

СЧЕТНАЯ ПАЛАТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УТВЕРЖДЕНЫ
Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

**МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ
ПО ПРИМЕНЕНИЮ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ**

МОСКВА
2021

Общие сведения

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПРИМЕНЕНИЮ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

1. РАЗРАБОТАНЫ Департаментом исследований и методологии аппарата Счетной палаты Российской Федерации.
2. ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ: 28 сентября 2021 г.
3. РАЗРАБОТАНЫ ВПЕРВЫЕ.

Содержание

1. Общие положения	4
2. Особенности процесса организации аудита эффективности	5
3. Определение подходов к проведению аудита эффективности.....	12
4. Формулирование цели (целей) и вопросов аудита эффективности.....	15
5. Разработка критериев аудита эффективности на основе базовых критериев аудита эффективности	21
5.1. Определение федеральных и иных ресурсов, непосредственных и (или) конечных результатов.....	21
5.2. Модификация базовых критериев аудита эффективности.....	24
6. Особенности проведения отдельных аудиторских процедур в рамках аудита эффективности	33
7. Формулирование выводов, подготовка требований, предложений (рекомендаций) в рамках аудита эффективности	43
<p>Приложение № 1. Схема взаимосвязи цели (целей), вопросов, критериев аудита эффективности, отдельных процедур аудита эффективности, выводов, требований, предложений (рекомендаций) по результатам аудита эффективности</p>	
<p>Приложение № 2. Рекомендуемый порядок действий в процессе организации и в ходе проведения контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия с применением аудита эффективности</p>	
<p>Приложение № 3. Разграничение видов аудита (контроля) на основе групп соответствующих критериев аудита</p>	
<p>Приложение № 4. Примеры показателей продуктивности</p>	
<p>Приложение № 5. Схема разработки критериев аудита эффективности на основе базовых критериев</p>	
<p>Приложение № 6. Примеры критериев аудита эффективности (модифицированные базовые критерии аудита эффективности)</p>	
<p>Приложение № 7. Проектный треугольник</p>	

1. Общие положения

1.1. Методические рекомендации по применению аудита эффективности (далее - Методические рекомендации) разработаны в соответствии с Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (далее - Федеральный закон № 41-ФЗ), стандартом внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности», утвержденным постановлением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 9 февраля 2021 г. № 2 ПК (далее – Стандарт), а также с учетом положений профессиональных документов ИНТОСАИ для высших органов аудита и опыта применения аудита эффективности Счетной палаты Российской Федерации (далее – Счетная палата) контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, высшими органами аудита иностранных государств.

1.2. Методические рекомендации разработаны для использования инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты при организации и проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий с применением аудита эффективности.

1.3. Задачами Методических рекомендаций являются:

определение особенностей процесса организации аудита эффективности;
выработка рекомендаций по формулированию цели (целей) и вопросов аудита эффективности;

выработка рекомендаций по определению используемых федеральных и иных ресурсов (далее также – ресурсы) и непосредственных и конечных результатов (далее также – результаты), по разработке критериев аудита эффективности;

определение особенностей проведения отдельных аудиторских процедур в рамках аудита эффективности;

выработка рекомендаций по формулированию выводов, подготовке предложений (рекомендаций) объектам аудита (контроля) (далее – объекты

аудита эффективности, объекты аудита) и иным заинтересованным органам или организациям.

1.4. Схема взаимосвязи цели (целей), вопросов, критериев аудита эффективности, отдельных процедур аудита эффективности, результатов аудита эффективности, выводов, требований, предложений (рекомендаций) по результатам аудита эффективности приведена в приложении № 1 к Методическим рекомендациям.

Рекомендуемый порядок действий в процессе организации и в ходе проведения контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия с применением аудита эффективности представлен в приложении № 2 к Методическим рекомендациям.

1.5. Термины и определения, используемые в Методических рекомендациях, соответствуют терминам и определениям, установленным Стандартом.

2. Особенности процесса организации аудита эффективности

2.1. Эффективность отражает степень, в которой деятельность объектов аудита эффективности (та или иная мера, мероприятие) дает или могла бы дать (с точки зрения наличия альтернатив, упущенных возможностей) результат за счет использования федеральных и иных ресурсов или, иными словами, соотношение ресурсов и результатов. Эффективность показывает, обосновано ли использование ресурсов достигнутыми результатами.

2.2. В рамках аудита эффективности устанавливается, предпринял ли объект аудита эффективности, иной заинтересованный орган или организация (например, государственный орган, осуществляющий нормативное правовое регулирование соответствующей сферы деятельности) все возможные действия для обеспечения эффективности использования ресурсов, то есть:

для достижения полученных результатов за счет использования меньшего объема ресурсов («идентичное за меньшее»);

ПРИМЕР

В рамках аудита эффективности приобретения лекарственных средств за счет бюджетных ассигнований установлено, что новые закупки лекарственных препаратов в ряде субъектов Российской Федерации осуществляются при наличии запасов, превышающих потребность. Происходит списание лекарственных препаратов (запасов) по причине истечения срока годности. Это свидетельствует о низкой эффективности использования ресурсов: более качественное управление запасами и потребностью в закупках (качественное планирование новых закупок) позволило бы достичь результатов за счет использования меньшего объема ресурсов. Высвобождающиеся бюджетные ассигнования могли быть перенаправлены в иные регионы, наиболее остро нуждающиеся в лекарственном обеспечении, или на иные цели.

для достижения лучших результатов за счет использованных (или аналогичных использованным) ресурсов («большее за идентичное»).

ПРИМЕР

Подтверждена неэффективность использования ресурсов: лесопожарная техника, несмотря на ее закупку за счет бюджетных средств (достижение непосредственных результатов), не эксплуатировалась при выполнении работ по тушению лесных пожаров и осуществлению мер пожарной безопасности в лесах (т. е. не было обеспечено достижение конечных результатов). Участник бюджетного процесса мог бы достигнуть лучшего результата при использовании бюджетных средств.

Также в рамках аудита эффективности рекомендуется установить (при необходимости), предпринял ли объект аудита эффективности, иной заинтересованный орган или организация действия для достижения лучших результатов за счет дополнительных ресурсов. С точки зрения повышения эффективности используемых ресурсов получаемые лучшие результаты должны превышать дополнительно выделяемые ресурсы («гораздо большее за большее»).

ПРИМЕР

В рамках аудита эффективности мер, направленных на развитие инфраструктуры сельских территорий, выявлено, что, несмотря на строительство инфраструктуры (газораспределительных сетей), значительная часть таких объектов фактически не была введена в эксплуатацию либо ввод в эксплуатацию не привел к сокращению числа сельских жителей, не обеспеченных сетевым газом. Указанное свидетельствует о низкой эффективности осуществляемых мер: недостаточно построить объекты (т. е. достичь непосредственных результатов), необходимо также ввести газораспределительные сети в эксплуатацию, а также принять дополнительные меры по подключению домовладений к сетям, сократив таким образом долю жителей, не обеспеченных сетевым газом (т. е. достичь конечных результатов). Реализация дополнительных мер требует дополнительных ресурсов (компенсации затрат домовладений на технологическое присоединение) и должно сопровождаться эффективным их использованием.

2.3. При проведении аудита эффективности рекомендуется обращать внимание на следующее:

федеральные и иные ресурсы в соответствии с определением, содержащимся в подразделе 1.2 Стандарта, не ограничиваются только бюджетными ассигнованиями и (или) иными финансовыми ресурсами и понимаются в более широком смысле (см. пункт 5.1.3 Методических рекомендаций);

результаты охватывают, как правило, как непосредственные, так и конечные результаты: с точки зрения аудита эффективности важно не только получение конкретных продуктов, формируемых вследствие деятельности объектов аудита (непосредственные результаты), но и совокупность значимых изменений, возникающих у выгодоприобретателей после использования таких продуктов (конечные результаты);

возможность определения и оценки результатов (например, значений показателей (индикаторов), характеризующих результаты; иных характеристик результатов) и ресурсов (например, объема ресурсов, видов ресурсов) влияет на возможность проведения аудита эффективности и формулирования вывода об эффективности, иных выводов;

эффективность не рассматривается только как достижение результатов или использование ресурсов. В случае необходимости их обособленной оценки следует отдельно проводить оценку достигнутых результатов или оценку использованных ресурсов;

аудит эффективности — это не только выявление фактов нарушений (недостатков), повлекших за собой недостижение результатов и (или) увеличение затрат ресурсов. Выявление таких фактов - лишь часть процедуры по оценке выбранных ресурсов и методов их использования. Аудит эффективности — это еще и выявление упущенных возможностей, альтернатив, формирование доказательств по которым требует проведения большего числа аудиторских процедур с применением различных методов сбора и анализа данных. Такие упущенные возможности, альтернативы могут быть обусловлены иными проблемами (как системного, так и индивидуального характера) в отрасли, законодательстве, организации деятельности и т. п.;

эффективность отражает выбор между реально осуществимыми альтернативами. Сопоставление должно проводиться с альтернативами (выступающими как эталоны для сравнения), которые являются действительно осуществимыми и сопоставимыми с точки зрения результатов (их качества и количества) или затраченных на их достижение ресурсов¹;

аудит эффективности осуществляется в форме последующего аудита. В этой связи при проведении аудита эффективности следует обращать внимание на проверяемый период деятельности. Постепенно достигаемые результаты и затрачиваемые на такие результаты ресурсы могут накапливаться в течение некоторого периода времени. В этой связи аудит эффективности рекомендуется проводить после достижения всех результатов с учетом накопленного объема использованных ресурсов;

при проведении аудита эффективности должны оцениваться как действия, так и бездействие объектов аудита эффективности в отношении

¹ При проведении такого сопоставления рекомендуется (при возможности) использовать положительный опыт международной практики, в том числе основанный на ресурсах Проекта обмена информацией по лучшим практикам (Benchmarking information exchange project, <https://biep.nku.cz/>). Участниками данного проекта являются более 36 членов ЕВРОСАИ.

ресурсов на всех этапах - от планирования, распределения ресурсов, организации контроля за их использованием до получения тех или иных результатов. Вывод о неэффективности отдельных этапов - планирования, распределения ресурсов, контроля за их использованием и т. д. - может быть сделан только в рамках общего вывода относительно эффективности деятельности объекта аудита (как одна из причин неэффективности) по отдельной цели аудита эффективности.

2.4. При организации аудита эффективности предмет и границы предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия определяются с учетом подхода к проведению аудита эффективности (системно-ориентированного подхода или результат-ориентированного подхода). Подробнее о выборе подхода указано в разделе 3 Методических рекомендаций.

2.5. Границы предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия определяют возможность проведения аудита эффективности. Чем шире границы предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, тем сложнее определить:

все используемые (располагаемые) ресурсы;

результаты, непосредственно связанные с использованием таких ресурсов.

2.6. Чрезмерное расширение границ предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия может повлечь за собой необходимость проведения стратегического аудита (наряду с аудитом эффективности или вместо него). Так, проведение оценки влияния использованных ресурсов на конечные результаты и итоговые эффекты, оценки влияния конечных результатов на итоговые эффекты² и т. п. может оказаться необходимым ввиду отсутствия (необходимости доказывания) непосредственной взаимосвязи между определенными ресурсами и конечными результатами, итоговыми эффектами.

² См. стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 105 «Стратегический аудит».

Вместе с тем слишком узкие границы предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия нивелируют важность самого аудита эффективности, а также влекут за собой несоразмерность результатов мероприятия и ресурсов, затрачиваемых на его проведение.

2.7. Рекомендуются следующие условные формулировки предмета аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ

Отдельные меры (мероприятия) национального проекта или государственной программы Российской Федерации.

Деятельность по использованию ресурсов, направленных на закупку определенных товаров, работ, услуг.

Система санаторно-курортного обеспечения государственных гражданских служащих (небольшая по масштабу система управления ресурсами).

Система обеспечения лиц с ограниченными возможностями техническими средствами реабилитации (небольшая по масштабу система управления ресурсами).

Не рекомендуются следующие условные формулировки предмета аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ (НЕДОПУСТИМАЯ ПРАКТИКА)

Деятельность по реализации национального проекта или государственной программы Российской Федерации.

Деятельность по достижению национальной цели.

Система обязательного медицинского страхования (большая по масштабу система управления ресурсами).

Система социального обеспечения (большая по масштабу система управления ресурсами).

2.8. При проведении аудита эффективности рекомендуется учитывать отдельные аспекты методологии стратегического аудита. В частности, при аудите эффективности рекомендуется учитывать устойчивость результатов

(длительность в долгосрочном периоде), масштаб результатов (охват групп граждан, организаций, на которые такие результаты были направлены).

2.9. Результаты стратегического или финансового аудита также могут быть использованы для обоснования проведения аудита эффективности.

Так, в случае доказанности влияния (в рамках оценки влияния) тех или иных мер (мероприятий), осуществляемых объектом аудита, на какие-либо конечные результаты, на следующем шаге может быть проведена оценка соотношения ресурсов, использованных при реализации таких мер (мероприятий), и конечных результатов с точки зрения наличия альтернатив (т. е. проведена оценка эффективности мер (мероприятий)).

Выявленные в рамках финансового аудита нарушения в учете товарно-материальных ценностей могут свидетельствовать о целесообразности проведения аудита эффективности.

2.10. По результатам аудита эффективности может быть выявлена необходимость проведения стратегического или финансового аудита. Так, регулярно выявляемая неэффективность функционирования системы управления ресурсами может свидетельствовать о наличии возможных проблем при формировании и (или) реализации тех или иных документов стратегического планирования, а также о носящих системный характер нарушениях нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Также после аудита эффективности может быть проведен стратегический аудит в части оценки влияния конечных результатов на итоговые эффекты, что будет следующим логическим шагом в общей оценке реализуемых мер (мероприятий).

2.11. Стандартом, а также стандартами внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия», СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий» установлены требования к предмету контрольного или экспертно-аналитического мероприятия (предмету аудита эффективности).

В этой связи **не допускается** использование в формулировках предмета аудита эффективности слов «оценка», «проверка», «эффективность», «экономность», «результативность» и т. п. Так, «эффективность», «экономность», «результативность» - это состояния, которые только предстоит доказать в рамках аудита эффективности.

3. Определение подходов к проведению аудита эффективности

3.1. Выбор подхода к проведению аудита эффективности позволяет правильно подойти к определению предмета, формулированию цели (целей), вопросов аудита эффективности и разработке увязанных с ними критериев аудита эффективности.

3.2. В соответствии со Стандартом при проведении аудита эффективности могут использоваться результат-ориентированный подход, системно-ориентированный подход, а также проблемно-ориентированный подход.

3.3. При проведении аудита эффективности могут использоваться как отдельно взятые подходы, так и их комбинация.

3.4. В рамках результат-ориентированного подхода оцениваются конкретные результаты деятельности объекта аудита эффективности (результаты реализации мер (мероприятий) во взаимосвязи с затратами федеральных и иных ресурсов (затратами на реализацию мер (мероприятий), которые были использованы для достижения таких результатов.

3.5. В рамках системно-ориентированного подхода с точки зрения эффективности использования федеральных и иных ресурсов оценивается надлежащее функционирование систем, в том числе:

комплекса мер, образующих систему управления ресурсами (далее – система управления) в определенной сфере;

ПРИМЕРЫ

Система обеспечения лиц с ограниченными возможностями техническими средствами реабилитации.

Система санаторно-курортного обеспечения государственных гражданских служащих.

Система мер поддержки экспорта промышленной продукции.

отдельных процессов (элементов системы) по преобразованию ресурсов в результаты как части единой системы управления (процессов планирования ресурсов, распределения ресурсов по их получателям, контроля за использованием ресурсов, мотивации персонала и т. п.).

3.6. Отдельные процессы (элементы системы) в рамках аудита эффективности оцениваются исключительно в увязке с оценкой достижения результатов и использования ресурсов; обособленные цели для оценки только указанных процессов (элементов системы) как таковых (их построения, функционирования) не формулируются.

Следует учитывать, что ресурсы, затраченные на функционирование процессов (элементов) системы управления (временные, трудовые, финансовые и пр.), рассматриваются как часть ресурсов, используемых в рамках деятельности объекта аудита эффективности в рамках реализации мер (мероприятий).

ПРИМЕРЫ

Несвоевременное планирование (несвоеременно начатые процедуры планирования) закупок могут привести к тому, что полученный результат окажется уже невостребованным.

Аналогично дорогостоящие системы внутреннего контроля (в частности, большой штат сотрудников с уровнем оплаты труда выше средней в данной сфере, дорогостоящие ИТ-решения, приобретенные без учета реальной потребности в них, и пр.), неоправданно затягивающие процесс преобразования ресурсов в результаты, могут оказаться причиной неэффективности мер (комплекса мер), предпринимаемых объектом аудита эффективности, и только увеличивают общий объем ресурсов, направляемых на достижение результата.

3.7. При оценке процессов (элементов) системы управления рекомендуется также руководствоваться подходами к их организации и функционированию, используемыми в том числе в других сопоставимых

государственных органах и организациях (с учетом лучших практик). Несмотря на то что лишь надлежащее функционирование всех процессов (элементов) системы управления способно привести к достижению результата, особое внимание в этой части рекомендуется уделять процессу (элементу системы) внутреннего контроля.

3.8. При оценке процесса (элемента системы) внутреннего контроля в рамках системно-ориентированного подхода необходимо учитывать, что основная цель контроля – обеспечение достижения объектом аудита тех или иных результатов. Эффективность внутреннего контроля неразрывно связана с общей эффективностью деятельности объекта аудита по использованию ресурсов.

СПРАВОЧНО

Внутренний контроль – это процесс обеспечения достижения организацией ее целей. Функция контроля – это аспект менеджмента, удовлетворяющий потребность организации в выявлении проблем и исправлении ситуации до того, как они приобретут критический характер. Внутренний контроль является важной функцией менеджмента, его фундаментальным аспектом, и в этой связи должен быть всеобъемлющим. Внутренний контроль затрагивает все процессы (элементы системы) по преобразованию ресурсов в результаты, в том числе планирование ресурсов, распоряжение ресурсами.

Таким образом, эффективный внутренний контроль – это такой контроль, который позволяет достигать результаты за счет оптимальных затрат на функционирование процесса контроля.

3.9. При оценке процессов (элементов) системы управления рекомендуется обращать внимание на проведение оценки эффективности использования ресурсов самим объектом аудита эффективности, в том числе при предоставлении таких ресурсов другим организациям (например, подведомственным учреждениям, иным юридическим лицам). Такая оценка может быть проведена при наличии соответствующей методики оценки эффективности, применяемой на практике.

3.10. В рамках проблемно-ориентированного подхода анализируется

наличие проблем, связанных с эффективностью использования федеральных и иных ресурсов, устанавливаются, проверяются и изучаются причины их возникновения, формулируются предложения (рекомендации) по устранению выявленных причин неэффективности мер (мероприятий) по использованию ресурсов.

При проведении аудита эффективности проблемно-ориентированный подход используется как дополнение к результат-ориентированному и системно-ориентированному подходам.

4. Формулирование цели (целей) и вопросов аудита эффективности

4.1. В соответствии со Стандартом при аудите эффективности формулируется отдельная самостоятельная цель (отдельные самостоятельные цели), которую (которые) планируется достигнуть по результатам его проведения. Формулировка цели аудита эффективности должна начинаться словами «оценить эффективность...», «проверить экономность...», «определить результативность...» и т. п.

В этой связи и с учетом пунктов 2.4 - 2.7 Методических рекомендаций **рекомендуются** следующие условные формулировки цели (целей) аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ

Оценить эффективность отдельных мер (мероприятий) национального проекта.

Проверить эффективность деятельности по использованию ресурсов, направленных на закупку определенных товаров, работ, услуг.

Оценить эффективность функционирования системы санаторно-курортного обеспечения государственных гражданских служащих.

Оценить эффективность функционирования системы обеспечения лиц с ограниченными возможностями техническими средствами реабилитации.

Не допускаются следующие условные формулировки цели (целей) аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ (НЕДОПУСТИМАЯ ПРАКТИКА)

Проверить эффективность и законность деятельности по использованию ресурсов, направленных на закупку определенных товаров, работ, услуг (одновременное применение аудита эффективности и финансового аудита в рамках одной цели).

Оценить эффективность отдельных мер (мероприятий) национального проекта и их влияние на достижение национальных целей (одновременное применение аудита эффективности и стратегического аудита в рамках одной цели).

Указанные формулировки предполагают применение методологии финансового аудита, стратегического аудита в рамках одной цели, что не допускается в соответствии с пунктом 3.2.2 Стандарта; «законность» и «влияние» (см. пример выше) должны быть выделены в иные цели контрольного или экспертно-аналитического мероприятия.

Разграничение видов аудита (контроля) на основе групп критериев аудита представлено в приложении № 3 к Методическим рекомендациям.

4.2. Результативность и экономность являются составляющими эффективности. Их указание в формулировке цели аудита эффективности одновременно со словом «эффективность» является излишним.

В этой связи **не рекомендуются** следующие условные формулировки цели (целей) аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ (НЕДОПУСТИМАЯ ПРАКТИКА)

Оценить эффективность и результативность закупок определенных товаров, работ, услуг.

Оценить эффективность и экономность закупок определенных товаров, работ, услуг.

4.3. Стандартом установлено, что использование федеральных и иных ресурсов – это любые действия (бездействие) объектов аудита эффективности в отношении федеральных и иных ресурсов, в том числе по формированию, управлению и распоряжению федеральными и иными ресурсами.

В этой связи, например, планирование, распределение, управление ресурсами являются отдельными этапами, процессами использования ресурсов

(преобразования ресурсов в результаты). Таким образом, отдельная цель (отдельные цели) по оценке (проверке и т. п.) эффективности таких этапов, процессов **не формулируются**.

ПРИМЕРЫ (НЕДОПУСТИМАЯ ПРАКТИКА)

Проверить эффективность планирования ресурсов на реализацию отдельных мер (мероприятий), направленных на достижение национальных целей.

Оценить эффективность распределения ресурсов на реализацию отдельных мер (мероприятий) национального проекта.

Определить эффективность порядка предоставления бюджетных ассигнований на закупку определенных товаров, работ, услуг.

Оценить эффективность мер нормативного правового и организационного регулирования.

Определить эффективность контроля за использованием ресурсов.

Формулирование отдельной цели в части оценки эффективности этапов, процессов использования ресурсов может привести к формулированию ошибочного вывода относительно неэффективности только одной рассматриваемой процедуры: например, вывод о неэффективности процедуры планирования ресурсов без оценки эффективности процедур распределения ресурсов, контроля за их использованием и пр. То есть недостижение результатов при использовании ресурсов может быть обусловлено проблемой в иной процедуре (к примеру, не только в планировании).

4.4. В соответствии со Стандартом по каждой цели аудита эффективности определяются вопросы аудита эффективности, по каждому вопросу разрабатываются критерии аудита эффективности.

4.5. Основные положения, на которые следует обращать внимание при формулировании вопросов аудита эффективности, заключаются в следующем:

1) вопросы не могут быть определены без критериев аудита эффективности;

2) по одному вопросу может быть разработано несколько критериев аудита эффективности;

3) один критерий аудита эффективности не может быть связан с несколькими вопросами;

4) вопросы содержат корреспондирующие критериям формулировки;

5) вопросы охватывают следующие четыре основные стороны эффективности, соответствующие базовым критериям аудита эффективности:

достижение запланированных результатов;

использование ресурсов в соответствии с планом;

соотношение ресурсов и результатов (выявление упущенных возможностей, альтернатив с точки зрения используемых (располагаемых) ресурсов и достигаемых результатов);

достаточность ресурсов;

б) в одном вопросе могут быть объединены указанные в подпункте 5 настоящего пункта стороны эффективности (с разработкой по такому объединенному вопросу критериев аудита эффективности на основе соответствующих базовых критериев аудита эффективности);

7) вопросы направлены на достижение цели, но не могут дублировать формулировку цели аудита эффективности или быть схожими с ней по смыслу.

4.6. Рекомендуются следующие условные формулировки вопросов аудита эффективности.

ПРИМЕРЫ

Проверить достижение запланированных результатов реализации отдельных мер национальных проектов (первая из указанных сторон эффективности).

Оценить использование ресурсов при реализации отдельных мер национальных проектов (вторая из указанных сторон эффективности).

Оценить достижение запланированных результатов и использования ресурсов при реализации отдельных мер национальных проектов (пример объединенного вопроса - первая и вторая из указанных сторон эффективности).

Провести оценку альтернатив при использовании ресурсов в рамках реализации отдельных мер национальных проектов (третья из указанных сторон эффективности).

Оценить достижение (возможность достижения) лучших результатов за счет ресурсов, направленных на закупку определенных товаров, работ, услуг (третья из указанных сторон эффективности).

Проверить достаточность ресурсов для достижения запланированных результатов реализации отдельных мер национальных проектов (четвертая из указанных сторон эффективности).

4.7. Формулирование вопросов аудита эффективности, по которым не могут быть разработаны критерии аудита эффективности, **не допускается.**

ПРИМЕРЫ (НЕДОПУСТИМАЯ ПРАКТИКА)

Оценить проблемы деятельности объекта аудита при использовании ресурсов.

Проанализировать нормативные правовые акты и текущие механизмы, регламентирующие использование ресурсов.

Особенности анализа (оценки), указанные в примерах, могут быть отражены в рамках рекомендованных вопросов, в частности, направленных на оценку использования ресурсов.

4.8. Вопросы, направленные на оценку достижения запланированных результатов и использования ресурсов в соответствии с запланированными объемами (первые две стороны эффективности), являются вводными. Такие вопросы направлены на выявление отклонений фактов от критериев аудита эффективности, разработанных на основе базового критерия аудита эффективности 1 («запланированные результаты достигнуты», далее также – базовый критерий 1) и базового критерия аудита эффективности 2 («использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем», далее также – базовый критерий 2). Например, фиксируется следующее:

недостижение запланированных результатов, в том числе отсутствие результатов необходимого качества;

несвоевременность достижения результатов;

превышение объемов использованных бюджетных ассигнований (над параметрами, запланированными при начале реализации меры (мероприятия);

нарушения (недостатки), в том числе повлиявшие на достижение запланированных результатов и (или) увеличение объема использованных ресурсов.

Оценка альтернатив и упущенных возможностей в рамках рассматриваемых вопросов не осуществляется.

4.9. Вопросы аудита эффективности, связанные с оценкой соотношения ресурсов и результатов (оценкой упущенных возможностей, альтернатив) (третья сторона эффективности), являются ключевыми для аудита эффективности и могут быть детализированы в зависимости от критериев аудита эффективности, разработанных на основе базового критерия аудита эффективности 3А («возможность добиться лучших результатов (по количеству и (или) качеству; принципиально иных результатов, в том числе для полноценного использования выгодоприобретателями) за счет использованных ресурсов или аналогичных ресурсов отсутствует»), далее также – базовый критерий 3А) и базового критерия аудита эффективности 3Б («возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует»), далее также – базовый критерий 3Б).

ПРИМЕРЫ

Оценить расходы на административно-управленческий персонал и возможность их оптимизации.

Сравнить стоимость 1 км построенной автомобильной дороги со стоимостью 1 км в проектах-аналогах.

Оценить повышение транспортной подвижности населения (на автомобильном транспорте).

Оценить увеличение тепловой мощности введенных в эксплуатацию объектов теплоэнергетики.

Оценить возможность сокращения сроков строительства и ввода в эксплуатацию объектов электроэнергетики.

Оценить функционирование спортивных площадок и увеличение единовременной пропускной способности спортивных сооружений, расположенных в сельской местности.

В рамках указанных в примерах вопросов в том числе осуществляется доказывание фактов занижения плановых результатов, некорректного определения (формулирования) самих результатов (в случае, когда при оценке упущенных возможностей, а также при сравнении с реально осуществимыми альтернативами будет доказано, что достигнутые запланированные результаты не оправданы используемыми (располагаемыми) ресурсами).

5. Разработка критериев аудита эффективности на основе базовых критериев аудита эффективности

5.1. Определение федеральных и иных ресурсов, непосредственных и (или) конечных результатов

5.1.1. В соответствии со Стандартом при разработке критериев аудита эффективности необходимо определить используемые (располагаемые) федеральные и иные ресурсы, а также запланированные (фактически достигнутые) непосредственные и (или) конечные результаты.

5.1.2. Любая деятельность объекта аудита эффективности предполагает использование ресурсов. В этой связи идентификация ресурсов (видов ресурсов, плановых и фактических объемов их использования) является неотъемлемой частью аудита эффективности.

При отсутствии достаточной информации относительно используемых ресурсов в рамках деятельности объекта аудита применять аудит эффективности нецелесообразно; в таком случае следует формулировать, например, цель по оценке результатов без определения (оценки) ресурсной составляющей деятельности объекта аудита эффективности.

5.1.3. Федеральным законом № 41-ФЗ установлено разделение ресурсов на федеральные и иные ресурсы.

Под федеральными ресурсами в соответствии с Федеральным законом № 41-ФЗ понимаются средства федерального бюджета, бюджетов

государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральная собственность.

К иным ресурсам рекомендуется относить средства бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов, бюджетов территориальных фондов обязательного медицинского страхования, внебюджетные средства, активы, полученные в уставный капитал объектов аудита эффективности, интеллектуальную собственность, не являющуюся федеральной, другие финансовые и имущественные средства, не относящиеся к федеральным ресурсам.

Также в соответствии со Стандартом к иным ресурсам могут быть отнесены взаимосвязанные с финансовыми и имущественными средствами трудовые, временные, природные, туристские ресурсы и др.

Налоговые расходы (налоговые и иные льготы и преимущества и т. п.) также по своей сути являются недополученными ресурсами. Оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ может являться предметом аудита эффективности в рамках реализации задачи Счетной палаты, определенной пунктом 6 статьи 5 Федерального закона № 41-ФЗ.

5.1.4. Понятие ресурсов используется в ряде законодательных актов Российской Федерации:

земля как природный объект и природный ресурс (Земельный кодекс Российской Федерации);

полезные ископаемые, энергетические и иные ресурсы, содержащиеся в недрах (Закон Российской Федерации от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах»);

водные ресурсы (Водный кодекс Российской Федерации);

охотничьи ресурсы (Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 209-ФЗ «Об охоте и о сохранении охотничьих ресурсов и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации»);

лесные ресурсы (Лесной кодекс Российской Федерации);

водные биологические ресурсы (Федеральный закон от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов»);

животный мир как возобновляющийся природный ресурс (Федеральный закон от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ «О животном мире»);

туристские ресурсы (Федеральный закон от 24 ноября 1996 г. № 132-ФЗ «Об основах туристской деятельности в Российской Федерации») и т. д.

Вместе с тем отсутствие упоминания в законодательных и иных нормативных правовых актах тех или иных видов ресурсов (отсутствие определения именно как «ресурс») не является основанием для того, чтобы не считать их в качестве таковых и исключать на этом основании из предмета аудита эффективности.

5.1.5. При оценке эффективности налоговых расходов (налоговых и иных льгот и преимуществ и т. п.) рекомендуется обращать особое внимание на следующее:

оценка эффективности налоговых расходов отличается от оценки влияния налоговых расходов на результаты мер (мероприятий), в том числе на итоговые эффекты (см. пункт 2.6 Методических рекомендаций), которая должна осуществляться уже в рамках стратегического аудита;

оценка эффективности налоговых расходов проводится в совокупности с оценкой эффективности иных ресурсов (при их наличии), направленных на достижение общего результата;

необходимо учитывать обоснованность объема предоставляемых налоговых льгот, освобождений и иных преференций, их характеристики (ставки, условия применения и пр.).

ПРИМЕР

Увеличение племенного маточного поголовья сельскохозяйственных животных (в пересчете на условные головы, тыс. голов) при применении налоговых расходов - освобождении от уплаты НДС при реализации племенных животных и продукции (подпункт 35 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации), освобождении от уплаты НДС при ввозе племенных животных и (подпункт 19 части 1 статьи 150 Налогового

кодекса Российской Федерации) не может в полной мере служить доказательством эффективности налоговых расходов, так как, возможно, имеют место иные меры государственной политики (в т. ч. прямые расходы бюджетов бюджетной системы), оказавшие большее влияние на достижение указанного результата.

С учетом изложенного для оценки эффективности налоговых расходов рекомендуется сначала установить наличие прямой связи именно налоговых расходов с достижением результатов (в т. ч. с использованием аналитических методов и моделирования), чтобы далее оценить непосредственно эффективность налоговых расходов в совокупности с оценкой эффективности иных ресурсов (при их наличии).

5.2. Модификация базовых критериев аудита эффективности

5.2.1. Базовые критерии аудита эффективности, определенные Стандартом (далее также – базовые критерии), являются основой для разработки критериев аудита эффективности (далее также – критерии), отражаемых в программе проведения контрольного или экспертно-аналитического мероприятия с применением аудита эффективности.

5.2.2. Стандартом установлены следующие базовые критерии:

- 1) запланированные результаты достигнуты;
- 2) использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем;
- 3) при оценке результативности - возможность добиться лучших результатов (по количеству и (или) качеству; принципиально иных результатов, в том числе для полноценного использования выгодоприобретателями) за счет использованных ресурсов или аналогичных ресурсов отсутствует;

при оценке экономности - возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует;

- 4) необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов (по количеству и (или) качеству; принципиально иных результатов, в том числе для

полноценного использования выгодоприобретателями) отсутствует (далее – базовый критерий 4).

5.2.3. Базовые критерии могут быть модифицированы в критерии в виде: требуемого состояния или ожидания в отношении значений **конкретных показателей (индикаторов)**, отражающих достижение результатов или использование ресурсов;

требуемого **обобщенного** состояния или ожидания³ в отношении ресурсов и результатов.

ПРИМЕРЫ

Модификация базового критерия 2 («использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем») и базового критерия 4 («необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов отсутствует»), как правило, основывается на обобщенном состоянии или ожидании в отношении ресурсов. Например, могут быть разработаны следующие критерии:

увеличение сметной стоимости строительства автомобильных дорог отсутствует (при модификации базового критерия 2);

своевременность создания спортивных площадок (при модификации базового критерия 2);

необходимость дополнительных бюджетных ассигнований отсутствует (при модификации базового критерия 4);

необходимость дополнительных временных затрат отсутствует (при модификации базового критерия 4).

Вместе с тем модификацию базового критерия 1 («запланированные результаты достигнуты»), базового критерия 3А («возможность добиться лучших результатов (по количеству и (или) качеству; принципиально иных результатов, в том числе для полноценного использования выгодоприобретателями) за счет использованных ресурсов или аналогичных ресурсов отсутствует»), базового критерия 3Б («возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует») рекомендуется осуществлять с учетом конкретных показателей (индикаторов), например, следующих:

³ См. пункт 5.2.6 Методических рекомендаций.

спортивные площадки в сельской местности созданы в запланированном количестве и с установленными качественными характеристиками (при модификации базового критерия 1);

увеличена единовременная пропускная способность спортивных сооружений, расположенных в сельской местности (при модификации базового критерия 3А);

цена за единицу поставленного оборудования ниже рыночной цены товара (при модификации базового критерия 3Б).

5.2.4. Показатели (индикаторы), с помощью которых модифицируются базовые критерии, можно условно разделить на следующие три группы:

1) финансовые показатели:

А) **показатели продуктивности**, характеризующие затраты ресурсов на единицу результата (используются при модификации базового критерия 3Б в рамках оценки экономности) или результаты на единицу затрат ресурсов (используются при модификации базового критерия 3А в рамках оценки результативности). С точки зрения аудита эффективности такие показатели (показатели продуктивности) являются наиболее важными для выбора альтернатив в сопоставимых условиях.

ПРИМЕРЫ

Стоимость одного товара, работы, услуги; стоимость одного койко-дня; затраты на одного учащегося и т. п. Такие показатели могут являться как нормативами затрат, так и показателями продуктивности, полученными как частное от деления всех затрат ресурсов на достигнутые результаты (средняя стоимость единицы конкретного вида (типа) приобретенного товара; средняя стоимость подключения одного домохозяйства к объекту инфраструктуры и т. п.).

Дополнительные примеры показателей продуктивности приведены в приложении № 4 к Методическим рекомендациям;

Б) показатели, характеризующие долю затрат ресурсов определенного типа в общем объеме затрат или по отношению к иному типу затрат; такие

показатели, как правило, используются при модификации базового критерия ЗБ;

ПРИМЕРЫ

Доля административных расходов в общем объеме расходов, доля расходов на административно-управленческий персонал в общем объеме расходов, доля внебюджетных источников в общем объеме затрат; доля внебюджетных источников по отношению к бюджетным и т. п.).

В) иные финансовые показатели, в том числе используемые для характеристики финансового положения хозяйствующих субъектов (объектов аудита эффективности); такие показатели, как правило, используются при модификации базовых критериев 1 и 3А;

ПРИМЕРЫ

Показатели рентабельности (рентабельность продаж, рентабельность активов, рентабельность собственного капитала и т. п.), ликвидности (коэффициент текущей ликвидности, коэффициент быстрой (срочной) ликвидности и т. п.), оборачиваемости и т. д.

2) нефинансовые показатели (индикаторы), отражающие количественную сторону результатов с определенными качественными характеристиками:

А) показатели (индикаторы), характеризующие количество получаемых товаров (работ, услуг); такие показатели, как правило, используются при модификации базовых критериев 1 и 3А;

ПРИМЕРЫ

Количество построенных объектов, приобретенных товаров, работ, услуг и т. п.

Б) показатели (индикаторы), отражающие изменение мощностей в связи с приобретением товаров (работ, услуг), а также изменение возможностей выгодоприобретателей по использованию указанных товаров (работ, услуг);

такие показатели, как правило, используются при модификации базовых критериев 1 и 3А;

ПРИМЕРЫ

Мощность объектов электроэнергетики, единовременная пропускная способность спортивных сооружений, пропускная способность автомобильных дорог.

В) показатели (индикаторы), отражающие пользование указанными мощностями и возможностями; такие показатели, как правило, используются при модификации базового критерия 3А;

ПРИМЕРЫ

Загруженность объектов спорта, удельный вес домохозяйств, подключенных к сетям, частота отключений электроэнергии потребителям (% работоспособности электрогенерации).

3) нефинансовые показатели (индикаторы), для которых необходимо проведение качественных исследований, экспертных оценок: показатели (индикаторы), характеризующие уровень удовлетворенности выгодоприобретателей; такие показатели, как правило, используются при модификации базового критерия 3А.

ПРИМЕРЫ

Уровень удовлетворенности граждан созданными условиями для занятий физической культурой и спортом, экспертные оценки в той или иной области.

5.2.5. Система нефинансовых показателей (индикаторов), указанных в подпунктах 2 и 3 настоящего пункта, представлена на рисунке 1.

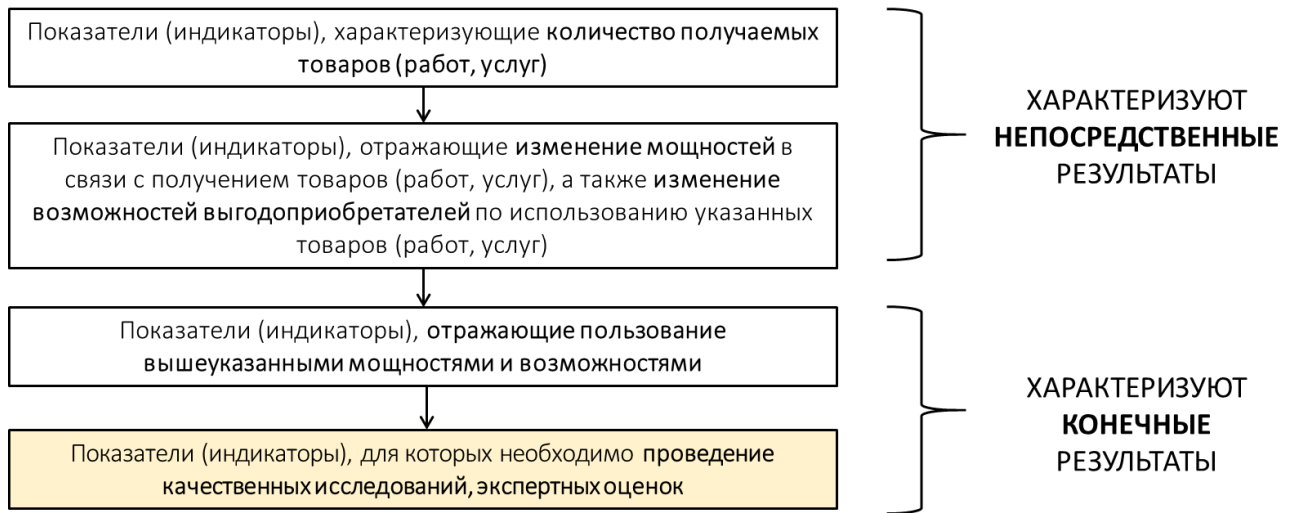


Рисунок 1. Система нефинансовых показателей (индикаторов), характеризующих результаты.

5.2.6. Базовые критерии также могут модифицироваться в виде обобщенного состояния или ожидания в отношении ресурсов и результатов.

Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов и результатов напрямую не связано ни с каким показателем (индикатором), а скорее характеризует определенное действие применительно к ресурсам и результатам: например, отсутствие факта увеличения сметной стоимости строительства, своевременность достижения результатов, монтаж оборудования, ввод в эксплуатацию объектов инфраструктуры и т. п.

5.2.7. Примеры модифицированных базовых критериев (с учетом пунктов 5.2.3 - 5.2.6 Методических рекомендаций) могут выглядеть следующим образом:

1) критерии в виде требуемого состояния или ожидания в отношении значений конкретных нефинансовых показателей (индикаторов), отражающих достижение запланированных результатов или лучших результатов деятельности объекта аудита эффективности (т. е., как правило, при модификации базовых критериев 1 и 3А);

ПРИМЕРЫ

Искусственные покрытия для футбольных полей, созданных при организациях спортивной подготовки, поставлены в запланированном количестве и с установленными качественными характеристиками.

Спортивные площадки в сельской местности созданы в запланированном количестве и с установленными качественными характеристиками.

Увеличена единовременная пропускная способность спортивных сооружений, расположенных в сельской местности.

Увеличен уровень удовлетворенности граждан созданными условиями для занятий физической культурой и спортом.

Распределительные газовые сети введены в действие в запланированном объеме.

Сокращение доли сельских жителей, не обеспеченных сетевым газом.

2) в виде требуемого обобщенного состояния или ожидания в отношении результатов (т. е., как правило, при модификации базовых критериев 1 и 3А);

ПРИМЕРЫ

Достигнуты результаты использования субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектов Российской Федерации на софинансирование мероприятий государственных программ субъектов Российской Федерации в части оснащения объектов спортивной инфраструктуры спортивно-технологическим оборудованием.

Произведен монтаж поставленных искусственных покрытий для футбольных полей.

Созданные спортивные площадки функционируют.

Отсутствуют объекты незавершенного строительства, законсервированные и (или) пришедшие в негодность объекты.

3) в виде требуемого состояния или ожидания в отношении значений финансовых показателей, в том числе отражающих возможность экономии ресурсов (т. е., как правило, при модификации базового критерия 3Б);

ПРИМЕРЫ

Цена за единицу поставленного оборудования не превышает рыночную цену товара.

Доля административных расходов не превышает среднее значение показателя у аналогичных организаций.

Доля внебюджетных источников в общем объеме используемых ресурсов не сокращается.

4) в виде требуемого обобщенного состояния или ожидания в отношении использования ресурсов (т. е., как правило, при модификации базовых критериев 2 и 3Б);

ПРИМЕРЫ

Отсутствуют факты завышения стоимости закупаемых товаров, работ, услуг.

Своевременность начала эксплуатации оборудования.

Отсутствуют дополнительные затраты на ремонт, обслуживание и т. п. в течение гарантийного срока.

Отсутствуют расходы на оплату транспортного налога на автомобили, находившиеся в неисправном состоянии в течение всего налогового периода.

Отсутствуют расходы на оплату штрафов, пеней за несвоевременно уплаченные налоги, сборы и другие обязательные платежи.

Ранее сформированные запасы используются для достижения результатов.

Отсутствуют факты приобретения нового оборудования при наличии аналогичного в работоспособном состоянии и не в полной мере загруженного.

5.2.8. Схема разработки критериев аудита эффективности на основе базовых критериев (на конкретном примере) представлена в приложении № 5 к Методическим рекомендациям.

5.2.9. Подборка примеров критериев аудита эффективности, соответствующих базовым критериям и связанных (и не связанных) с конкретными показателями (индикаторами), приведена в приложении № 6 к Методическим рекомендациям.

5.2.10. При модификации базовых критериев в критерии, отражаемые в программе проведения контрольного или экспертно-аналитического мероприятия с применением аудита эффективности, следует иметь в виду, что в некоторых случаях конкретный критерий аудита эффективности может быть отнесен сразу к нескольким базовым критериям.

ПРИМЕР

Критерий «Цена за единицу поставленного оборудования не превышает рыночную цену товара» может конкретизировать как базовый критерий 3Б («возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует»), так и базовый критерий 3А («возможность добиться лучших результатов (по количеству)»), так как сокращение затрат на единицу оборудования дает возможность закупки большего количества оборудования.

Кроме того, нормативными правовыми актами, регламентирующими предоставление и распоряжение бюджетными средствами, в качестве показателей (индикаторов), отражающих достижение запланированных результатов (базового критерия 1), уже могут быть предусмотрены показатели (индикаторы) более высокого уровня: например, показатели (индикаторы), отражающие изменение мощностей в связи с вводом в эксплуатацию объектов инфраструктуры, которые, как правило, используются при модификации базового критерия 3А («возможность добиться лучших результатов (принципиально иных результатов, в том числе для полноценного использования выгодоприобретателями)»).

5.2.11. Отсутствие нарушений при использовании ресурсов или факт их устранения могут являться критериями аудита эффективности только в виде формулировки критерия, отражающего взаимосвязь таких нарушений с достижением результатов и (или) изменением объема использованных ресурсов.

ПРИМЕР

Нарушения требований по применению нормативов, предназначенных для определения сметной стоимости строительства, отсутствуют.

5.2.12. Критерии, разработанные на основе базовых критериев 3А и 3Б, являются ключевыми для аудита эффективности. Такие критерии позволяют определить как занижение запланированных результатов, так и некорректность самих результатов деятельности объекта аудита эффективности, например, в случае, когда запланированные результаты достигнуты (или даже превышены; т. е. критерии, разработанные на основе базового критерия 1, соблюдены), но доказаны возможность и необходимость достижения за счет использованных

ресурсов лучших результатов (в том числе возможность полноценного использования результатов выгодоприобретателями; т. е. критерии, разработанные на основе базового критерия 3А, не соблюдены).

ПРИМЕР

В рамках аудита эффективности использования средств федерального бюджета, выделенных на закупки кресел-колясок для инвалидов, выявлено, что закупки осуществляются, закупаемые кресла-коляски являются качественными, необоснованное превышение запланированного объема используемых ресурсов не наблюдается (критерии, разработанные на основе базовых критериев 1 и 2, в целом соблюдены). Однако были выявлены и проблемы: длительный срок ожидания поставок, отказ инвалидов от получения кресел-колясок, так как они не соответствуют антропометрическим, физиологическим и иным индивидуальным особенностям инвалидов. Таким образом, имеет место проблема неудовлетворенности потребностей инвалидов в обеспечении креслами-колясками, то есть проблема достижения конечных результатов (критерии, разработанные на основе базового критерия 3А, не соблюдены).

6. Особенности проведения отдельных аудиторских процедур в рамках аудита эффективности

6.1. В соответствии со Стандартом сравнение обнаруженных фактов с критериями осуществляется на основе:

оценки достижения результатов;

оценки использования ресурсов;

оценки альтернативных ресурсов и методов использования ресурсов;

оценки выбранных ресурсов и методов их использования;

оценки необходимости дополнительных ресурсов для достижения поставленных или лучших результатов.

Указанные оценки проводятся во взаимосвязи с критериями, разработанными на основе базовых критериев в рамках соответствующих вопросов.

6.2. **Оценку достижения результатов** необходимо осуществлять на основе надежных данных. Более надежными являются данные, собранные

(наблюдаемые) непосредственно участниками мероприятия, а также полученные в установленном порядке от объекта аудита эффективности, иных органов и организаций. Оценка надежности данных осуществляется с учетом методики, утверждаемой Коллегией Счетной палаты.

Данные могут быть получены:

на бумажных носителях или в электронном виде, в том числе из государственных информационных систем, иных источников, в том числе из источников, уполномоченных в соответствии с законодательством Российской Федерации на раскрытие той или иной информации. Примерами таких данных могут служить информация Федеральной службы государственной статистики, отчеты о реализации государственных программ Российской Федерации, отчеты о реализации национальных и федеральных проектов, первичные документы учета, бухгалтерские записи и отчетности (отчеты);

при наблюдении за событиями, характеристиками результатов и т. п., в том числе с применением методов их фиксации (фото-, видео-, аудио-, документальной фиксации).

Надежность данных при необходимости дополнительно может быть удостоверена путем их получения не менее чем из трех источников (метод триангуляции).

6.3. Оценку использования ресурсов рекомендуется проводить с учетом:

1) осуществления прямой оценки использованных ресурсов: фактический объем использованных ресурсов подлежит сравнению с запланированными объемами ресурсов на реализацию меры (мероприятия) (например, сравнение со сметной стоимостью объекта капитального строительства). На фактический объем использованных ресурсов влияет осуществление определенных процедур (например, закупочных процедур), квалификация и наличие у исполнителя производственных мощностей (например, у исполнителя по контракту), качество управления ресурсами, а также прозрачность и подотчетность всего процесса реализации той или иной меры (мероприятия).

Увеличение объема используемых ресурсов без соответствующего увеличения результатов должно быть обоснованным; в противном случае такое увеличение должно сопровождаться улучшением запланированных результатов;

ПРИМЕР

Обоснованным увеличением используемых ресурсов без увеличения результата может являться пример увеличения сметной стоимости строительства, обусловленного удорожанием строительных материалов.

2) определения будущих затрат ресурсов: в связи с тем что некоторые полученные непосредственные результаты (например, в рамках инфраструктурных проектов) имеют длительный срок службы (эксплуатации), ключевым фактором эффективности является компромисс между фактическим объемом использованных ресурсов (на момент начала эксплуатации результатов) и будущим потоком затрат ресурсов (после начала эксплуатации результатов). Такие будущие затраты ресурсов, например, связаны с техническим обслуживанием полученных результатов, затратами на их эксплуатацию и т. п. Объем затрат таких ресурсов (например, за год) может служить основой как для сопоставления с аналогичными затратами (по сопоставимым мерам (мероприятиям, проектам), так и в целом определения общей стоимости меры (мероприятия, проекта) за определенный период (т. е. фактического объема использованных ресурсов на момент начала эксплуатации результата, а также объема затрат в течение нескольких лет при эксплуатации результата).

В частности, если высокие фактические (первоначальные) затраты ресурсов обеспечивают длительный срок эксплуатации и низкие ежегодные последующие затраты, то данный факт может свидетельствовать о достаточной эффективности. При этом, наоборот, последующие высокие затраты ресурсов при низких фактических (первоначальных) затратах ресурсов свидетельствуют скорее о низкой эффективности реализуемых мер (мероприятий, проектов).

6.4. Сравнение затрат ресурсов между сопоставимыми проектами осуществляется в рамках **оценки альтернативных ресурсов и методов их использования** по всем сопутствующим затратам – на водоснабжение, электроснабжение, поддержание результатов в надлежащем состоянии и т. п. В этой связи сравнительно высокие первоначальные затраты ресурсов при низких ежегодных последующих затратах могут быть обусловлены применением современных (и одновременно дорогостоящих) технологий при реализации тех или иных мер (мероприятий, проектов).

Для проведения такого сравнения, а также для определения общей стоимости проекта необходимо производить расчеты стоимости ресурсов в сопоставимых во времени ценах. С этой целью рекомендуется использовать в том числе методы дисконтирования⁴, пересчета в цены соответствующего периода с использованием соответствующих индексов.

ПРИМЕР

Стоимость оборудования, приобретенного в разные годы, возможно привести к стоимости в ценах одного года за счет использования соответствующих индексов цен, устанавливаемых Росстатом, по группам и видам товаров.

6.5. В рамках оценки альтернативных ресурсов и методов их использования рекомендуется учитывать возможность экономии на объеме результата и на качественных характеристиках результата.

Экономия на объеме результата предполагает сокращение затрат ресурсов на единицу результата при увеличении количественных характеристик результата (в том числе за счет распределения постоянных затрат по большему количеству результата).

ПРИМЕР

Закупка товаров, работ, услуг крупными партиями (по более низкой цене).

⁴ Дисконтирование - определение стоимости денежного потока путем приведения стоимости всех выплат к определенному моменту времени.

Экономия на качественных характеристиках результата – затраты ресурсов сокращаются (при необходимости) с учетом предполагаемой интенсивности использования результатов; одним из требований к результату в данном случае является отсутствие избыточных потребительских свойств в отношении достигаемого результата.

ПРИМЕР

Строительство в сельской местности дороги с гравийным покрытием вместо асфальтового при низкой интенсивности движения.

6.6. При оценке соотношения полученных результатов и затраченных на их достижение ресурсов необходимо учитывать их тесную взаимосвязь и взаимозависимость. Так, сокращение при реализации меры (мероприятия, проекта) планируемых к использованию ресурсов, как правило, влечет за собой снижение количества и (или) качества результатов. В проектном управлении такой подход демонстрируется в модели «проектного треугольника» (приведен в приложении № 7 к Методическим рекомендациям).

6.7. При **оценке альтернативных ресурсов и методов использования ресурсов** рекомендуется определить в том числе следующее:

имелись ли в наличии иные виды ресурсов помимо используемых, которые остались невостребованными, но могли быть использованы для достижения как поставленных, так и лучших результатов (в том числе как полная замена выбранному ресурсу);

ПРИМЕР

В рамках аудита эффективности использования средств федерального бюджета, выделенных на продовольственное обеспечение ФСИН России, установлено: учреждения и территориальные органы ФСИН России накапливают чрезмерные переходящие запасы продовольствия. Данная ситуация сложилась из-за того, что не установлены пределы накопления продовольственных запасов (некорректное планирование продовольственных запасов как располагаемых ресурсов). В этой связи имеет место возможность уменьшения

объемов бюджетных ассигнований на закупки продовольствия в целях обеспечения экономности использования ресурсов.

ПРИМЕР

Подтверждена неэффективность использования ресурсов: при наличии в штате главного специалиста-эксперта, в должностные обязанности которого входит контроль за качеством и объемом строительно-монтажных и ремонтных работ подрядных организаций на соответствие проектно-сметной документации, получатель бюджетных средств произвел расходы по договорам оказания услуг по строительному контролю сторонними организациями. В данном случае имеет место возможность выбора иного ресурса для достижения поставленного результата (полная замена использованного ресурса).

имело ли место необоснованное преобразование одних ресурсов в другие, которые не связаны с достижением результатов;

ПРИМЕР

В рамках аудита принимаемых мер, направленных на обеспечение законных прав и интересов граждан - участников долевого строительства на федеральном и региональном уровнях, установлено многократное превышение заработной платы (относительно средней по России и Москве) сотрудников Фонда защиты прав граждан - участников долевого строительства. Средняя зарплата сотрудников Фонда в разные годы превышала среднюю по России в 7,1 - 9,7 раза, а в Москве - в 3,6 - 5,1 раза.

Таким образом, имеет место необоснованное преобразование полученных Фондом ресурсов (в том числе имущественного вноса Российской Федерации, обязательных отчислений (взносов) застройщиков и т. п.) в иные ресурсы (дорогостоящие трудовые ресурсы), высокий уровень заработной платы не был подкреплён значимыми результатами.

имело ли место увеличение затрат ресурсов, в том числе в связи с получением лучших результатов (по количеству и (или) качеству) при отсутствии такой необходимости (например, приобретение товаров с избыточными потребительскими свойствами);

ПРИМЕР

В рамках оценки эффективности мер по импортозамещению в части осуществления закупок программного обеспечения для государственных и муниципальных нужд зафиксированы факты установления завышенных требований к функциональности программного обеспечения, ограничивающих конкуренцию и создающих необоснованные преференции для поставщиков иностранного программного обеспечения. Таким образом, имела место закупка программного обеспечения с избыточными потребительскими свойствами без достаточных на то обоснований, что является признаком неэффективного расходования бюджетных средств.

имелись ли альтернативы в части методов и способов (механизмов) использования ресурсов, возможно ли было оптимизировать процессы для сокращения издержек.

ПРИМЕР

Альтернативы в рамках автотранспортного обслуживания государственных гражданских служащих: замена бюджетных ассигнований на содержание парка автотранспортных средств процедурой найма автомобилей по мере необходимости.

6.8. При оценке выбранных ресурсов и методов их использования внимание уделяется уже выбранным ресурсам и методам. В данном случае рекомендуется определить в том числе следующее:

имеются ли остатки выбранных ресурсов, которые позволят сократить использование ресурсов для достижения поставленных результатов (в том числе возможных к использованию выгодоприобретателями);

ПРИМЕР

В рамках аудита результативности деятельности институтов развития, финансируемых в рамках государственной программы Российской Федерации «Развитие Северо-Кавказского федерального округа», установлено: при выделении бюджетных инвестиций расчет потребности осуществлялся исходя из заявок самих институтов развития, что способствовало образованию существенных остатков средств, используемых институтами развития для формирования дополнительной доходной базы.

Такое «отвлечение» бюджетных средств из федерального бюджета свидетельствует о неэффективном использовании ресурсов.

имеются ли альтернативы, упущенные возможности в части процедур, которые позволили бы повысить эффективность деятельности.

ПРИМЕР

Неэффективность использования ресурсов: установлено завышение сметной стоимости, допущенной застройщиком и генподрядчиком по причине несоответствия примененных единичных расценок. В данном случае поставленные перед участником бюджетного процесса задачи могли быть выполнены с использованием меньшего объема средств.

ПРИМЕР

В рамках аудита эффективности использования средств федерального бюджета, выделенных на закупки кресел-колясок для инвалидов, выявлено наличие остатков средств на конец года. В этой связи, если бы средства были потрачены в полном объеме, то исходя из сложившейся структуры затрат на обеспечение креслами-колясками можно было бы ежегодно дополнительно закупить несколько тысяч единиц изделий (при условии наличия соответствующей подтвержденной потребности).

6.9. При сравнении установленных фактов с критериями аудита эффективности такие критерии следует рассматривать комплексно. Выполнение одного критерия еще не означает эффективность использования ресурсов. В частности, даже при достижении результата (базовый критерий 1) возможна неэффективность использования ресурсов и наоборот (см. рисунок 2).

ЭФФЕКТИВНОСТЬ

		НИЗКАЯ	ВЫСОКАЯ
РЕЗУЛЬТАТ	ДОСТИГНУТ	<p>Результат достигнут за счет использования слишком большого объема ресурсов</p>	<p>Результат достигнут разумным объемом ресурсов (идеальный вариант)</p>
	НЕ ДОСТИГНУТ	<p>Результат не достигнут, и при этом ресурсов было потрачено много (худший вариант)</p>	<p>Результат не достигнут, так как ресурсов было недостаточно («скупой ресурс», но при этом он был использован «по максимуму»)</p>

Рисунок 2. Варианты соотношения факта достижения результата с выводом об эффективности использования ресурсов.

6.10. При выявлении фактов экономии при использовании ресурсов необходимо обратить внимание как на достижение поставленных результатов, так и на достижение лучших результатов (как по количеству, так и по качеству; принципиально иных результатов, в том числе для полноценного их использования выгодоприобретателями). Так, если на первый взгляд имеет место факт экономии, необходимо оценить:

за счет чего эта экономия была достигнута и можно ли вообще считать рассматриваемый факт экономией;

не оказало ли это негативное влияние на результаты (в том числе на возможность использования результатов выгодоприобретателями).

В частности, снижение начальной (максимальной) цены контракта при неизменных требованиях к результатам является экономией. Вместе с тем снижение требований к результатам (требований, наличие которых необходимо

для использования результатов выгодоприобретателями) и, соответственно, объема используемых ресурсов экономией не является.

6.11. При оценке необходимости дополнительных ресурсов для достижения поставленных или лучших результатов в том числе оценивается, было ли достаточно ресурсов для достижения результатов.

В частности, при сокращении объема используемых ресурсов за счет снижения требований к результатам, повлекшем за собой недостижение запланированных результатов и (или) невозможность их использования выгодоприобретателями, следует сделать вывод, что неполное использование ресурсов привело к неэффективной деятельности объекта аудита эффективности в данной части. При этом располагаемых ресурсов было достаточно для достижения нужных результатов.

Однако может иметь место и иная ситуация – неполное использование ресурсов при достижении нужных результатов (результатов, которые могут использоваться выгодоприобретателями) связано с изначально некорректным планированием чрезмерно большого объема ресурсов. Экономия ресурсов в данном случае должна иметь место, однако необходимо обратить внимание объекта аудита эффективности на недостатки, связанные с процессом планирования ресурсов.

6.12. В рамках сравнения обнаруженных фактов с критериями рекомендуется учитывать объективные обстоятельства (например, условия функционирования, имеющиеся ограничения, в том числе географические, демографические, социально-экономические и пр.), в которых осуществлял деятельность объект аудита эффективности, иной заинтересованный орган или организация. Такие обстоятельства, как правило, не влияют на результаты контрольного или экспертно-аналитического мероприятия с применением аудита эффективности (признание деятельности эффективной или неэффективной), но могут быть отдельно указаны при формулировании выводов.

7. Формулирование выводов, подготовка требований, предложений (рекомендаций) в рамках аудита эффективности

7.1. На заключительном этапе мероприятия с применением аудита эффективности по каждой цели формулируется вывод об эффективности использования федеральных и иных ресурсов и иные выводы, определяются причины неэффективного использования ресурсов (при наличии соответствующего вывода), подготавливаются соответствующие требования, предложения (рекомендации) и проекты документов.

7.2. Вывод об эффективности использования федеральных и иных ресурсов и иные выводы формулируются по результатам сравнения обнаруженных фактов со всеми разработанными критериями по всем вопросам аудита эффективности в совокупности.

ПРИМЕР

Имеет место достижение запланированного результата, что является позитивным фактом деятельности объекта аудита эффективности. Критерии, разработанные на основе базового критерия 1, соблюдены.

Вместе с тем при достижении запланированных результатов увеличились затраты ресурсов (финансовых, временных, трудовых и т. п., например, увеличено финансирование и сроки строительства объектов инфраструктуры) по сравнению с первоначальным планом. Таким образом, критерии, разработанные на основе базового критерия 2, не соблюдены.

Однако такое увеличение могло быть обусловлено объективными причинами: изменились экономические условия, а первоначально запланированные ресурсы были использованы с максимальной отдачей. В этой связи были выделены и использованы дополнительные ресурсы для достижения поставленных результатов. Результаты, несмотря на их получение с некоторой задержкой, используются выгодоприобретателями (т. е. достигнуты не только непосредственные, но и конечные результаты). Таким образом, критерии, разработанные на основе базовых критериев 3А и 3Б, соблюдены.

При этом необходимость в дополнительных ресурсах (к уже использованным) отсутствует. Критерии, разработанные на основе базового критерия 4, также соблюдены.

Такую деятельность можно признать в целом эффективной.

Однако несоблюдение критериев, разработанных на основе базовых критериев 3А и 3Б, кардинальным образом меняет вывод относительно эффективности. В частности, если:

имеет место увеличение затрат ресурсов не в связи с объективными обстоятельствами, а в результате, например, несоблюдения требований по применению нормативов, предназначенных для определения сметной стоимости строительства;

достигнутые результаты не введены в эксплуатацию;

достигнутые результаты не используются выгодоприобретателями (в частности, в связи со слишком поздним достижением результатов потребность в них уже отсутствует).

7.3. В рамках формулирования общего вывода относительно неэффективности использования ресурсов рекомендуется установить причины неэффективного использования ресурсов, тех или иных отклонений обнаруженных фактов от разработанных критериев (например, отсутствие результатов при имеющихся затратах ресурсов). В этой связи в рамках аудита эффективности могут быть сделаны выводы в части наличия проблем в следующих процессах:

планирования ресурсов;

распределения ресурсов (по получателям таких ресурсов);

контроля за использованием ресурсов;

мотивации персонала и т. д.

Следует подчеркнуть, что такие выводы могут быть сделаны только по итогам оценки эффективности всего процесса по преобразованию ресурсов в результаты, т. е. в увязке с оценкой достигнутых результатов при определенном уровне затрат ресурсов. Особое внимание рекомендуется уделять достаточности нормативного правового регулирования указанных процессов.

Имеющиеся нарушения и недостатки, проблемы в планировании ресурсов, их распределении, контроле за их распределением и т. п. могут служить основанием для вывода о неэффективности соответствующих процессов только в том случае, если они привели к недостижению результатов и (или) завышению затрат ресурсов. В противном случае при формулировании выводов в рамках аудита эффективности можно указывать на сам факт наличия определенных нарушений и недостатков (например, несоответствия процедуры планирования установленным требованиям), проблем - без увязки с оценкой

эффективности. При этом такие выводы рекомендуется формулировать, например, в рамках цели по финансовому аудиту при наличии такой цели.

7.4. При формулировании выводов по результатам сравнения обнаруженных фактов с критериями рекомендуется учитывать масштаб отклонений от таких критериев. Уровень допустимых отклонений от критериев зависит от уровня существенности и аудиторского риска при аудите эффективности, в том числе ценности выводов для заинтересованных лиц. В случае отсутствия нормативно (или документально) закрепленных значений отклонений уровень допустимых отклонений может быть определен на основании профессионального суждения в контексте аудита эффективности.

ПРИМЕР

Имеет место увеличение сроков строительства и ввода в эксплуатацию объекта капитального строительства на 5 дней. Объект построен в целях проведения международного мероприятия, полноценная эксплуатация объекта до проведения мероприятия не планировалась. В результате объект введен в эксплуатацию с задержкой, но до начала реализации международного мероприятия и без увеличения затрат иных ресурсов. Указанное отклонение от запланированных сроков строительства (отклонение от критерия «Своевременность строительства и ввода в эксплуатацию объекта») может считаться допустимым.

ПРИМЕР

В ходе реализации проекта была уплачена государственная пошлина за совершение юридически значимых действий. Уплата такой пошлины не была учтена при планировании первоначальных объемов расходов на реализацию проекта. В этой связи произошло отклонение от соответствующего критерия. Однако участник проекта не мог не заплатить такую пошлину. При этом все результаты (как конечные, так и непосредственные) достигнуты. Такое отклонение может считаться допустимым с точки зрения вывода об эффективности использования ресурсов. Однако следует обратить внимание на отдельные недостатки планирования (при возможности учета расходов на уплату государственной пошлины на этапе планирования ресурсов).

7.5. По результатам аудита эффективности в рамках подготавливаемых в соответствии со Стандартом документов формулируются предложения (рекомендации), а также требования (при необходимости) в части:

принятия мер по устранению выявленных нарушений и недостатков, повлиявших на достижение объектом аудита эффективности запланированных результатов и (или) увеличение объема использованных ресурсов;

выбора альтернативных ресурсов и методов использования ресурсов, решения проблем в соответствующей отрасли, устранения пробелов в законодательном регулировании в сфере предмета аудита эффективности и решения иных проблем, не связанных с выявленными нарушениями и недостатками, но приводящих к неэффективному использованию ресурсов;

совершенствования процедур (в том числе контрольных), процессов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объекта аудита эффективности.

7.6. На заключительном этапе мероприятия с применением аудита эффективности рекомендуется подготавливать проекты информационных писем в адрес заинтересованных органов и организаций, в том числе не являющихся объектами аудита и, например, осуществляющих нормативно-правовое регулирование в рассматриваемой сфере деятельности (отрасли). Такие информационные письма в адрес указанных заинтересованных органов и организаций могут содержать предложения по совершенствованию нормативно-правового регулирования в соответствующей сфере деятельности (отрасли), сформированные с учетом выявленных при проведении аудита эффективности нарушений, недостатков и проблем.

7.7. В подготовленных по результатам аудита эффективности требованиях, предложениях (рекомендациях) рекомендуется отражать те действия, которые объекту аудита эффективности, иным заинтересованным органам и организациям следует предпринять (реализовать) для улучшения достигнутых результатов и (или) сокращения используемых (возмещения

использованных) ресурсов. Такие действия могут быть в том числе направлены на:

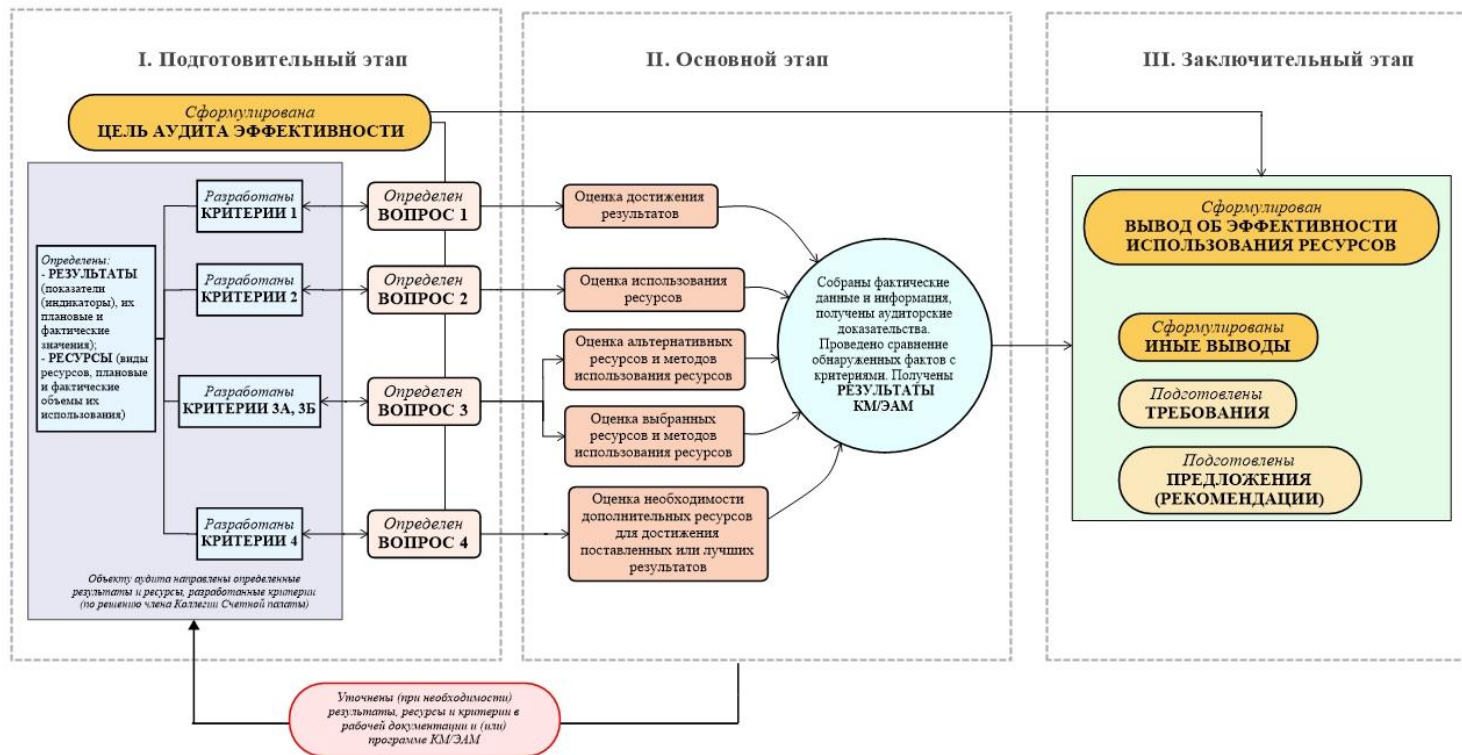
сокращение используемых ресурсов (экономия ресурсов), улучшение финансовых результатов использования ресурсов. Например, сокращение расходов на закупку товаров (работ, услуг), на административно-управленческий персонал; вовлечение в оборот неиспользуемого недвижимого имущества; увеличение доходов от размещения временно свободных денежных средств и т. п. Выгода от реализации таких действий объектом аудита эффективности, иными заинтересованными органами и организациями может быть оценена количественно и, как правило, в денежном эквиваленте (например, экономия любых видов ресурсов может быть приведена в денежном выражении);

улучшение нефинансовых результатов: по количеству и (или) качеству; получение принципиально иных результатов (результатов иного уровня – не только непосредственных, но и конечных результатов). Например, увеличение количества граждан, которым оказаны услуги, а также удовлетворенность таких граждан оказанными услугами. Выгода от реализации таких действий объектом аудита эффективности, иными заинтересованными органами и организациями может быть хотя бы частично оценена количественно (как степень улучшения результатов);

реализацию иных мер, которые связаны с улучшением процессов и напрямую не поддаются количественной оценке, – совершенствование процессов планирования результатов, системы внутреннего контроля и т. п.

Приложение № 1
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Схема взаимосвязи цели (целей), вопросов, критериев аудита эффективности, отдельных процедур аудита эффективности, выводов, требований, предложений (рекомендаций) по результатам аудита эффективности



Приложение № 2
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Рекомендуемый порядок действий в процессе организации и в ходе проведения контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия с применением аудита эффективности

№ п/п	Этап/содержание действий
Планирование	
	Определение наименования и предмета контрольного или экспертно-аналитического мероприятия с применением аудита эффективности, применяемых видов аудита (с учетом возможности определения используемых (располагаемых) ресурсов и результатов, непосредственно связанных с использованием ресурсов), предварительных целей мероприятия, предмета и объектов аудита
	Определение необходимости привлечения внешних экспертов к мероприятию с применением аудита эффективности
1. Подготовительный этап	
1.1	Предварительное изучение организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объекта аудита эффективности по их использованию
1.2	Определение: - непосредственных и (или) конечных результатов (показателей (индикаторов), их плановых и фактических значений); - федеральных и иных ресурсов (видов ресурсов, плановых и фактических объемов их использования)
1.3	Формулирование цели (целей) и вопросов аудита эффективности, разработка критериев аудита эффективности по каждому вопросу
1.4	Разработка методологических подходов к сбору и анализу информации (при необходимости)
1.5	Направление и обсуждение с объектом аудита эффективности (при необходимости) информации: о непосредственных и (или) конечных результатах (показателях (индикаторах), их плановых и фактических значениях);

№ п/п	Этап/содержание действий
	о федеральных и иных ресурсах (видах ресурсов, плановых и фактических объемах их использования); о критериях аудита эффективности; иной информации по решению члена Коллегии Счетной палаты Российской Федерации, ответственного за проведение соответствующего мероприятия (например, об уровне допустимых отклонений от критериев аудита эффективности)
1.6	Формирование матрицы дизайна (при необходимости) ¹
1.7	Принятие решения о привлечении внешних экспертов, проведение консультаций (при необходимости)
1.8	Утверждение программы проведения мероприятия с применением аудита эффективности
1.9	Подготовка рабочего плана проведения мероприятия с применением аудита эффективности
2. Основной этап	
2.1	Сбор и анализ фактических данных и информации в целях формирования аудиторских доказательств (с использованием разработанных методологических подходов)
2.2	Сравнение обнаруженных фактов с разработанными критериями аудита эффективности (на основе процедур, установленных Стандартом). Выявление различий, подтвержденных аудиторскими доказательствами
2.3	Формирование матрицы результатов (при необходимости) ¹
2.4	Оформление акта или заключения
3. Заключительный этап	
3.1	Формулирование вывода об эффективности использования ресурсов (по каждой цели аудита эффективности), иных выводов по результатам аудита эффективности
3.2	Формулирование предложений (рекомендаций), подготовка требований
3.3	Подготовка и оформление отчета о результатах мероприятия
Контроль за реализацией результатов мероприятия с применением аудита эффективности	
	Оценка устранения объектом аудита эффективности выявленных нарушений и недостатков в установленный срок, принятия объектом аудита эффективности, адресатом предложений (рекомендаций) исчерпывающих мер по совершенствованию организации и процессов использования ресурсов
Формирование (при необходимости) предложений о проведении контрольных и (или) экспертно-аналитических мероприятий в будущем	

¹ В соответствии с методическим документом по дизайну контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, утверждаемым Коллегией Счетной палаты Российской Федерации.

Приложение № 3
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Разграничение видов аудита (контроля) на основе групп соответствующих критериев аудита



Приложение № 4

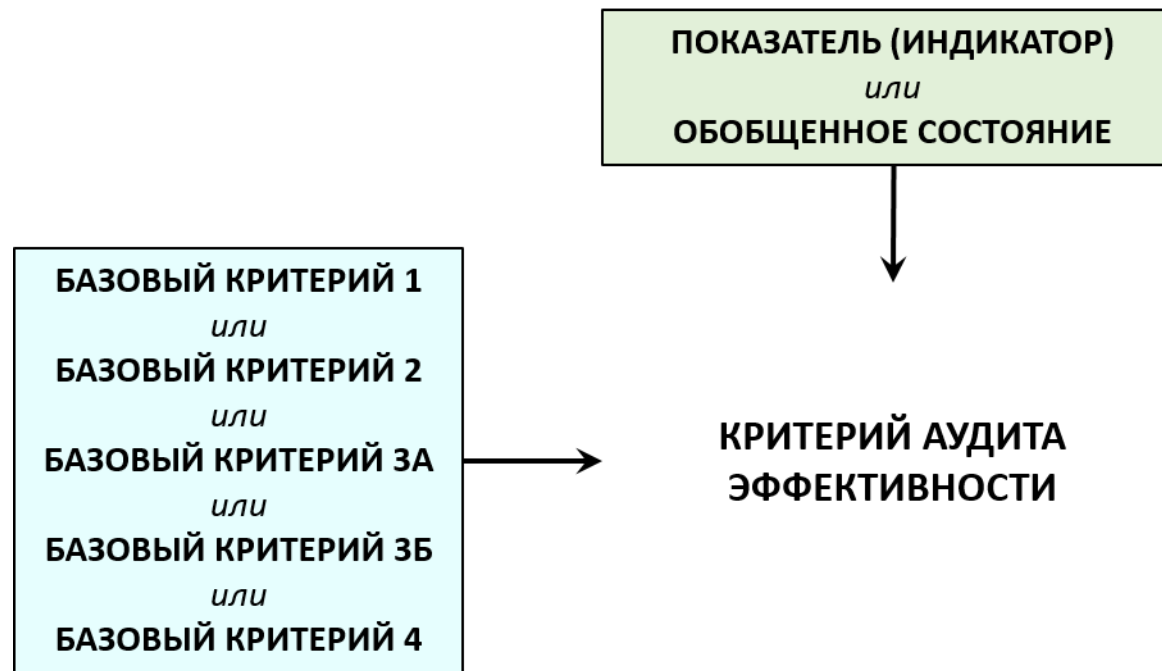
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной
палаты Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Примеры показателей продуктивности

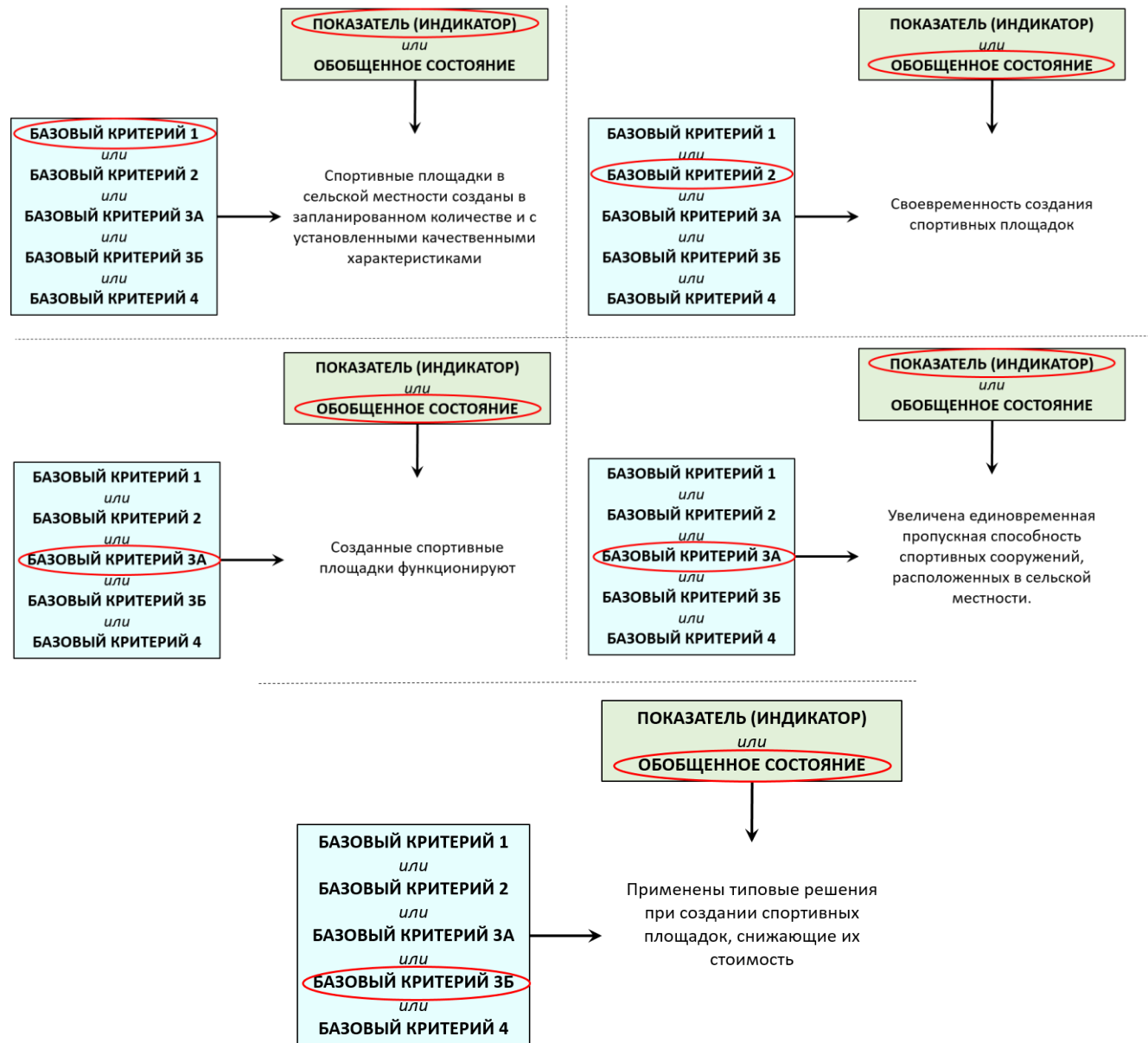
Отрасль	Показатели продуктивности
Автомобильные дороги	Стоимость строительства одного километра автомобильной дороги
	Стоимость обслуживания одного километра автомобильной дороги
	Объем расходов на строительство/содержание автомобильных дорог в расчете на одного пользователя (физическое лицо, домохозяйство, организация)
	Стоимость строительства одной единицы сопутствующей инфраструктуры (мост, пешеходный переход, тротуар и пр.)
Электроэнергетика	Стоимость одного МВт установленной мощности (при строительстве генерирующих мощностей)
	Стоимость строительства/эксплуатации мощностей в расчете на одного потребителя (домохозяйство, организация)
	Удельные затраты на эксплуатацию и генерацию (в расчете на один кВт·ч)
	Выработка электроэнергии в кВт·ч на единицу стоимости разных энергоносителей (нефть, газ, уголь, иное топливо)
	Стоимость подключения к сетям нового потребителя (домохозяйство, организация)
Работы по орошению сельскохозяйственных земель	Стоимость обустройства системами орошения одного гектара земли
	Стоимость одного кубометра воды, используемой для орошения
	Стоимость единицы повышения урожайности в расчете на гектар орошаемой площади земли (одного кг/га)
ИКТ (информационно- телекоммуникационные технологии)	Стоимость оборудования одного типового компьютерного класса «под ключ»
	Стоимость подключения к информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» одного рабочего места (включая стоимость оборудования, трафика и пр., например, в месяц, в год)
	Затраты на обеспечение доступа к мобильному интернету в расчете на одного потребителя (физическое лицо, домохозяйство, организация) (также - стоимость единицы трафика мобильного интернета в расчете на одного потребителя)
	Стоимость обучения в области ИКТ на одного человека

Приложение № 5
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Схема разработки критериев аудита эффективности на основе базовых критериев



Пример (из отрасли физической культуры и спорта) разработки критериев аудита эффективности на основе базовых критериев (по схеме)



Приложение № 6
к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной палаты
Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Примеры критериев аудита эффективности (модифицированные базовые критерии аудита эффективности)

Отрасль (сфера)	Базовый критерий 1 (запланированные результаты достигнуты)		Базовый критерий 2 (использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем)		Базовый критерий 3А (возможность добиться лучших результатов отсутствует)		Базовый критерий 3Б (возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует)		Базовый критерий 4 (необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов отсутствует)	
	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий
Дорожное строительство Предоставление субсидий из федерального бюджета бюджету субъекта Российской Федерации	Строительство автомобильных дорог, км	Осуществлено строительство автомобильных дорог запланированной протяженности и установленной качества	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Отсутствует увеличение сметной стоимости строительства автомобильных дорог	Обобщенное состояние или ожидание в отношении результатов	Автомобильные дороги введены в эксплуатацию	Стоимость строительства одного километра автомобильной дороги	Стоимость строительства одного километра автомобильной дороги не превышает стоимость строительства одного километра дороги в проектах-аналогах	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Необходимость дополнительных бюджетных ассигнований отсутствует
					Показатели (индикаторы), характеризующие пропускную способность автомобильных дорог	Увеличение пропускной способности автомобильных дорог				
					Транспортная подвижность населения (на автомобильном транспорте), пассажиро-километров на одного человека в год	Повышение транспортной подвижности населения (на автомобильном транспорте)				
Строительство объектов энергетики Осуществление взноса Российской Федерации в уставный капитал публичного акционерного общества	Строительство и ввод в эксплуатацию объектов электроэнергетики установленной вводимой мощности, количество, МВт и Гкал/ч	Осуществлено строительство и ввод в эксплуатацию объектов электроэнергетики запланированного количества и установленной мощностью	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Объем финансирования, фактически направленный на строительство объектов электроэнергетики, не превысил значений предельной стоимости объектов, установленной договором предоставления бюджетных	Изношенность оборудования электростанций, процент	Сокращение уровня изношенности оборудования электростанций	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Наличие внебюджетного финансирования в рамках проекта	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Необходимость дополнительных бюджетных ассигнований отсутствует
					Изношенность оборудования электрических сетей, процент	Сокращение уровня изношенности оборудования электрических сетей	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Отсутствие территории (до начала строительства новых объектов) неиспользуемых мощностей электроэнергетики		

Отрасль (сфера)	Базовый критерий 1 (запланированные результаты достигнуты)		Базовый критерий 2 (использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем)		Базовый критерий 3А (возможность добиться лучших результатов отсутствует)		Базовый критерий 3Б (возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует)		Базовый критерий 4 (необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов отсутствует)		
	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	
				инвестиций (на дату предоставления бюджетных инвестиций)		Тепловая мощность введенных в эксплуатацию объектов электроэнергетики, Гкал/час	Увеличение тепловой мощности введенных в эксплуатацию объектов электроэнергетики				
			Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Своевременность строительства и ввода в эксплуатацию (по сравнению с первоначальной редакцией договора о предоставлении бюджетных инвестиций)		Тепловая нагрузка введенных в эксплуатацию объектов электроэнергетики, Гкал/час	Рост потребления тепловой энергии (не ниже динамики увеличения тепловой мощности)				
					Удельный вес подключенной тепловой нагрузки введенных в эксплуатацию объектов электроэнергетики от установленной тепловой мощности таких объектов, процент		Удельный вес подключенной тепловой нагрузки от установленной тепловой мощности не ниже экономически целесообразных значений				
Физическая культура и спорт	Предоставление субсидий из федерального бюджета бюджету субъекта Российской Федерации	Созданы в сельской местности спортивные площадки, количество	Созданы в сельской местности спортивные площадки, количество и с установленными характеристиками	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Своевременность создания спортивных площадок	Обобщенное состояние или в отношении результатов	Созданные спортивные площадки функционируют	Обобщенное состояние или в отношении результатов	Применены типовые решения при создании спортивных площадок, снижающие их стоимость	-	-

Отрасль (сфера)	Базовый критерий 1 (запланированные результаты достигнуты)		Базовый критерий 2 (использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем)		Базовый критерий 3А (возможность добиться лучших результатов отсутствует)		Базовый критерий 3Б (возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует)		Базовый критерий 4 (необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов отсутствует)		
	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	
					Единовременная пропускная способность спортивных сооружений, расположенных в сельской местности, человек	Увеличена единовременная пропускная способность спортивных сооружений, расположенных в сельской местности					
Наука	Предоставление субсидий учреждениям на финансовое обеспечение государственного задания на оказание государственных услуг (выполнение работ)	Научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКТР), количество	Выполнены и приняты НИОКТР в запланированном количестве	Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов	Своевременность выполнения НИОКТР	<p>Обобщенное состояние или в отношении результатов</p> <p>Обобщенное состояние или в отношении результатов</p> <p>Обобщенное состояние или в отношении результатов</p>	<p>Поданы патентные заявки на результаты интеллектуальной деятельности (РИД)</p> <p>Получены патенты на РИД</p> <p>Использование РИД</p>	<p>Обобщенное состояние или в отношении результатов</p> <p>Доля расходов на оплату труда административно-управленческого персонала, процентов</p> <p>Обобщенное состояние или в отношении ресурсов</p>	<p>Отсутствие НИОКТР, тематика которых соответствует тематике ранее проведенных (в последние 3 года) работ, в том числе иными научными учреждениями</p> <p>Отсутствие неиспользуемого имущества</p> <p>Доля расходов на оплату труда административно-управленческого персонала не выше, чем в среднем по иным научным учреждениям, осуществляющим аналогичную деятельность</p> <p>Стоимость выполняемых НИОКТР в рамках государственного задания не выше, чем стоимость их выполнения на рыночных условиях</p>	-	-

Отрасль (сфера)	Базовый критерий 1 (запланированные результаты достигнуты)		Базовый критерий 2 (использование ресурсов не превышает первоначально запланированный объем)		Базовый критерий 3А (возможность добиться лучших результатов отсутствует)		Базовый критерий 3Б (возможность использования меньшего ресурса для достижения полученного результата отсутствует)		Базовый критерий 4 (необходимость дополнительных ресурсов для достижения запланированных или лучших, чем запланировано, результатов отсутствует)	
	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий	показатель (индикатор)	критерий
Управление недвижимым имуществом	Объем дохода от использования недвижимого имущества, в том числе вовлеченного в коммерческий оборот, тыс. рублей	Объем дохода от использования недвижимого имущества, в том числе вовлеченного в коммерческий оборот, соответствует прогнозным и плановым значениям, зафиксированным в документах объекта аудита эффективности	<i>Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов</i>	Полно и своевременно осуществляется регистрация объектов недвижимого имущества	-	-	<i>Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов</i>	Не выявлены факты длительного (в течение шести месяцев) неиспользования имущества по назначению	-	-
		<i>Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов</i>	Полно, достоверно и своевременно осуществляется бухгалтерский учет имущества	<i>Обобщенное состояние или ожидание в отношении ресурсов</i>			Не выявлены факты передачи в аренду или отчуждения имущества по заниженной стоимости			

Приложение № 7

к Методическим рекомендациям по
применению аудита эффективности,
утвержденным Коллегией Счетной
палаты Российской Федерации
(протокол от 28 сентября 2021 г.
№ 63К (1506))

Проектный треугольник

Проектный треугольник, также называемый «железным треугольником» или «треугольником управления проектом»¹, представляет собой графическую модель управления тремя основными ограничениями в проекте: временем, функционалом (перечнем действий, необходимых для достижения результатов) и стоимостью, которые обозначаются вершинами или сторонами треугольника (рисунок 3). Четвертым параметром, который на схеме часто располагают в середине треугольника, является качество. Концепция проектного треугольника общепризнана и широко используется в проектном управлении (Prince2, PMBOK и пр).



Рисунок 3. Проектный треугольник.

¹ <https://www.prince2.com/uk/blog/project-triangle-constraints>,
<https://www.pmi.org/learning/library/managing-challenges-triple-constraints-6884>,
https://support.microsoft.com/en-us/office/the-project-triangle-8c892e06-d761-4d40-8e1f-17b33fdcf810#_toc322692219

Модель демонстрирует взаимосвязь между четырьмя ограничениями при их изменении в ходе реализации любого проекта. Так, сокращение времени реализации проекта при сохранении требований к результату, как правило, повлечет необходимость увеличения финансирования.

Заложенное в данную модель ограничение демонстрируется формулой «быстро, качественно и дешево – не бывает» (рисунок 4).



Рисунок 4. Формула «быстро, качественно и дешево – не бывает».

С точки зрения аудита эффективности проектный треугольник указывает на наличие взаимосвязи между результатами (их качеством и количеством, первая сторона треугольника), временем как особым ресурсом (вторая сторона треугольника) и другими ресурсами (финансовые, имущественные и иные ресурсы, третья сторона треугольника). Изменение одного параметра (т. е. стороны треугольника), как правило, влечет изменение другого параметра (других параметров, т. е. сторон треугольника). Эффективность в данном случае – это оптимальное соотношение трех условных сторон треугольника.