

10.4. АУДИТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ КАК ФОРМА ВНЕШНЕГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Лабынцев Н.Т., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)

Рассматриваются проблемные вопросы аудита эффективности использования средств как формы внешнего финансового контроля на основе целей, задач и принципов Международной организации высших органов аудита; преимущества и критерии аудита эффективности, этапы его проведения.

Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

В настоящее время за рубежом широкое распространение получил аудит эффективности. Данный его вид может успешно использоваться как средство контроля в целях регулирования экономического развития коммерческих организаций, общественного сектора и государственных средств. Аудит эффективности нацелен на проверку результативности, экономичности и продуктивности осуществления финансово-хозяйственной деятельности в государственном и частном секторах.

Если в советское время модель финансового контроля могла ответить на вопрос: на что были потрачены деньги организации?, – то на сегодняшний день становится актуальным другой вопрос: насколько эффективно произведены траты? Таким образом, наблюдается переход от управления затратами к управлению результатами. Являясь одним из видов управленческого аудита, аудит эффективности, в том числе государственных и бюджетных средств, требует глубокого анализа не только финансово-хозяйственной деятельности, но и целого ряда организационных моментов, стратегических аспектов, административной деятельности.

В Российской Федерации аудит эффективности только начинает свое развитие. В практике осуществления контроля в РФ он именуется как «аудит эффективности использования государственных средств». Данный вид аудита в своей деятельности начали использовать Счетная палата РФ и контрольно-счетные органы субъектов страны. Он применяется высшими, региональными и местными органами финансового контроля для проведения аудита в государственном секторе, что связано с ростом спроса со стороны парламента, правительства и общества на итоги, выводы и рекомендации, полученные в результате проведения такого аудита. Применение данного вида аудита позволяет органам

финансового контроля обеспечить правительство, и все заинтересованные государственные организации оценкой планируемых к осуществлению программ и эффективности реализуемых государством социально-экономических программ. Таким образом, аудит эффективности представляет собой тип финансового контроля, осуществляемого посредством проведения контрольного мероприятия, целью которого является определение эффективности использования бюджетных средств, полученных проверяемыми организациями и учреждениями для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач и выполнения возложенных функций.

Аудит эффективности берет свое начало с 1977 г. (17-26 октября), когда в г. Лиме (Республика Перу) на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля была принята Лимская декларация.

Из истории развития вопроса. Лимская декларация руководящих принципов аудита 1977 г. [5] является базовым концептуальным документом Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ) [1], которая создана в 1953 г., и работает на «австрийской площадке». В ее членах состоят более 180 национальных высших органов финансового контроля. Функции генерального секретариата организации поддерживаются Высшим арбитражным судом Австрии, а верховный арбитр Австрии является по уставу генеральным секретарем организации. В период между конгрессами распорядительные и координирующие функции исполняет бюро организации, состоящее из 18 членов, состав которых должен отражать основные типы систем общественного контроля и представительство региональных рабочих групп. Согласно Уставу ИНТОСАИ (принят в 1992 г. в Вашингтоне), организация поддерживает связи с Организацией Объединенных Наций и, насколько это возможно в условиях специфики соответствующих государств, копирует методы работы ведущих государств мира с остальными. Соответственно, ИНТОСАИ, используя «административный ресурс» своих членов, тесно сотрудничает по вопросам, представляющим взаимный интерес, с ЮНКТАД, Всемирным банком и другими мировыми институтами. Основная декларируемая задача форума – обеспечивать подготовку сотрудников, обмен опытом и распространение информации – реализуется преимущественно методами убеждения или силами коллективного убеждения членов данной организации и, опосредованно, соответствующих государств.

Созданная с учетом целей и задач ООН ИНТОСАИ дополняет систему Объединенных Наций, основанную на принципах Всеобщей декларации прав человека, еще одним важнейшим конструктивным элементом – базовыми подходами к методам повышения эффективности использования средств из общественных фондов. Счетная палата РФ стала членом ИНТОСАИ с 1995 г. [6].

Согласно Лимской декларации руководящих принципов аудита, последний представляет собой «неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов» [1, с. 3]. Приоритетное развитие аудита эффективности в системе государственного финансового контроля является сегодня стратегической задачей контрольных органов РФ по следующим причинам:

- необходимость повышения результативности, действенности и эффективности государственного финансового контроля;
- необходимость существенного улучшения деятельности исполнительных органов власти и иных организаций, использующих государственные ресурсы;
- потребность усиления прозрачности деятельности организаций, использующих средства бюджета;
- перспективы перехода на бюджетирование по результатам деятельности.

Согласно ст. 3 INTOSAI, аудит эффективности включает в себя [5, с. 3]:

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

Стандарты Лимской декларации руководящих принципов контроля рекомендуют аудит эффективности использовать параллельно с традиционным контролем целевого использования государственных средств, оценивая конечные результаты осуществляемых государством расходов. Аудит эффективности призван улучшить качественные характеристики процесса функционирования государственного и муниципального секторов экономики и, как форма финансового контроля, направлен на создание механизмов оценки результативности управления финансовыми потоками в экономике общественного сектора.

Основной целью аудита эффективности можно считать качественное улучшение самого процесса управления государственными ресурсами за счет предоставления полной, достоверной и объективной информации об эффективности функционирования организаций, вовлеченных в бюджетный процесс. При этом в аудите эффективности можно выделить два основных направления.

1. Аудит эффективности использования государственных ресурсов, объектов которого является вся сфера государственных ресурсов, в том числе имущество, природные ресурсы, бюджет.
2. Аудит эффективности расходования бюджетных средств.

К достоинствам аудита эффективности следует отнести [6, с. 2].

1. Расширение границ финансового контроля за пределы формальных оценок распределения ресурсов до улучшения экономических объектов их осваивающих.
2. Комплексный анализ причин неэффективного использования бюджетных средств в разрезе их получателей.
3. Создание условий для борьбы с коррупцией в органах власти путем представления информации об использовании бюджетных средств.
4. Представление законодательным органам власти возможности оценить результативность принятия решений по регулированию бюджетного процесса.
5. Обеспечение органов исполнительной власти информацией и рекомендацией по повышению эффективности использования ресурсов.
6. Воздействие на разработку стратегических решений в области финансовой политики.

Основными критериями, отражающими эффективность аудита, являются экономичность и результативность. Экономичность выражает наилучшее соотношение между ресурсами и результатами их использования, а результативность показывает степень достижения намеченных целей или решения поставленных задач. При проведении

конкретного аудита эффективности устанавливается, насколько экономично и результативно использованы государственные средства объектами проверки на достижение запланированных целей, решение поставленных перед ними задач, выполнение возложенных функций, или определяются отдельные из указанных сторон эффективности использования государственных средств.

Экономичность характеризует взаимосвязь между объемом государственных средств, использованных объектом проверки на осуществление своей деятельности и достигнутым уровнем ее результатов с учетом обеспечения их соответствующего качества. Использование государственных средств является экономичным, если проверяемый объект достиг данных результатов с применением их наименьшего объема (абсолютная экономия) или более высоких результатов с использованием заданного объема государственных средств (относительная экономия). Определение экономичности использования государственных средств проверяемым объектом осуществляется посредством проверки и анализа источников и способов приобретения необходимых ресурсов (например, проведение конкурсов). Проводится сравнение затраченных объектом проверки средств на приобретение ресурсов с аналогичными показателями предыдущего периода или с показателями других организаций.

Результативность характеризуется степенью достижения запланированных результатов использования государственных средств или деятельности объектов аудита эффективности и включает в себя определение эконо-мической результативности и социально-экономического эффекта. Экономическая результативность определяется путем сравнения достигнутых и запланированных экономических результатов использования государственных средств или деятельности объектов, которые выступают в виде конкретных продуктов деятельности (объемы произведенной продукции и оказанных услуг, количество людей, получивших услуги, и т.п.).

При определении социально-экономического эффекта использования государственных средств необходимо выявлять и анализировать факторы, которые оказали на него влияние, но не были связаны с использованием государственных средств или деятельностью проверяемых объектов, а также оценивать степень их воздействия на данный социально-экономический эффект.

Организация проведения эффективности использования государственных средств включает несколько этапов, которые связаны с его принципами (рис. 1).

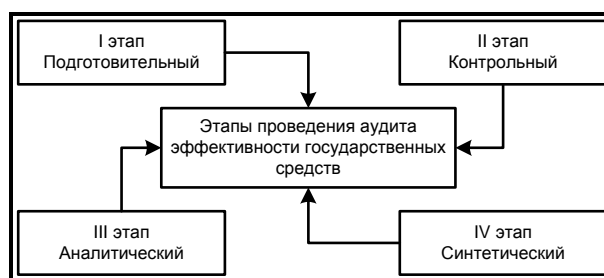


Рис. 1. Этапы проведения аудита эффективности

На первом, подготовительном, этапе осуществляется предварительное изучение предмета и объектов для определения целей конкретного аудита эффективности, вопросов проверки и анализа, выбора критериев и показателей оценки эффективности и способов его проведения, по результатам которых подготавливается программа проведения аудита эффективности. Для качественного проведения предварительного изучения объектов аудита эффективности необходимо составить план, который может включать перечень вопросов для изучения, распределение инспекторов по

проверяемым объектам и вопросам изучения, источники получения информации, сроки изучения вопросов и представления материалов. Кроме того, в процессе предварительного изучения следует осуществить сбор и провести анализ необходимой информации, касающейся предмета аудита эффективности и деятельности проверяемых объектов, при этом цель аудита эффективности, должна быть направлена на такие аспекты проверяемой сферы использования государственных средств и деятельности объектов проверки, в которых выявлена высокая степень рисков неэффективного использования государственных средств, чтобы результаты проверки могли дать наибольший эффект от проведения данного аудита эффективности.

По результатам предварительного этапа аудита эффективности подготавливается Программа, в которой, в соответствии с его целью, приводится перечень установленных критериев и показателей оценки эффективности, а также указывается основание для проведения проверки, формулируются задачи проверки, объект и предмет проверки, сроки проведения и проверяемый период, методики проверки и состав исполнителей.

Целью второго, контрольного этапа является определение эффективности деятельности объекта аудита по критериям и показателям, установленным программой, а также выявление нарушений нормативных правовых актов. Фактические данные и информация о результатах использования государственных средств собираются посредством проведения проверки деятельности объектов аудита эффективности, а также изучение документов и материалов, имеющих отношение к его предмету, в том числе получаемых из других различных источников. На основе анализа этих данных формируются доказательства, используемые для обоснования заключений и выводов по результатам аудита эффективности, они должны быть убедительными и целесообразными, чтобы были получены из различных источников (финансовой и статистической отчетности, первичных бухгалтерских и других документов), представлены в разнообразных формах, совокупность которых включает материальные, документальные и аналитические доказательства.

На третьем, аналитическом этапе осуществляется факторный анализ результатов деятельности объекта, нарушений законодательства, выявляются причинно-следственные связи между эффективностью деятельности объекта и оптимальностью работы системы управления, а также иными внешними факторами, что находит свое отражение в проекте отчета о проведении аудита. Подготовку результатов аудита эффективности необходимо начинать со всестороннего анализа и сравнения собранных фактических данных и информации (доказательств), которые зафиксированы в составленных в ходе проверки актах и рабочих документах, с утвержденными критериями и показателями оценки эффективности. По результатам этого сравнения могут подготавливаться заключения, в которых указывается, в какой степени результаты использования государственных средств в проверяемой сфере или деятельности объектов проверки соответствуют критериям и показателям оценки эффективности.

Целью четвертого, синтетического, этапа аудита является разработка конкретных научно обоснованных рекомендаций и предложений по повышению эффективности деятельности проверяемого объекта. Завершающим документом данного этапа является отчет, который должен отражать все вопросы программы проверки и содержать предложения и рекомендации по объекту проверки и иным заинтересованным организациям. Также необходимо подготовить такие заключительные документы, как представления, предписания, аналитические записки, информационные письма.

Таким образом аудит эффективности состоит не в обосновании правильности расходования бюджетных средств,

а в оценке результативности произведенных расходов на основе отчетных данных после осуществления финансирования программы. При этом аудит эффективности использования государственных средств позволяет выявить и устранить недостатки, мотивировать персонал контролируемого объекта, определить наиболее эффективные варианты использования ресурсов.

Литература

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля: [Электронный ресурс] : принята IX Конгрессом Междунар. организации высших органов финансового контроля 1977 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Аудит эффективности [Электронный ресурс] // Википедия : открытая энциклопедия URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki>
3. Контрольно-счетная палата Ростовской области [Электронный ресурс] : официальный сайт. Режим доступа: <http://ach-fci.ru/rostov>
4. Материалы экспертно-консультативного Совета при председателе Контрольно-счетной палаты Ростовской области за 2011-2012 гг. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://ach-fci.ru/rostov>
5. Международная организация высших органов финансового контроля : ИНТОСАИ [Электронный ресурс] // Википедия : открытая энциклопедия URL: <http://ru.wikipedia.org/w/index.php?title=ИНТОСАИ>
6. Счетная палата РФ [Электронный ресурс] : офиц. сайт. Режим доступа: <http://ach.gov.ru>

Ключевые слова

Финансовый контроль; аудит; эффективность; экономичность; результативность.

Лабынцев Николай Тихонович

РЕЦЕНЗИЯ

Переход бюджетного процесса на принципы результативности использования бюджетных средств требует создания адекватных механизмов государственного финансового контроля, позволяющих определять степень достижения запланированных социально-экономических результатов. Методы, приемы и инструментарий традиционного аудита не ориентированы на осуществление экспертно-аналитических мероприятий, основной целью которых является комплексная оценка достигнутых результатов использования государственных ресурсов. Именно эта задача решается в ходе аудита эффективности, широко применяемого в государственном финансовом контроле зарубежных стран.

Мировой опыт свидетельствует, что данный аудит оказывает существенное влияние на качество принятия и исполнения органами исполнительной власти решений в сфере управления государственными финансами, а также способствует повышению ответственности, прозрачности и подотчетности их деятельности.

В рецензируемой статье освещены цели и задачи аудита эффективности, история его возникновения и развития, а также рассмотрены принятые в международной практике различные виды аудита эффективности и важнейшие этапы аудита эффективности, раскрытые на основе обобщения опыта, накопленного Международной организацией высших органов финансового контроля и Счетной палатой РФ. Автором совершенно справедливо подчеркивается, что основной целью аудита эффективности является не обоснование правильности расходования бюджетных средств, а оценка результативности произведенных расходов с точки зрения, достижения конечных результатов в экономической, социальной или иных сферах. В этой связи им выделены и раскрыты достоинства аудита эффективности с позиции двух критериев: экономичности и результативности.

Содержание статьи в целом раскрывает ее название.

Статья написана на высоком теоретическом и практическом уровне, чувствуется глубокая проработка автором собранного материала и аргументированность выводов.

Работа представляет научный и практический интерес и может быть рекомендована к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Хахонова Н.Н., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)