

Понкратова М. Н.

*соискатель Российской академии предпринимательства
e-mail: ponkratova-mn@mail.ru*

Целевые задачи аудита эффективности в структуре государственного финансового контроля

В отечественной практике государственного финансового контроля сегодня существует необходимость внедрения качественно иной методической основы по проведению контрольно-ревизионной деятельности, прежде всего, с точки зрения превентивных подходов, способных на ранней стадии выявить и распознать вероятность возникновения нарушений. Несомненным демпфером отечественной практики государственного контроля стало внедрение основ аудита эффективности, ориентированного на оценку полученных результатов по обеспечению запланированных или целевых показателей.

Ключевые слова: *государственный финансовый контроль; аудит эффективности; аудиторские доказательства; аудиторское заключение; критерии (индикаторы).*

Ponkratova M. N.

competitor, Russian academy of entrepreneurship

Targets of performance audit in the structure of the state financial control

In domestic practice state financial control today, there is a need to implement a qualitatively different methodological foundations for conducting auditing activities, primarily from the point of view of preventive approaches at an early stage to identify and recognize the likelihood of violations. A definite damper domestic practice of state control was the introduction of the fundamentals of performance audit focused on the evaluation of results to ensure planned or targets.

Keywords: *state financial control; performance audit; audit evidence; audit report; criteria (indicators).*

В научной литературе аудит эффективности определяется как проверка, результаты и выводы по которой позволяют получить достаточные выводы и доказательства при отклонении от установленных индикаторов¹. Иными словами, аудит эффективности обеспечивает

¹ Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств. Принята решением Коллегии Счетной палаты РФ от 23 апреля 2004 г., протокол № 13. [www.ach.gov.ru].

объективный и независимый анализ для ключевого менеджмента в структуре финансового контроля с целью повышения его качества при относительно низких затратах в рамках программы постоянного мониторинга и слежения. Ключевой основой аудита эффективности является его непрерывность в процессе реализации контрольных процедур в государственных структурах, муниципалитетах и финансовых организациях с участием государственного капитала. В зарубежной терминологии для понимания целевой основы аудита эффективности используется короткая и в тоже время емкая терминология – органы GAGAS, включающие правительственные структуры, государственные организации, программы, деятельность и их основные функции ².

Несмотря на определенные сходства с техникой классического финансового контроля, аудит эффективности имеет свои особенности в рамках определения заданий для проверок:

- Аудит эффективности не требует, чтобы аудитор получил письменное подтверждение или письменные доказательства результатов собственной деятельности от проверяемого субъекта.
- Форма аудиторских отчетов, подготовленных в связи с проведением проверок, не имеет строго обязательный характер, может дополняться или заменяться в зависимости от потребности пользователей. Тем не менее, некоторые элементы заключения должны носить обязательный характер. Например, аудиторы должны включить в отчет описание целей аудита и используемую методологию для решения задач аудита, поскольку пользователи должны не просто ознакомиться с отчетом, но и впоследствии использовать его для финансового контроля. Кроме того, аудиторское заключение должно содержать индикаторы (критерии), используемые, как естественные ограничители существенности в аудите. В качестве таких индикаторов могут выступать проверяемый период и объем проведенной выборки в целях аудита.

Наряду с простотой в понимании формы аудиторских заключений, они имеют свои особенности и нюансы:

- Содержание аудиторского отчета в рамках оценки эффективности требует полной независимости аудиторов с проверяемой организацией с учетом информации, полученной от третьей стороны. Соблюдение этого правила обеспечивает не только

² GAO, Government Auditing Standards, GAO-12-331G (Washington, D.C.: December 2011).

конфиденциальность самой процедуры аудита, но и позволяет практически избавиться от конфликта интересов между проверяющими и проверяемой стороной, а также гарантирует объективность собственных суждений и оценок.

- Цель проведения аудита не должна носить обтекаемый или запутанный характер для понимания проверяющего. А сам отчет при этом должен содержать выводы по эффективности уже используемых мероприятий в рамках сформированных аудиторских доказательств и полученных выводов. Кроме того, выводы полученные в ходе проведения аудита эффективности должны соответствовать заданным критериям (индикаторам), с тем чтобы впоследствии можно было использовать имеющуюся информацию с новыми временными границами и объемом выборки для проверки. Например, цель аудита может включать оценку эффективности используемой государственной или федеральной программы, соблюдение ее условий в рамках перспективного анализа и задач, стоящих перед ней.
- Измерение эффективности проведенного аудита зависит от степени измерения и используемых для этого оценок. Например, целевое использование бюджетных ресурсов предполагает не только достижение запланированного результата, но и перспективный анализ на что потенциально могут быть потрачены средства бюджетополучателем. Или, например, необходимо оценить экономию бюджетных ресурсов в рамках ФЦП. Для этих целей аудиторская программа должна отвечать на следующие вопросы:
 - Достижение в рамках ФЦП законодательных, нормативных или организационных целей? И если аудитор не может объективно ответить на данный вопрос, необходимо коллегиальное заключение или подтверждение его отсутствия в виду не достижения поставленных целей.
 - ФЦП может дублировать или взаимодействовать во времени с другими аналогичными программами? И если аудитор отвечает положительно, это значит, что уже на уровне ФЦП сформирован конфликт интересов и существуют потенциальные риски нецелевого использования бюджетных средств.
 - Оправдывают ли расходы на администрирование ФЦП расходы на саму программу? Иными словами, стоит ли проводить оценку работы распорядителей бюджетных средств если бюджет программы совсем невелик. Возможно эффективность таких про-

грамм целесообразно проводить силами внутреннего аудита организации для цели снижения рисков или определения причины невыполнения сроков ее реализации на практике.

- Какую цель преследует в конечном счете аудиторы? Возможно следует отказаться от оценки эффективности и сосредоточиться на комплаенс контроле в рамках оценки соответствия критериям, установленным положениями законов, постановлений, договоров или грантовых соглашений. В этом случае аудитор должен понимать не только собственные цели, но и содержание выводов по полученной информации. Не всякая информация может быть основана на предположениях о событиях, которые вероятно произойдут в будущем, наряду с возможными действиями, которые организация может принять в ответ на будущие события.

При проведении аудита эффективности, предполагающем в основном использование процедур внешнего контроля, необходимо проведение перспективного анализа соответствия проверяемой организации целям внутреннего контроля, отвечая на следующие вопросы:

- Способны ли ключевые менеджеры организации или конкретной программы использовать имеющуюся информацию для принятия решений, является ли она полной, точной и последовательной?
- Существуют ли узкие места или льготные условия при которых программа не может быть реализована в соответствии с нормами действующего законодательства? Если аудитор отвечает положительно, то следующим вопросом является:
- Какие законодательные положения могут оказать влияние на результаты реализации программы в сопоставлении с расходами на ее администрирование?

И здесь мы говорим не столько о методических нюансах реализации аудита эффективности на практике, сколько о том, что запрограммировать эффективность, экономичность и порядок соблюдения всех контрольных процедур на практике не представляется возможным, поскольку все эти условия являются взаимоисключающими. Параметры соблюдение бюджета — это по сути тоже программа, имеющая свои сроки и объем средств, в связи с чем, просто не достижение заявленной цели в рамках бюджета не может быть основанием для вынесения вывода о неэффективности, здесь важно понимать причину послужившую отправной точкой для ее невыполнения.

Что же представляют собой критерии или индикаторы эффективности аудита? Как правило, под ними подразумеваются не абстрактные величины или временные отрезки, а конкретные требования, установленные законами, правилами, контрактами, договорами о предоставлении грантов, стандарты, определенные бизнес-практики, которые можно оценить во времени (начальный этап, время реализации и завершающий этап) по отношению к тем операциям, которые были совершены для обеспечения запланированного результата. Идентификация таких критериев (индикаторов) также важна, как и сама программа аудита. Чем шире перечень критериев, тем выше шанс найти ошибки и нарушения, установив причинно-следственную связь их возникновения.

С другой стороны, на этапе формирования критериев (индикаторов) также необходимо опираться на стандартные процедуры, т.е. их необходимо определить заранее и по мере накопления статистической основы систематизировать в оценочные листы. Просто ответы на вопросы — да или нет, не являются критериями в целях аудита эффективности, поскольку последующие выводы должны быть согласованы с исходными параметрами этих критериев. Таким образом, стандартизация критериев в принципе имеет важное значение для аудитора, вопрос о разработке новых критериев происходит только в том случае, если недостаточно уже существующих, а также для расширения информационного обзора полученной в результате аудита информации.

Также как и сама процедура аудита эффективности, предварительная разработка критериев или индикаторов является частью внутрифирменного стандарта аудиторских процедур. Любая деятельность требуют дополнительного времени и ресурсов, поэтому важно исходить из понимания необходимых трудозатрат и усилий, потраченных на проверку целей, которые он преследует. Если аудитор не может ответить на этот вопрос или разработать приемлемые его трудозатратам критерии (индикаторы), то в этом случае, аудит эффективности не будет оправдан в рамках международных критериев финансового контроля.

Уровень доверия результатам аудита зависит не от конкретных лиц, которые его проводят, поскольку государственный финансовый контроль не терпит субъективизма в оценках, а от разумной уверенности аудиторов в том, что полученные в результате аудита доказательства достаточны для получения выводов и заключений аудиторов в отношении целей аудита. Концепция получения надлежащих дока-

зательств является неотъемлемой частью выводов и заключений аудиторов в рамках проводимого аудита эффективности, фактически это условие должно соблюдаться на всех этапах проведения аудита и выражаться в уместности используемых материалов, рабочих документов и прочих оценочных суждений³. Наиболее оптимальным является вариант использования различных типов и видов доказательств, служащих основанием для выявления нарушений или даже преступлений с бюджетными средствами. Таким образом, аудиторы должны определить для себя потенциальные источники информации, которые могут быть использованы в качестве доказательств и детализировать количество и тип используемых доказательств для получения достаточных и объективных выводов в работе.

Не менее существенным элементом аудита эффективности — является планирование работы аудиторов, с тем, чтобы иметь возможность для сбора доказательной базы и формирования итогового отчета. Однако на практике, именно этот этап аудита оказывается наиболее сложным, поскольку сбор информации не имеет временных ограничений, чем шире преследуются цели проверки, тем больше доказательств они требуют, а значит и информационных источников. Профессиональные стандарты (профессиональное суждение) отчасти решает эту задачу, но на практике, задачи государственного финансового контроля оказываются шире стандартного аудиторского заключения. Поэтому профессиональное суждение в этом смысле позволяет не ограничить аудитора во времени, а наоборот, представить объективную основу для увеличения объема аудита, необходимого для решения поставленных задач, включая сам масштаб проверки, методологию, использование альтернативных процедур для получения дополнительных доказательств или решения текущих задач аудита. Аудиторы должны также оценить, насколько отсутствие достаточного или необходимого доказательства в связи с недостатками системы внутреннего контроля или других проблем внутреннего характера является достаточным для получения обоснованных выводов в ходе проведения аудита.

Таким образом, при оценке доказательств, аудиторы должны определить, достаточен ли их объем для того, чтобы убедить руководство организации в полученных выводах, являются ли эти выводы объективными и всесторонними, какова вероятность ошибочности суждений при проведении контрольных и проверочных процедур. При оценке

³ Котов В.В. Финансовый контроль как механизм программно-ориентированного бюджетирования: правовые аспекты // Финансовое право. — 2012. — № 8. — С. 9 — 11.

общей целесообразности полученных доказательства, аудиторы должны оценить, насколько актуальны эти доказательства, насколько надежна информация, используемая в результате их получения.

Важно учитывать, что доказательная база имеет как и любой товар или услуга — срок своего использования, в связи с чем, необходимо понимать срок действия доказательств, полученных в рамках аудита эффективности⁴. Другими словами, чем больше срок действия доказательств, тем выше вероятность привлечения виновных лиц к ответственности и тем выше возможность получения «эффекта» от проведенных проверочных процедур. В этой связи саму доказательную базу необходимо также ранжировать по степени значимости, достаточности и уместности, соотнеся со степенью ожидаемой полезности для финансового контроля. Например, индикаторы — являющиеся частью доказательной базы уместно будет сопоставить с рисками от не достижения результатов аудита. Чем выше риск, тем важнее индикатор в целях аудита эффективности.

Таким образом, аудиторы должны использовать форму аудиторского отчета, которая отвечает целям проведения проверки, а также форму проведения аудита (программу проверки). Перечень аудиторских доказательств не носит исчерпывающий характер, это могут быть письменные отчеты, электронные файлы, информационные слайды, и другие материалы.

Ключевой задачей аудита эффективности является подготовка полноценного аудиторского заключения, в результате которого:

- (1) будет получена необходимая информация о допущенных нарушениях, виновные лица будут установлены, скорректированы цели работы проверяемого субъекта или соответствующих должностных лиц;
- (2) результаты аудита не вызывают существенных разногласий с проверяемым субъектом, а информация понятна и прозрачна для руководства и дальнейших задач финансового контроля;
- (3) полученные в результате аудита выводы и доказательства могут являться предметом публичных обсуждений, т.е. заведомо не носить закрытый или сложный для понимания характер;
- (4) по итогам проверки будет обеспечено принятие корректирующих действий или мер, поскольку доказательная база имеет свои сроки для исполнения;

⁴ Клейменов Я.С. Особенности взаимодействия органов государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Муниципальная служба: правовые вопросы. — 2010. — № 2. — С. 21–23.

(5) в результате проведенных процедур аудита будут выявлены наиболее серьезные недостатки и ошибки в системе внутреннего контроля, случаи мошенничества, случаи несоблюдения положений законов, правил, повлекшие за собой нарушения.

Полагаем, что практическое внедрение методических основ по проведению контрольно-ревизионной деятельности, способных на ранней стадии выявить и распознать вероятность возникновения нарушений позволит решить следующие задачи: создать системы оценки эффективности деятельности органов финансового контроля; повысить профессиональный уровень сотрудников органов финансового контроля; снизить коррупционную составляющую в работе органов финансового контроля, одновременно повысив качество аудиторских процедур, направленных на выявление, предупреждение и пресечение нарушений и преступлений с государственными (бюджетными) средствами; снизить вероятность конфликта интересов возникающих между проверяющими и проверяемыми подразделениями, одновременно повысив информационную безопасность ⁵.

Используемые источники

1. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств. Принята решением Коллегии Счетной палаты РФ от 23 апреля 2004 г., протокол № 13. [www.ach.gov.ru].
2. GAO, Government Auditing Standards, GAO-12-331G (Washington, D.C.: December 2011).
3. Котов В.В. Финансовый контроль как механизм программно-ориентированного бюджетирования: правовые аспекты // Финансовое право. — 2012. — № 8.
4. Клейменов Я.С. Особенности взаимодействия органов государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Муниципальная служба: правовые вопросы. — 2010. — № 2.
5. Гладкова В.Е., Понкратова М.Н. Алгоритм реализации финансового контроля в сфере государственных и муниципальных закупок в современных условиях // Научно-практический журнал «Мир»: Модернизация. Инновации. Развитие». — 2015. — № 1(13).

⁵ Гладкова В.Е., Понкратова М.Н. Алгоритм реализации финансового контроля в сфере государственных и муниципальных закупок в современных условиях. // Научно-практический журнал «Мир»: Модернизация. Инновации. Развитие». — 2015. — № 1(13). — С. 86–92.