

Особенности оценки эффективности внутреннего финансового аудита

И.С. Егорова,
канд. экон. наук, доцент Департамента учета,
анализа и аудита ФГБОУ ВО "Финансовый
университет при Правительстве Российской
Федерации", член экспертного совета СРО РСА

В рамках аудита в настоящее время как в российской, так и в международной практике важнейшее значение приобретает оценка эффективности вложенных средств. Несмотря на то что согласно стандартам аудиторской деятельности пользователь не должен принимать мнение аудитора как подтверждение эффективности ведения дел руководством экономического субъекта, данная оценка является одной из основных при принятии управленческих решений. Кроме того, оценка эффективности является первостепенной при осуществлении внутреннего контроля и внутреннего аудита в соответствии с профессиональными стандартами деятельности.

При определении понятия "эффективность" его нередко отождествляют с понятием "эффект", что является неверным с позиций идентификации и определения данных понятий. ГОСТ ISO 9000-2011 "Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь" трактует понятие эффективности (efficiency) как связь между достигнутым результатом и использованными ресурсами.

Вопросы аудита эффективности сегодня достаточно хорошо изучены применительно к оценке использования государственных средств как при осуществлении государственного аудита, так и при определении системы ключевых показателей эффективности для госкомпаний. Аудит эффективности занимает одно из основных мест в видовой структуре контрольных мероприятий, проводимых Счетной палатой, которые в зависимости от поставленных целей и характера решаемых задач подразделяются на несколько видов, представленных на рис. 1.

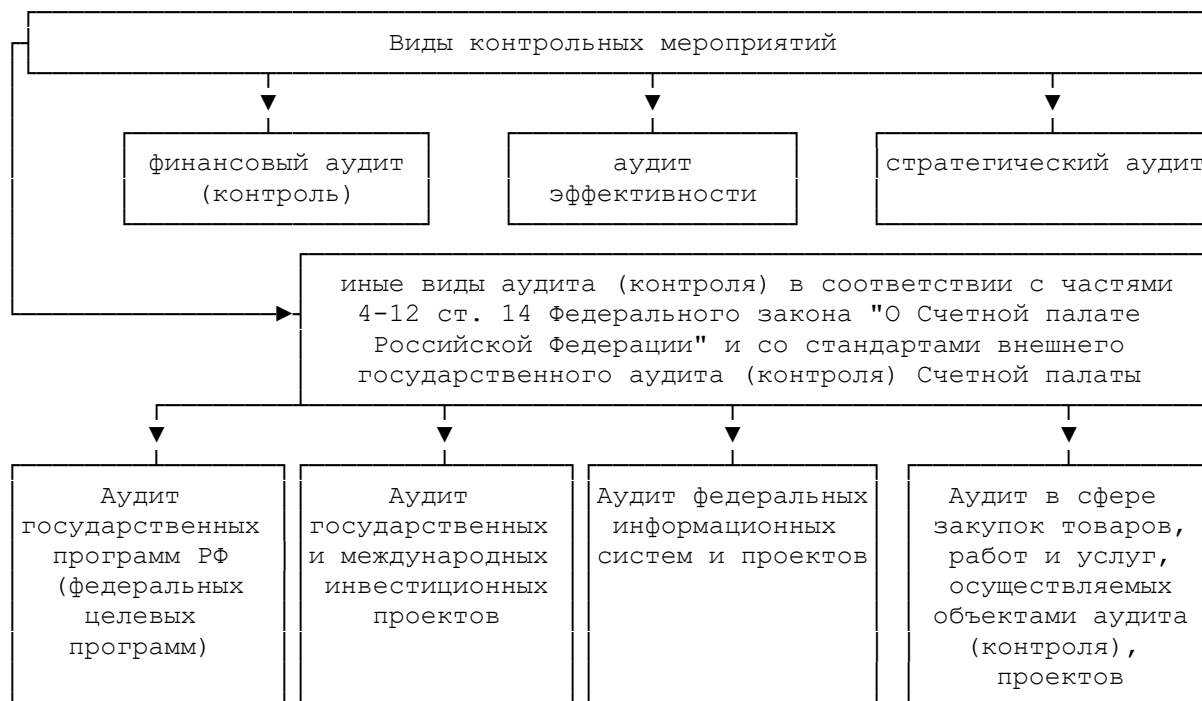


Рис. 1. Виды контрольных мероприятий, проводимых в рамках государственного аудита (составлено автором на основании [1])

В разное время термин "аудит эффективности" в контексте эффективности использования государственных средств определялся по-разному. Так, в [16] аудит эффективности определяется как новый вид контроля, призванный оценить результативность различных бюджетных расходов и их влияние на социально-экономическое положение страны и отдельных регионов, в [14] - как разновидность финансового контроля государственных средств, осуществляемого путем проведения проверок деятельности органов государственной власти, других распорядителей и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач.

С.Н. Рябухин под аудитом эффективности государственных расходов понимает систематизированную, целенаправленную, организованную и объективную проверку деятельности органов государственной власти в части расходования финансовых средств и сохранности государственного имущества. Также автор подчеркивает, что аудит эффективности может рассматриваться как одно из направлений деятельности государственной организации или же функционально ориентированная область использования бюджетных средств, охватывающая ряд ведомств и организаций [11].

По мнению И.А. Зуевой, аудит эффективности государственных расходов - это современная форма финансового контроля, играющая существенную роль в структуре учета в рамках государственной контрольной системы и имеющая целью оценить направления и дать гарантии эффективной работы и экономного использования государственных ресурсов [12].

Е.Н. Синева отмечает, что аудит эффективности является инструментом государственного финансового контроля. Направленность же аудита эффективности характеризуется, по мнению автора, не только оценкой эффективности, экономичности и рентабельности управленческой деятельности, но и выработкой рекомендаций по устранению нарушений и дальнейшему повышению результативности использования бюджетных средств [15].

М.П. Афанасьев называет аудит эффективности новой ступенью развития системы государственного финансового контроля, которая представляет собой независимую проверку, осуществляемую государственными органами внешнего контроля в целях оценки результативности и экономности процесса расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью [5].

Ф.В. Голубев считает, что аудит эффективности - это проверка экономичности, продуктивности и результативности, с которыми проверяемая организация использует имеющиеся ресурсы [6].

В соответствии со статьей 160.2-1 Бюджетного кодекса целями внутреннего финансового аудита являются: оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности, подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам Минфина России, а также подготовка предложений о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств.

Ввиду особой актуальности, которую приобретают в настоящее время вопросы организации и методики проведения внутреннего контроля и внутреннего аудита в государственном секторе экономики, целесообразно эффективность контрольных мероприятий рассматривать с двух позиций:

- стандарта СГА 104 "Стандарт внешнего государственного аудита (аудита). Аудит эффективности";

- стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 "Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита".

Предназначение у этих стандартов разное - в первом охарактеризованы подходы к определению эффективности использования государственных средств в объектах внешнего государственного аудита, во втором приведено методологическое обеспечение проверки и анализа эффективности внутреннего аудита Счетной палатой Российской Федерации.

В СГА 311 рассматриваются общие положения, содержание внутреннего финансового аудита, предмет, цели, задачи, методика проведения проверки и анализа эффективности внутреннего финансового аудита.

К документу прилагаются типовые таблицы для занесения в них результатов проверок в целях дальнейшего анализа и получения результатов, свидетельствующих о состоянии внутреннего финансового аудита. Основные цели, задачи, этапы организации и проведения проверки и анализа системы внутреннего финансового контроля согласно Стандарту внешнего государственного аудита (контроля) СГА 311 "Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита" представлены на рис. 2.



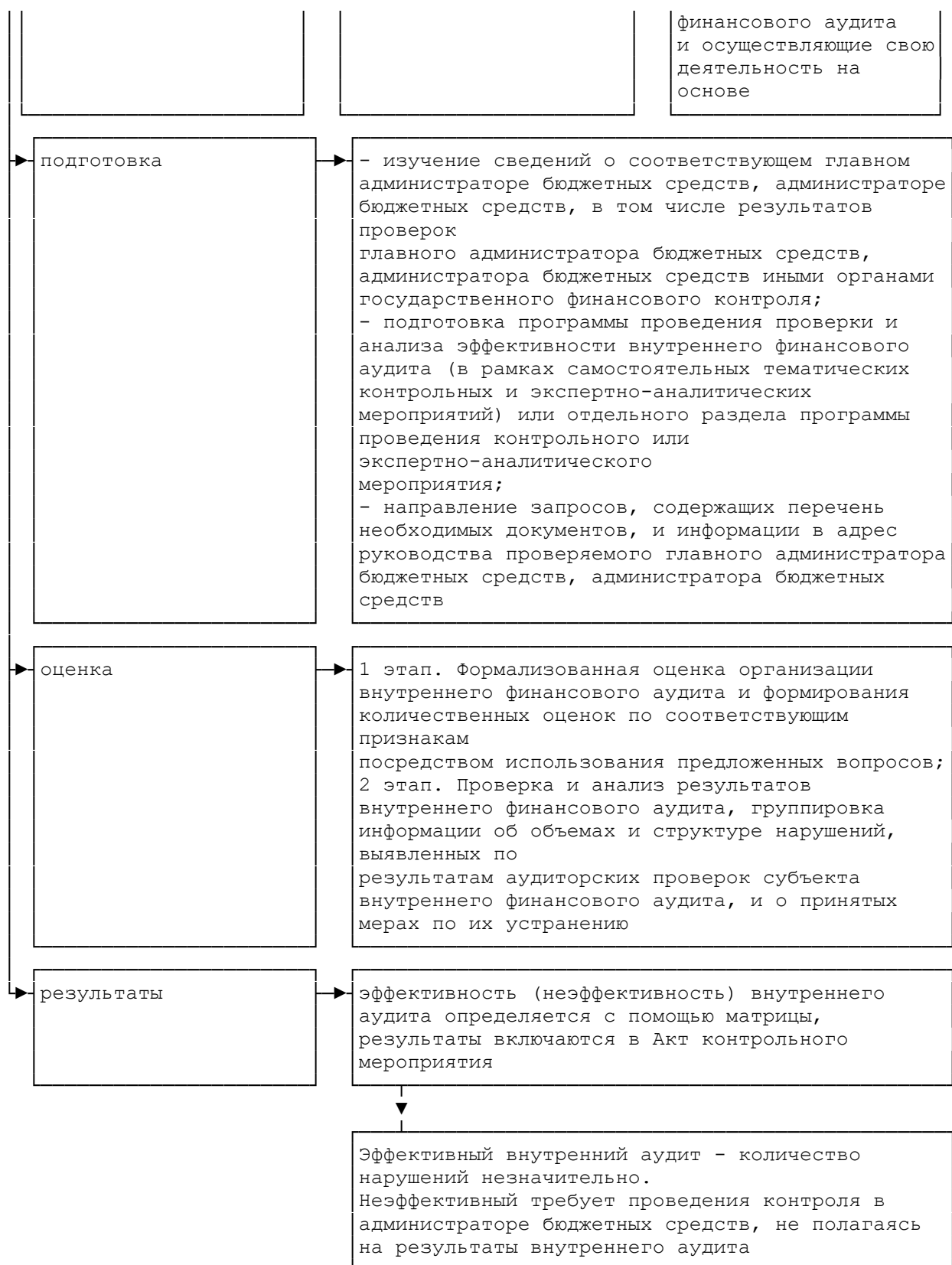


Рис. 2. Структура и содержание СГА 311 (составлено автором на основании [2])

СГА 311 используют члены Коллегии Счетной палаты, инспекторы и иные сотрудники аппарата Счетной палаты:

- при проверке исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации за отчетный финансовый год;

- при проведении в главном администраторе бюджетных средств, администраторе бюджетных средств самостоятельных тематических контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, включающих в себя или направленных на проверку и анализ эффективности внутреннего финансового аудита.

Проверка и анализ внутреннего финансового контроля осуществляются в два этапа:

- на первом этапе оценивается, проверяется и анализируется подготовленность системы внутреннего финансового аудита к выполнению стоящих перед ней задач;

- на втором этапе изучаются и анализируются результаты функционирования системы внутреннего финансового аудита, оценивается эффективность стоящих перед ней задач.

В целях реализации каждого этапа в СГА 311 предусмотрен список вопросов, позволяющих получить количественные оценки эффективности системы внутреннего финансового аудита для последующего их анализа. Выводы, сформулированные в ходе анализа результатов проверки с помощью заполнения соответствующих таблиц и получения количественных оценок, говорят об эффективности или неэффективности системы внутреннего контроля. Таким образом, по существу, в СГА 311 представлена доступная и удобная схема оценки системы внутреннего финансового аудита, но в то же время он не позволяет оценить эффективность использования выделяемых на осуществление внутреннего финансового аудита государственных средств.

В этой связи в данной статье предлагается ряд показателей, которые могут быть использованы при подготовке предложений о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств в рамках осуществления внутреннего финансового аудита. В качестве оценочных нами рекомендуется применение трех показателей, а именно: экономности, продуктивности, результативности*(1).

Экономность характеризуется достижением заданных результатов с использованием наименьшего объема федеральных и иных ресурсов, поэтому условие экономности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего аудита в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$РВА1 < РВА0 \text{ при } Р0 = Р1,$$

где РВА0 - объем федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего аудита в базовом периоде (данные плана, предыдущего периода); РВА1 - фактический объем федеральных и иных ресурсов, затраченных на осуществление внутреннего аудита; Р0 - планируемые результаты; Р1 - фактически достигнутые результаты.

В качестве планируемого результата Р0 можно принять максимально возможное количество баллов (21 балл), которое определяется согласно Перечню вопросов для оценки результатов осуществления внутреннего финансового аудита, приведенному в приложении к СГА 311.

При формулировании выводов об экономности использования федеральных и иных средств на проведение внутреннего аудита можно руководствоваться следующим: чем меньше затрат на осуществление внутреннего финансового аудита приходится на 1 балл максимально возможного запланированного результата, тем экономнее расходуются выделяемые на эти цели федеральные средства. В свою очередь, работа, выполненная внутренним аудитором, может быть признана экономной, если фактические расходы в расчете на 1 балл результата совпадают с запланированными.

Для оценки экономности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита можно воспользоваться формой рабочего документа, представленного в табл. 1.

Таблица 1

Предлагаемая форма рабочего документа оценки экономности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита (составлено автором)

№ п.п.	Показатель	Обозначение, методика расчета	План, предыдущий период, объем федеральных и иных ресурсов других объектов	Факт	Отклонение, тыс. руб.
1	Объем федеральных и иных ресурсов, затраченных на осуществление внутреннего аудита, тыс. руб.	РВА			
2	Результат, тыс. руб.	Р			
Показатель эффективности					
3	Экономность (Эа), тыс. руб.	$RVA1 < RVA0$ при $P0 = P1$	X		X

При определении продуктивности необходимо оценить федеральные и иные ресурсы на осуществление внутреннего финансового аудита в расчете на единицу результата внутреннего аудита. Таким образом, условие продуктивности использования государственных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$P0 / RVA0 \leq P1 / RVA1,$$

где RVA0 - нормативы и показатели, используемые участниками бюджетного процесса при планировании бюджетных ассигнований; RVA1 - использованный объем ресурсов при осуществлении внутреннего финансового аудита; P0 - планируемые результаты; P1 - фактически достигнутые результаты.

При этом при формировании выводов о продуктивности использования средств на проведение внутреннего аудита можно руководствоваться следующим: чем больше баллов, характеризующих результат внутреннего финансового аудита, приходится на 1 рубль израсходованных средств, тем продуктивнее расходуются выделяемые на эти цели федеральные средства. В свою очередь, работа, выполненная внутренним аудитором, может быть признана продуктивной, если фактические баллы в расчете на 1 рубль израсходованных средств совпадают с запланированными.

Для оценки продуктивности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита можно воспользоваться формой рабочего документа, представленного в табл. 2.

Таблица 2

Предлагаемая форма рабочего документа для оценки продуктивности федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита (составлено автором)

№ п.п.	Показатель	Обозначение, методика расчета	План, норматив	Факт	Отклонение , тыс. руб.
1	Объем федеральных и иных ресурсов, выделенных на осуществление внутреннего аудита, тыс. руб.	РВА			
2	Выполненные работы, оказанные услуги, тыс. руб.	РУ			
Показатель эффективности					
3	Продуктивность (Пр), руб./руб.	$P0 / PBA0 \leq P1 / PBA1$	X		X

В процессе определения результативности использования федеральных и иных ресурсов целесообразно провести анализ достижения целей и решения задач, на которые были использованы федеральные и иные ресурсы в рамках осуществления внутреннего финансового аудита, учитывая и оценивая влияние различных факторов.

Условие результативности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита в формализованном виде можно представить следующим образом:

$$PBA0 = PBA1 \text{ при } P1 \geq P0$$

При этом под P1 можно понимать дополнительно разработанные в рамках системы внутреннего контроля результаты оценки эффективности использования федеральных и иных средств дополнительно к максимально возможным.

Для оценки результативности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита можно воспользоваться формой рабочего документа, представленного в табл. 3.

Таблица 3

Предлагаемая форма рабочего документа оценки результативности федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита (составлено автором)

№ п.п.	Показатель	Обозначение, методика расчета	План	Факт	Отклонение , тыс. руб.
1	Объем федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего финансового аудита, тыс. руб.	РВА			
2	Результат, тыс. руб.	Р			
Показатель эффективности					
3	Результативность (Эр), тыс. руб.	$PBA 0 = PBA 1 \text{ при } P1 \geq P0$	X		X

Анализ различных показателей эффективности использования федеральных и иных ресурсов на осуществление внутреннего аудита позволяет сделать вывод, что показателем

эффективности по сути является только показатель продуктивности, показатели же экономности и результативности являются показателями эффекта.

Литература

1. Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. N 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" (Принят Государственной думой 22 марта 2013 г., одобрен Советом Федерации 27 марта 2013 г.).

2. Стандарт внешнего государственного аудита (аудита) "Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита" (Утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 27 апреля 2017 г. N 4ПК), СГА 311.

3. ГОСТ ISO 9000-2011 "Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь" (введен в действие Приказом Росстандарта от 22.12.2011 N 1574-ст).

4. СГА 104 "Стандарт внешнего государственного аудита (аудита). Аудит эффективности" (утв. Постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 N 4ПК).

5. Афанасьев М.П. Взаимосвязь аудита эффективности и финансового анализа // Финансовый контроль. - 2003. - N 10. - С. 50-56.

6. Голубев В.Ф. Формирование методики аудита эффективности использования нематериальных активов организации [Электронный ресурс]. - URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-metodiki-audita-effektivno-sti-ispolzovaniya-nematerialnyh-aktivov-organizatsii>.

7. Егорова И.С. Аудит: учебное пособие. - М.: КНОРУС, 2017. - 538 с.

8. Егорова И.С. Особенности аудита эффективности: проблемы идентификации и осуществления // Аудитор. - 2017. - N 1. - С. 29-36.

9. Егорова И.С. Внутренний контроль и внутренний аудит - проблемы идентификации и практической реализации // Аудитор. - 2016. - N 11. - С. 17-26.

10. Егорова И.С. Оценка рисков эффективности организации системы внутреннего контроля экономического субъекта // Инновационное развитие экономики. - 2015. - N 5.

11. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов. - М.: Дело и Сервис, 2014. - 224 с.

12. Зуева И.А. Современные тенденции развития системы финансового контроля в России // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2010. - N 2.

13. Парасоцкая Н.Н. Тенденции развития аудита эффективности // Аудитор. - 2013. - N 2. - С. 23-27.

14. Саунин А.Н. О понятийном аппарате государственного финансового контроля // Финансы и кредит. - 2014. - N 13. - С. 2-9.

15. Синева Е. Аудит эффективности и аудит целесообразности // Президентский контроль. - 2004. - N 5.

16. Смирнов Е.Е. Новое в государственном (муниципальном) финансовом контроле // Аудитор. - 2013. - N 2. - С. 3-14.

*(1) Егорова И.С. Особенности аудита эффективности: проблемы идентификации и осуществления // Аудитор. - 2017. - N 1.