленные им в Счетную палату, при необходимости могут быть направлены в качестве информации в Государственную Думу и Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, Правительство Российской Федерации и другим пользователям информации о результатах аудита эффективности.

### **Тестовые вопросы по главе 3**

1. Результатом заключительного этапа аудита эффективности является:
  - a) акт;
  - b) отчет;
  - c) экспертиза.
2. Целью контроля реализации результатов аудита эффективности является:
  - a) полное, качественное, своевременное выполнение требований и рекомендаций КСО;
  - b) определение общих требований, характеристик, правил и процедур, которые должны выполняться в КСО при организации и проведении аудита эффективности;
  - c) создание правовых основ для осуществления органами законодательной (представительной власти) парламентского контроля.
3. После утверждения отчета о результатах аудита эффективности КСО не должен:
  - a) направить отчет о результатах контрольного мероприятия органам законодательной (представительной) власти;
  - b) подготовить сообщение о результатах аудита эффективности для средств массовой информации;
  - c) подготовить и утвердить программу проведения аудита эффективности.
4. Анализ принимаемых решений законодательным (представительным) органом власти по отчету о результатах контрольного мероприятия, представленного КСО, в целях принятия мер по его реализации, проводится в ходе:

- а) подготовительного этапа аудита эффективности;
- б) основного этапа аудита эффективности;
- в) заключительного этапа аудита эффективности;
- г) контроля реализации результатов аудита эффективности.

5. Неэффективным использованием бюджетных средств не может быть признано:

- а) выплата стимулирующих выплат персоналу в зависимости от объемов и качества оказанных услуг;
- б) неприменение предусмотренных контрактом штрафных санкций за нарушения условий контрактов;
- в) образование просроченной дебиторской задолженности и непринятие мер по ее взысканию.

6. Нарушение – это:

- а) действие (бездействие) должностных лиц объекта контрольного мероприятия или иных лиц, противоречащее правовым актам или договорам;
- б) факт или событие, влекущее риски возникновения иных негативных последствий;
- в) направление средств бюджета бюджетной системы РФ и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств.

7. Бюджетная классификация представляет собой систематизированную группировку:

- а) доходов и расходов бюджетов всех уровней;
- б) доходов бюджетов и источников финансирования их дефицитов;
- в) доходов бюджетов, расходов бюджетов, источников финансирования дефицитов бюджетов, операций сектора государственного управления.

8. В настоящее время ответственность за неэффективное использование бюджетных средств в нормативных правовых актах:

- а) не установлена;
- б) установлена Уголовным кодексом;
- в) установлена Бюджетным кодексом.

9. Оплата проектно-изыскательских работ, которые не нашли своего практического применения, является:

- а) нецелевым использованием бюджетных средств;
- б) неэффективным использованием бюджетных средств;
- в) не рассматривается КСО в ходе контрольного мероприятия.

10. непогашение учреждениями в установленные сроки кредиторской задолженности при наличии соответствующих денежных средств, является:

- а) нецелевым использованием бюджетных средств;
- б) неэффективным использованием бюджетных средств;
- в) не рассматривается КСО в ходе контрольного мероприятия.



## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бизнес. Толковый словарь / сост. Г. Бетс, Б. Брайндли, С. Уильямс и др. – М. : ИНФРА-М ; Весь Мир, 1998.
2. Большой энциклопедический словарь. – М. : Рос. энцикл., 2000.
3. Большой юридический словарь [Электронный ресурс] / под ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крутских. – М. : Инфра-М, 2003. – Режим доступа: <https://dic.academic.ru/dic.nsf/lower/14065>.
4. Егорова И.С. Особенности аудита эффективности: проблемы идентификации и осуществления / И.С. Егорова // Аудитор. – 2017. – № 1. – С. 29–36.
5. Комягин Д.Л. Контроль за публичными ресурсами и его последствия / Д.Л. Комягин // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2015. – № 12. – С. 10–19.
6. Котарбинский Т. Трактат о хорошей работе / Т. Котарбинский ; под ред. Г.Х. Попова. – М. : Экономика, 1975. – 269 с.
7. Кучеров И.И. Контроль в финансово-бюджетной сфере : науч.-практ. пособие / И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина, Н.Е. Абрамова и др. – ИЗиСП, КОНТРАКТ, 2016.
8. Маслова Т.С. Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях : учеб. пособие / Т.С. Маслова. – 2-е изд., перераб. – М. : Магистр ; Инфра-М, 2017. – 336 с.
9. Новый словарь русского языка (толково-словообразовательный) / сост. Т.Ф. Ефремова. – М. : Дрофа ; Рус. яз., 2000. – 1233 с.
10. Объяснение 25 000 иностранных слов, вошедших в употребление в русский язык, с обозначением их корней. – 1865.
11. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – М. : Новое знание, 2007. – 769 с.
12. Саттарова А.А. Виды аудита в системе государственного финансового контроля / А.А. Саттарова, Э.Ф. Ямалетдинова // Финансовое право. – 2015. – № 4. – С. 18–21.
13. Саунин А.Н., Черняева З.А. Нормативное регулирование аудита эффективности: общее и особенности в зарубежных высших органах аудита / А.Н. Саунин, З.А. Черняева // Финансовое право. – 2015. – № 10. – С. 12–17.
14. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств : учеб. пособие / А.Н. Саунин. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 2015.
15. Саунин А.Н. О методике выбора критериев оценки эффективности бюджетных расходов / А.Н. Саунин // Информационный бюллетень Контрольно-счетной палаты Москвы. – 2005. – № 1 (25). – С. 101.
16. Словарь иностранных слов, вошедших в состав русского языка / сост. Ф.М. Павленков. – 1907.
17. Словарь синонимов русского языка: Практический справочник / сост. З.Е. Александрова. – М. : Рус. яз., 2011.
18. Словарь синонимов ASIS [Электронный ресурс] / сост. В.Н. Тришин. – 2010. – Режим доступа: [http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic\\_synonims/204041/эффективность](http://dic.academic.ru/dic.nsf/dic_synonims/204041/эффективность).

19. Словарь терминов по экспертизе и управлению недвижимостью / сост. О.М. Скоморохова, А.В. Угляница. – Кемерово : КузГТУ, 2008. – 146 с.
20. Солодкая М.С. К единству социального и технического: проблемы и тенденции развития научных подходов к управлению / М.С. Солодкая. – Оренбург : Димур, 1997. – 208 с.
21. Поветкина Н.А. Эффективность расходования бюджетных средств: проблемы правовой квалификации / Н.А. Поветкина // Финансовое право. – 2015. – № 3. – С. 16–22.
22. Полный словарь иностранных слов, вошедших в употребление в русском языке / сост. М. Попов. – 1907.
23. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцев. – 2-е изд., испр. – М. : Инфра-М, 1999. – 479 с. – Режим доступа: [https://dic.academic.ru/dic.nsf/econ\\_dict/18219](https://dic.academic.ru/dic.nsf/econ_dict/18219).
24. Терещенко Д.С. Аудит эффективности как особая форма государственного аудита / Д.С. Терещенко // Публично-правовые исследования. – 2017. – № 2. – С. 34–63.
25. Толковый словарь иностранных слов / сост. Л.П. Крысин. – М. : Рус. яз., 1998.
26. Толковый словарь менеджмента [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.grandars.ru/college/ekonomika-firmy/emerson-garrington.html>.
27. Толковый словарь русского языка : в 4 т. / под ред. Д.Н. Ушакова. – М. : Сов. энцикл. ; ОГИЗ, 1935–1940.
28. Шохин С.О. Новый этап в развитии финансового контроля / С.О. Шохин // Юрист. – 2013. – № 19.
29. Философский словарь / сост. И.Т. Фролов. – М. : Политиздат, 1991. – 470 с.
30. Экономика. Толковый словарь / сост. Дж. Блэк ; под общ. ред. И.М. Осадчей. – М. : Инфра-М, 2000.
31. Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки / сост. Л.И. Лопатников. – М. : Дело, 2003. – 520 с.
32. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон. – М. : Экономика, 1992. – 112 с.

Учебное издание

**Слободняк** Илья Анатольевич  
**Арбатская** Татьяна Георгиевна  
**Юсупова** Галина Валерьевна

**ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕРОК В СИСТЕМЕ  
ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 08.04.19.

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.  
<http://bgu.ru>.