

Научно-исследовательский финансовый институт
Министерства Финансов Российской Федерации
(НИФИ Минфина России)

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПОДХОДАМ К ПЛАНИРОВАНИЮ И
ПРОВЕДЕНИЮ АУДИТОРСКОГО МЕРОПРИЯТИЯ В ЦЕЛЯХ ОЦЕНКИ
РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ И ЭКОНОМНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ
БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

НАУЧНЫЙ ДОКЛАД

Москва 2024

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы: научный доклад. – М.: Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, 2024. – 26 с.

ISBN 978-5-6053308-0-6

Коллектив авторов:

М. Е. Николаев –руководитель Центра финансового менеджмента в государственном секторе, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

С. А. Табалина – старший научный сотрудник Центра финансового менеджмента в государственном секторе, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации

В данном докладе представлены результаты исследования классификации подходов к оценке результативности и экономности использования бюджетных средств и условий выбора их применения; для каждого из подходов рассматриваются вопросы программы аудиторского мероприятия с указанием примеров их постановки, применение методов внутреннего аудита, формирование выводов и рекомендаций с примерами.

Ключевые слова: внутренний финансовый аудит; организации бюджетной сферы; результат-ориентированный подход; риск-ориентированный подход; системно-ориентированный подход

Данный доклад представляет собой результат работы по научно-методическому обеспечению, выполненной за счет бюджетных средств по Тематическому плану НИИР Научно-исследовательского финансового института в 2023 году. Содержание доклада актуально по состоянию на 1 ноября 2024 года и не отражает официальную позицию Министерства финансов Российской Федерации.

© НИФИ, 2024

© Коллектив авторов, 2024

Proposals for approaches to planning and conducting of audit activities in order to assess the effectiveness and efficiency of using budgetary funds in public sector organizations: scientific report. – Moscow: Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, 2024. – 26 p.

ISBN 978-5-6053308-0-6

Authors:

Maxim Nikolaev – Head of the Public Sector Financial Management Center, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

Svetlana Tabalina – Senior Researcher of the Public Sector Financial Management Center, Financial Research Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation

This report presents the results of a study of the classification of approaches in order to assess the effectiveness and efficiency of using budgetary funds as well as the conditions for their choosing. For each approach, issues of the audit program with examples of their formulation, the use of internal audit technics, the formation of conclusions and recommendations with examples are considered.

Key words: internal financial audit, public sector organizations, result-oriented approach, risk-based approach, system-oriented approach

The report includes results of scientific and methodological support work carried out at the expense of budgetary funds under the 2023 Theme Plan of Financial Research Institute. Proposals of the report are relevant at November 1, 2024. The views and opinions expressed in this report do not reflect the official policy or position of the Ministry of Finance of the Russian Federation.

© NIFI, 2024

© Authors, 2024

СОДЕРЖАНИЕ

1 КЛАССИФИКАЦИЯ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ И ЭКОНОМНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ И УСЛОВИЯ ВЫБОРА ИХ ПРИМЕНЕНИЯ	5
2 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ РЕЗУЛЬТАТ-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ.....	15
3 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ СИСТЕМНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ.....	20
4 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ ПРОБЛЕМНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ.....	24
Библиографический список.....	26

1 КЛАССИФИКАЦИЯ ПОДХОДОВ К ОЦЕНКЕ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ И ЭКОНОМНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ И УСЛОВИЯ ВЫБОРА ИХ ПРИМЕНЕНИЯ

Бюджетный кодекс РФ определяет результативность и экономность использования бюджетных средств как составляющие эффективности их использования [1, ст. 35]. Результативность определена как достижение наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств, а экономность – как достижение заданных результатов с использованием наименьшего объема средств [1, ст. 35].

Органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля оценивают экономность и результативность использования бюджетных средств при осуществлении аудита эффективности [1, ст. 155]. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) «Аудит эффективности» [2] и методические рекомендации по его применению [3] устанавливают следующие подходы к проведению аудита эффективности:

- «результат-ориентированный»;
- «системно-ориентированный»;
- «проблемно-ориентированный» [2, п. 2.6.1].

В рамках результат-ориентированного подхода оценивают конкретные результаты деятельности объекта аудита во взаимосвязи с затратами ресурсов, использованных для достижения этих результатов [3, п. 3.4].

В рамках системно-ориентированного подхода оценивают надлежащее функционирование систем управления объекта внешнего аудита в увязке с оценкой достижения результатов и использования ресурсов, в том числе:

- комплекса мер, образующих систему управления ресурсами в определенной сфере;
-

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

– отдельных процессов (элементов системы управления) по преобразованию ресурсов в результаты (процессов планирования ресурсов, распределения ресурсов по их получателям, контроля за использованием ресурсов, мотивации персонала и т. п.) [3, п. 3.5].

При этом в рамках системно-ориентированного подхода особое внимание уделяют оценке системы внутреннего контроля, эффективность которого обеспечивает эффективность деятельности организации в целом [3, п. 3.8].

В рамках проблемно-ориентированного подхода анализируют проблемы, связанные с эффективностью использования ресурсов, устанавливают и изучают причины возникновения таких проблем, формулируют предложения (рекомендации) по устранению выявленных причин неэффективности использования ресурсов [3, п. 3.10].

Руководство INTOSAI GUID 3910 «Основные концепции аудита эффективности» («Central Concepts for Performance Auditing») [4] выделяет как отдельные виды аудита аудит экономности, аудит результативности и аудит эффективности. Аудит экономности фокусируется на том, насколько успешно организация минимизирует стоимость используемых ресурсов с учетом их качества [4, п. 38].

Основной вопрос аудита экономности заключается в следующем: «Были ли использованные ресурсы доступны в нужное время, в необходимом количестве, должного качества и по наилучшей цене?» [4, п. 38]. Важным фактором, который должен учитываться при аудите экономности, является качество. Сокращение затрат не должно сопровождаться снижением качества как использованных ресурсов, так и полученного результата (например, оказанных услуг). GUID 3910 предлагает использовать критерии, установленные спецификациями на продукцию или услуги, или результаты

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

замеров удовлетворенности потребителей оказываемых услуг, как критерии качества [4, п. 38].

При проведении аудита результативности оценивают соотношение затрат и результатов и фокусируются на том, были ли ресурсы использованы оптимально или можно ли было достичь тех же результатов (с учетом количественных, качественных и временных параметров) при использовании меньших ресурсов [4, п. 39]. Основные вопросы аудита результативности формулируют следующим образом:

– получены ли от использованных ресурсов максимально возможные результаты (по критериям количества и качества)?

или

– можно ли было получить такие же результаты с использованием меньших ресурсов [4, п. 39]?

Аудит результативности может фокусироваться на технических вопросах (например, можно ли оптимизировать процессы для достижения лучших результатов), распределении ресурсов (например, можно ли достичь лучших результатов, направив ресурсы на то, что обеспечивает достижение большей части запланированных результатов) или на эффекте масштаба, или синергетическом эффекте (например, можно ли достичь лучших результатов, распределив полномочия (процессы) между разными участниками или путем слияния нескольких организаций) [4, п. 40].

Поскольку степень эффективности процесса или программы можно определить только в сравнении с чем-либо, то деятельность изучаемых организаций сравнивают с аналогичной деятельностью других организаций, один и тот же процесс, осуществляемый в организации, сравнивают в разные промежутки времени, например, до и после внедрения новых правил или процедур, эффективность деятельности организации сравнивают с

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

установленными (например, в государственной программе) показателями эффективности. В ходе аудита результативности можно также изучать процессы трансформации произведенных затрат в непосредственные результаты с целью выявления недостатков в организации или осуществлении таких процессов, что позволит понять, эффективен изучаемый процесс или нет, без измерения непосредственно эффективности [4, п. 41].

Аудит эффективности фокусируется на непосредственных и конечных результатах и их соответствии поставленным целям, то есть, в итоге, на степени достижения целей [4, п. 42]. Вопросы аудита эффективности заключаются в следующем:

– в какой степени достигнуты цели программы или политики (на этот вопрос отвечает результат-ориентированный аудит)?

– насколько реализуемая программа и полученные непосредственные результаты способствуют достижению поставленных целей или конечных результатов [4, п. п. 43–44]?

При проведении аудита эффективности часто не измеряют непосредственно эффективность, а фокусируются на условиях, которые рассматриваются как необходимые для достижения эффективности. К таким условиям относят, например, практики надлежащего управления, процедуры, обеспечивающие оказание услуг своевременно и в соответствии с установленными требованиями, и др. [4, п. 46]. Аудиторы также должны обращать внимание на результаты, как позитивные, так и негативные, полученные непреднамеренно [4, п. 48].

Международный стандарт внешнего государственного аудита эффективности INTOSAI ISSAI 3000 устанавливает использование при проведении аудита эффективности подходов, аналогичных используемым Счетной палатой РФ и описанным выше: результат-ориентированного,

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

проблемно-ориентированного, системно-ориентированного или их сочетания [5, п. 40].

Выбранный подход к проведению аудита должен соответствовать его целям, в свою очередь, выбранный подход обуславливает разработку критериев аудита и выбранные способы получения аудиторских доказательств.

Результат-ориентированный подход используют при оценке того, были ли достигнуты предусмотренные программами непосредственные или конечные результаты, или оказываются ли услуги так, как это предусмотрено [5, п. 43]. Результат-ориентированный подход применяют в случаях, когда есть четкое описание (например, в законе или утвержденной стратегии) желаемых непосредственных или конечных результатов [5, п. 43].

Вопросы результат-ориентированного аудита заключаются в следующем:

- какие результаты получены?
- соблюдаются ли установленные требования?
- достигнуты ли поставленные цели?

Выводы аудитора при использовании результат-ориентированного подхода чаще всего касаются выявленных отклонений от запланированных результатов (целей), установленных требований, а рекомендации – ликвидации (минимизации) таких отклонений [4, п. 51].

При выборе системно-ориентированного подхода аудиторы изучают, правильно ли функционируют подсистемы системы управления. Оценка системы управления даже в сравнении с элементарными принципами надлежащего управления может быть полезна для анализа эффективности, особенно в тех случаях, когда невозможно четко сформулировать проблему или определить результаты [5, п. 42].

Системно-ориентированный подход сосредоточен на том, созданы ли необходимые условия для экономной, результативной и эффективной деятельности. Примерами систем являются система финансового менеджмента, системы оценки какой-либо деятельности или процессов, системы контроля, информационно-компьютерные системы и т. д.

Для этого типа аудита используют следующие вопросы:

- какая цель функционирования системы?
 - кто является участниками системы и каковы обязанности каждого из них?
 - какие правила, требования и процедуры установлены?
 - как осуществляется обмен информацией?
 - приняты ли адекватные планы деятельности?
 - хорошего ли качества система мониторинга?
 - корректируются ли планы (при необходимости) по результатам мониторинга их реализации?
 - регистрируются ли на систематической основе планы, результаты мониторинга и сделанные корректировки для обеспечения подотчетности?
 - производится ли периодическая оценка процессов должным образом?
- [4, п. 54].

При использовании проблемно-ориентированного подхода изучают и анализируют причины конкретных проблем или отклонений от критериев аудита. Проблемно-ориентированный подход используют, когда очевидно наличие проблем, в том числе и в тех случаях, когда критерии желаемых результатов четко не установлены [5, п. 44].

Цель аудита в этом случае – подтвердить существование проблем и проанализировать их причины. Аудиторы фокусируются на вопросах:

- в чем заключается проблема?
-

- каковы причины проблемы?
- в какой степени правительство в состоянии решить проблему?
- могут ли запланированные действия (при их наличии) правительства решить эту проблему [4, п. 52]?

Подходы, используемые при проведении внешнего аудита эффективности, могут быть использованы и при проведении аудиторских мероприятий внутреннего финансового аудита с учетом целей и задач внутреннего финансового аудита, установленных Бюджетным кодексом РФ [1, ст. 160.2-1] и федеральным стандартом внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» [6].

Результат-ориентированный подход при проведении аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств организациями бюджетной сферы используют в случаях, когда установлены плановые показатели результатов деятельности, достижение которых можно объективно оценить, в том числе показатели:

- государственных (муниципальных) программ, реализуемых главным администратором (администратором) бюджетных средств;
- ведомственных программ;
- планов деятельности (планов мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органов государственной власти (органов местного самоуправления);
- характеризующие достижение целей создания казенного учреждения.

Результат-ориентированный подход может использоваться при проведении аудиторских мероприятий с целью анализа и оценки:

- уровня достижения и достоверности значений фактических результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, показателей, характеризующих выполнение планов
-

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

деятельности (планов мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органов государственной власти (органов местного самоуправления), достижение целей создания казенного учреждения;

– полноты обоснования расходов на достижение заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, правильности обоснований (расчетов) плановых сметных показателей, примененных при составлении смет казенных учреждений;

– возможности достижения результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (целей создания казенного учреждения) с использованием меньшего объема бюджетных средств, иных (временных, трудовых, материальных и др.) ресурсов;

– возможности достижения лучших результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного учреждения) с использованием того же объема бюджетных средств, иных ресурсов;

– соотношения полученных результатов и затраченных ресурсов.

При использовании результат-ориентированного подхода анализируют и оценивают все или отдельные результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (цели создания казенного учреждения), затраты бюджетных средств в целом или по отдельным видам расходов (видам использованных ресурсов).

Системно-ориентированный подход может использоваться при проведении аудиторских мероприятий с целью анализа подсистем системы управления, бюджетных процедур (совокупности бюджетных процедур), осуществляемых главным администратором (администратором) бюджетных средств и обеспечивающих условия для достижения результатов деятельности

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения. Например, системно-ориентированный подход может использоваться при проведении аудиторских мероприятий с целью анализа и (или) оценки:

– исполнения бюджетных полномочий, бюджетных процедур главного администратора (администратора) бюджетных средств, в том числе операций (действий) по выполнению бюджетных процедур, во взаимосвязи с их влиянием на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения, а также с влиянием на затраты на достижение указанных результатов (целей);

– влияния прикладных программных средств, информационных ресурсов на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения, а также влияния на затраты на достижение указанных результатов (целей);

– степени обеспеченности и качества распределения и использования ресурсов (временных, трудовых, материальных, финансовых и иных), которые способны оказать влияние на качество исполнения бюджетных полномочий главного администратора (администратора) бюджетных средств, результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения;

– организации и осуществления процедур закупок товаров (работ, услуг) для обеспечения достижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения, а также на возможности экономии бюджетных средств на достижение указанных результатов (целей).

При этом для целей аудиторского мероприятия вся деятельность главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

учреждения) рассматривается как направленная на достижение запланированных результатов (целей создания казенного учреждения).

Проблемно-ориентированный подход используют при проведении аудиторских мероприятий с целью анализа:

- причин и условий недостижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения, а также рисков недостижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения;

- причин нарушений и недостатков, выявленных при проведении аудиторских мероприятий, мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля, и влияющих на достижение запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения;

- причин неэффективности мероприятий по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств, иных ресурсов;

- других проблем при реализации государственных (муниципальных) программ, ведомственных программ, планов деятельности (планов мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органов государственной власти (органов местного самоуправления), достижении целей создания казенного учреждения.

Аудиторские мероприятия могут проводиться с использованием как одного из перечисленных выше подходов, так и их комбинации.

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

2 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ РЕЗУЛЬТАТ-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

При проведении аудиторских мероприятий с применением результат-ориентированного подхода, в программу аудиторского мероприятия в зависимости от его темы, целей и задач, можно включить все или некоторые из вопросов, примеры которых приведены ниже:

– оценить степень достижения результатов ведомственной программы, государственной (муниципальной) программы, выполнения плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), степень достижения целей создания казенного учреждения;

– рассчитать отклонения фактических результатов ведомственной программы (результатов государственной (муниципальной) программы, выполнения плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), фактических результатов деятельности казенного учреждения) от запланированных;

– оценить достоверность значений показателей фактических результатов ведомственной программы, результатов государственной (муниципальной) программы, выполнения плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), фактических результатов деятельности казенного учреждения;

– проверить полноту и правильность обоснования расходов на достижение заданных результатов деятельности главного администратора

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

(администратора) бюджетных средств (обоснований (расчетов), примененных при составлении смет казенных учреждений);

– проанализировать фактические расходы на достижение заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (расходы казенного учреждения) и оценить возможность экономии бюджетных средств при условии достижения заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (целей деятельности казенного учреждения);

– оценить возможность достижения лучших результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного учреждения) с использованием того же объема бюджетных средств, иных ресурсов;

– рассчитать (в случаях, когда это применимо) объем затраченных бюджетных средств (иных ресурсов) и ресурсов на единицу полученного результата или показатель полученного результата на один рубль затрат (единицу иных ресурсов) и сравнить полученные показатели с аналогичными показателями за предыдущий год и (при наличии возможности) с аналогичными показателями деятельности других организаций бюджетной сферы в сопоставимых условиях (например, сравнить показатели деятельности казенных учреждений, оказывающих одинаковые услуги или выполняющих одинаковые функции).

При применении результат-ориентированного подхода используют все или некоторые из перечисленных далее методов внутреннего финансового аудита:

– аналитические процедуры (например, анализ фактических расходов и оценки возможности экономии бюджетных средств при условии достижения заданных результатов деятельности главного администратора

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

(администратора) бюджетных средств (целей деятельности казенного учреждения) и др.);

– инспектирование (например, при изучении документов (данных, информации), подтверждающих расходы главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного учреждения) на достижение заданных результатов деятельности (целей создания), документов (данных, информации), подтверждающих полученные результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного учреждения) и др.);

– пересчет (например, при оценке достоверности фактических показателей результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, при оценке правильности обоснований (расчетов) плановых сметных показателей казенных учреждений и др.);

– запрос и подтверждение – в целях получения фактических данных (документов, информации), необходимых для проведения аудиторского мероприятия.

В заключении по итогам проведения аудиторского мероприятия с использованием результат-ориентированного подхода могут быть отражены один или несколько из перечисленных ниже примеров выводов, предложений и рекомендаций:

– вывод о достижении (недостижении) результатов ведомственной программы (государственной (муниципальной) программы), выполнении (невыполнении) плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), достижении (недостижении) целей создания казенного учреждения;

– оценка степени отклонения (при наличии) фактических результатов

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

ведомственной программы (результатов государственной (муниципальной) программы, выполнения плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), фактических результатов деятельности казенного учреждения) от запланированных;

– выводы о достоверности (недостоверности) значений показателей фактических результатов ведомственной программы, результатов государственной (муниципальной) программы, выполнения плана деятельности (плана мероприятий по реализации документов стратегического планирования) органа государственной власти (органа местного самоуправления), фактических результатов деятельности казенного учреждения, а в случае вывода о недостоверности значений указанных показателей – оценку величины отклонения (ошибки), выводы о причинах такого отклонения (ошибки) и предложения (при наличии) об устранении этих причин;

– выводы о полноте и правильности обоснования расходов на достижение заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (обоснований (расчетов), примененных при составлении смет казенных учреждений), а в случае вывода о неполноте и (или) неправильности – оценку величины отклонения (ошибки), выводы о причинах такого отклонения (ошибки) и предложения (при наличии) об устранении этих причин;

– выводы о возможности (отсутствии возможности) экономии бюджетных средств при условии достижения заданных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств (целей деятельности казенного учреждения);

– выводы о возможности достижения лучших результатов деятельности

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

главного администратора (администратора) бюджетных средств (казенного учреждения) с использованием того же объема бюджетных средств, иных ресурсов;

– выводы и предложения по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств, других ресурсов главного администратора (администратора) бюджетных средств, казенного учреждения.

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

3 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ СИСТЕМНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

При проведении аудиторских мероприятий с применением системно-ориентированного подхода в программу аудиторского мероприятия в зависимости от его темы, целей и задач можно включить все или некоторые из вопросов, примеры которых приведены ниже:

– изучить порядок (изменения порядка) организации, выполнения бюджетных процедур (операций (действий) по выполнению бюджетных процедур), в том числе с целью выявления избыточных (дублирующих) операций (действий), и оценить его влияние на достижение результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения и затраты на достижение таких результатов, целей;

– проанализировать влияние прикладных программных средств, информационных ресурсов на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения, а также влияние на затраты на достижение указанных результатов, целей;

– оценить влияние обеспеченности и порядка распределения и использования ресурсов (временных, трудовых, материальных, финансовых и иных) на качество исполнения бюджетных полномочий, результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели деятельности казенного учреждения и затраты на достижение таких результатов, целей;

– проанализировать влияние организации и осуществления процедур

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

закупок товаров (работ, услуг) на обеспечение достижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения, а также возможность экономии бюджетных средств на достижение указанных результатов, целей.

При проведении аудиторских мероприятий с использованием системно-ориентированного подхода используют все или некоторые из перечисленных далее методов внутреннего финансового аудита:

– аналитические процедуры (например, для оценки влияния организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетных процедур (операций (действий)) по выполнению бюджетных процедур на достижение запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения и затрат бюджетных средств (иных ресурсов) на достижение таких результатов, целей и др.);

– инспектирование (например, для изучения документов (изменений в документах), устанавливающих порядок организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетных процедур (операций (действий)) по выполнению бюджетных процедур);

– запрос и подтверждение (например, для получения документов (информации, данных), необходимых для изучения вопросов аудиторского мероприятия);

– наблюдение (например, для изучения действий субъектов бюджетных процедур по выполнению операций (действий) по выполнению бюджетных процедур с целью выявить избыточные или ошибочные операции (действия), исключение которых приведет к экономии трудозатрат и времени).

В заключении по итогам проведения аудиторского мероприятия с

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

использованием системно-ориентированного подхода могут быть отражены один или несколько из перечисленных ниже примеров выводов, предложений и рекомендаций:

– выводы о том, каким образом порядок (изменения порядка) организации (обеспечения выполнения), выполнения бюджетных процедур (операций (действий) по выполнению бюджетных процедур) влияет на достижение результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения и (или) затраты на достижение таких результатов, целей;

– выводы о наличии избыточных операций (действий) и возможности их исключения при выполнении бюджетных процедур с целью экономии бюджетных средств (других ресурсов);

– выводы о влиянии (как негативном, так и позитивном) прикладных программных средств, информационных ресурсов на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения, а также на затраты на достижение указанных результатов, целей;

– выводы о недостатках (отсутствии недостатков) в обеспеченности и распределении и использовании ресурсов (временных, трудовых, материальных, финансовых и иных) и влиянии (по возможности с оценкой в стоимостном или ином количественном выражении) таких недостатков на качество исполнения бюджетных полномочий, результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели деятельности казенного учреждения и затраты на достижение таких результатов, целей, а также рекомендации (при наличии) по устранению таких недостатков;

– влияние организации и осуществления процедур закупок товаров

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

(работ, услуг) на обеспечение достижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения, а также возможность экономии бюджетных средств на достижение указанных результатов, целей.

По возможности в заключении приводят оценки влияния организации (обеспечения выполнения) выполнения бюджетных процедур (операций (действий) по выполнению бюджетных процедур) на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения и затраты на достижение таких результатов, целей в стоимостном или ином количественном выражении.

4 ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО ПРАКТИЧЕСКОМУ ПРИМЕНЕНИЮ ПРОБЛЕМНО-ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЫ

Проблемно-ориентированный подход фактически представляет собой разновидность риск-ориентированного подхода при проведении внутреннего финансового аудита. Проблемы (факторы риска) могут быть выявлены при оценке бюджетных рисков, при проведении аудиторских мероприятий, при мониторинге реализации мер по минимизации (устранению) бюджетных рисков.

Использование результат-ориентированного и системно-ориентированного подхода при проведении аудиторских мероприятий может быть дополнено проблемно-ориентированным подходом, при выявлении проблем, связанных с достижением (вероятностью недостижения) запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения, или проблем, связанных с функционированием подсистем системы управления (организацией (обеспечением выполнения), выполнением бюджетных процедур).

При проведении аудиторских мероприятий с применением проблемно-ориентированного подхода, в программу аудиторского мероприятия в зависимости от его темы, целей и задач, можно включить все или некоторые из вопросов, примеры которых приведены ниже:

- проанализировать причины недостижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения;
 - проанализировать причины недостатков в организации (обеспечении
-

Предложения по подходам к планированию и проведению аудиторского мероприятия в целях оценки результативности и экономности использования бюджетных средств в организациях бюджетной сферы

выполнения), выполнении бюджетных процедур, и предложить меры по их устранению;

- проанализировать причины нарушений и недостатков, выявленных при проведении аудиторских мероприятий, мероприятий органов государственного (муниципального) финансового контроля;

- оценить риски недостижения запланированных результатов деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, целей создания казенного учреждения и предложить меры по их минимизации.

Выбор методов, используемых при проведении аудиторских мероприятий с применением проблемно-ориентированного подхода, зависит от характера изучаемой проблемы и аудиторских доказательств, которые необходимо получить для изучения вопросов аудиторского мероприятия и формирования выводов и рекомендаций. При проведении аудиторских мероприятий с применением проблемно-ориентированного подхода могут использоваться все методы, установленные федеральным стандартом внутреннего финансового аудита «Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита» [6].

В заключении по итогам проведения аудиторского мероприятия с использованием проблемно-ориентированного подхода отражаются:

- описание изучаемой проблемы и ее влияния на результаты деятельности главного администратора (администратора) бюджетных средств, цели создания казенного учреждения и затраты на достижение таких результатов, целей;

- выводы о причинах возникновения проблемы;

- оценка возможности решить проблему (полностью или частично) и предложения (при наличии) по проведению мероприятий, направленных на решение проблемы.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СПС КонсультантПлюс (дата обращения 28.10.2024).
2. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности». Утвержден постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 9 февраля 2021 г. № 2ПК // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.10.2024).
3. Методические рекомендации по применению аудита эффективности. Утверждены Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 28 сентября 2021 г. № 63К (1506) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.10.2024).
4. INTOSAI Guidance GUID 3910 Central Concepts for Performance Auditing. – INTOSAI, 2019. – URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3910-central-concepts-for-performance-auditing/> (дата обращения 28.10.2024).
5. ISSAI 3000 Performance Audit Standard. – INTOSAI, 2019. – URL: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard> (дата обращения 28.10.2024).
6. Приказ Минфина России от 21 ноября 2019 г. № 196н «Об утверждении федерального стандарта внутреннего финансового аудита "Определения, принципы и задачи внутреннего финансового аудита"» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.10.2024).