

*Андрей Синягин, директор департамента консультационных услуг
государственному сектору, к. э. н.*

*Ирина Дубинина, заместитель директора департамента консультационных услуг
государственному сектору, к.э.н.*

Новации и традиции в развитии методологии аудита эффективности

В последние годы в экономических изданиях все чаще обсуждаются вопросы развития аудита эффективности в качестве действенного средства повышения эффективности бюджетных расходов на всех уровнях государственного управления. Если актуальность внедрения аудита эффективности бюджетных расходов в России и в плане развития реформ государственного управления, и в плане вхождения в мировое сообщество (большинство стран с развитой рыночной экономикой уже активно использует этот инструмент) уже не вызывает сомнений, то достигнутый уровень его развития и соответствующего методического обеспечения оставляет желать лучшего. Без системной и глубокой проработки методических вопросов, возникающих при внедрении любого инновационного инструмента государственного управления, дальнейшее развитие аудита эффективности становится проблематичным.

Методология аудита эффективности

Само понятие аудита эффективности было закреплено в Лимской декларации руководящих принципов (1977 г.) и стандартах международных организаций высших органов государственного контроля (ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ, АЗОСАИ). В самом кратком виде это понятие сводится к проверке экономичности, эффективности и результативности использования ресурсов проверяемой организации при выполнении возложенных на нее задач и обязательств. По своему содержанию аудит эффективности должен представлять не вспомогательное дополнение к аудиту правильности (финансовому аудиту), а его углубленное развитие в условиях реформирования.

Существующий методический аппарат по сути сводится к разработкам Счетной палаты Российской Федерации, которые являются далеко не безупречными с точки зрения практического применения. Результаты внедрения Методики аудита эффективности использования государственных средств остались закрытыми для обсуждения и пока не получили распространения. Однако следует отметить, что в последние годы в деятельности Счетной палаты Российской Федерации и региональных контрольно-счетных органов в

большой степени стали отражаться контрольные мероприятия, так или иначе связанные с оценкой эффективности использования государственных средств (аудит, проверки, обследования). Так, в плане работы Контрольно-счетной палаты Москвы на 2008 г. доля таких мероприятий уже достигает 26%.

Таким образом, в России дальнейшее развитие аудита тормозится проблемами недостаточной методической базы, нечетким распределением полномочий контрольных органов, дефицитом квалифицированных специалистов, порожденными фрагментарным и зачастую искаженным пониманием аудита эффективности и его роли в системе государственного и муниципального финансового контроля.

Специфика и содержание методики ФБК

С учетом необходимости дальнейшего развития аудита эффективности как составной части реформы бюджетного процесса консультанты компании ФБК разработали Методику аудита эффективности расходования бюджетных средств, основанную на сочетании оригинальных и традиционных методических подходов к проведению аудита.

При подготовке Методики была учтена как лучшая зарубежная практика (Великобритании, США, Канады и др.), так и передовой опыт оценки эффективности бюджетных расходов в российских регионах. В частности, методики оценки эффективности бюджетных расходов были приняты в Чувашской Республике, Хабаровском крае, Астраханской, Вологодской, Самарской областях и других субъектах Российской Федерации, успешно реализующих программы реформирования региональных финансов.

Следует подчеркнуть, что предлагаемая Методика имеет типовой вид и представляет скорее подходы к проведению аудита эффективности, чем универсальные правила и процедуры, применимые ко всем конкретным задачам и объектам аудита. Универсальные методики в форме «готовых рецептов» отсутствуют и в лучшей зарубежной практике проведения бюджетного аудита. Вместе с тем, предлагаемые методические подходы вполне могут быть развернуты и модифицированы для решения конкретных задач при проведении аудита эффективности. В частности, консультанты ФБК детализировали их для оценки эффективности бюджетных расходов региональных органов исполнительной власти в сфере здравоохранения, образования и социальной политики.

Выбор системы показателей и критериев оценки эффективности

Основу предлагаемой Методики составляет выбор системы показателей и критериев оценки эффективности, которая следующие группы:

- Группа А «Показатели качества управления бюджетными расходами»;
- Группа Б «Показатели непосредственных результатов»;
- Группа В «Показатели конечных результатов».

В группе А под показателями качества управления бюджетными расходами понимаются показатели, характеризующие ресурсное обеспечение административной и управленческой деятельности органа исполнительной власти (органа местной администрации), ответственного за разработку и реализацию государственной политики в определенной области, а также степень использования современных методов управления государственными и муниципальными финансами в условиях реформирования бюджетного процесса. Для примера в нижеследующей таблице приведены показатели качества управления бюджетными расходами для регионального органа исполнительной власти в сфере здравоохранения.

Таблица 1. Типовой набор показателей качества управления бюджетными расходами на цели здравоохранения

| № | Показатели оценки |
|-----|--|
| A1 | Доля бюджетных расходов органа исполнительной власти в расходах бюджета субъекта Российской Федерации, % |
| A2 | Расходы консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации на здравоохранение в расчете на одного жителя, руб./чел. |
| A3 | Доля бюджетных расходов органа исполнительной власти, осуществляемых в рамках реализации ведомственных и межведомственных целевых программ, в общих бюджетных расходах органа исполнительной власти, % |
| A4 | Доля бюджетных расходов органа исполнительной власти, осуществляемых по результатам конкурсов на размещение государственных закупок, в общих бюджетных расходах органа исполнительной власти, % |
| A5 | Соотношение кассового исполнения бюджетных расходов и плановых бюджетных расходов органа исполнительной власти по итогам года, % |
| A6 | Объем неиспользованных лимитов бюджетных обязательств органа исполнительной власти по итогам года, % |
| A7 | Динамика изменения кредиторской задолженности органа исполнительной власти, % по сравнению с предыдущим годом |
| A8 | Доля бюджетных расходов органа исполнительной власти, представленных в реестре расходных обязательств, в общих бюджетных расходах органа исполнительной власти, % |
| A9 | Полнота охвата бюджетных ассигнований органа исполнительной власти показателями результатов в обоснованиях бюджетных ассигнований на очередной финансовый год и плановый период |
| A10 | Сумма изменений в бюджетной росписи по расходам органа исполнительной власти, связанных с качеством бюджетных проектировок, руб. |
| A11 | Объем нецелевых бюджетных расходов органа исполнительной власти, выявленных органами государственного (муниципального) финансового контроля |
| A12 | Наличие нормативного акта органа исполнительной власти, регулирующего порядок и процедуры подготовки бюджетных проектировок |
| A13 | Наличие нормативного акта органа исполнительной власти (муниципального правового акта местной администрации), регулирующего порядок и процедуры внутреннего контроля бюджетных расходов |
| A14 | Наличие сведений о мерах по повышению эффективности расходования бюджетных средств в годовой бюджетной отчетности органа исполнительной власти (органа местной администрации) |
| A15 | Обеспечение соотношения фонда материального обеспечения к фонду заработной платы – 30 / 70 %. |
| A16 | Доля расходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации на |

| № | Показатели оценки |
|-----|--|
| | финансирование услуг в сфере здравоохранения, оказываемых автономными учреждениями и негосударственными (немуниципальными) организациями, в общем объеме расходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации на финансирование образования |
| A17 | Увеличение доли средств от оказания платных услуг в финансировании здравоохранения образования, % |

В группе Б под показателями непосредственных результатов понимаются показатели, характеризующие объем и качество государственных (муниципальных) услуг, оказанных органом исполнительной власти (органом местной администрации), ответственным за разработку и реализацию государственной политики в определенной сфере, и подведомственными ему распорядителями и получателями бюджетных средств внешним потребителям (населению).

При этом предполагается, что эти показатели находятся в компетенции и под контролем этого органа. Для примера в нижеследующей таблице приведены показатели непосредственных результатов для регионального органа исполнительной власти в сфере здравоохранения¹.

Таблица 2. Типовой набор показателей непосредственных результатов по направлению «Здравоохранение»

| № | Показатели оценки |
|-----|--|
| Б1 | Объем оказания амбулаторной медицинской помощи в расчете на одного жителя, посещений |
| Б2 | Охват трудоспособного населения институтом диспансеризации, % |
| Б3 | Объем оказания скорой медицинской помощи в расчете на одного жителя, вызовов |
| Б4 | Соотношение числа плановых и экстренных случаев госпитализации |
| Б5 | Эффективность использования коечного фонда, % |
| Б6 | Стоимость содержания одной койки в государственных (муниципальных) учреждениях здравоохранения в сутки (без расходов, входящих в структуру тарифа по обязательному медицинскому страхованию), руб. |
| Б7 | Уровень госпитализации лиц старше 60 лет в стационары, % |
| Б8 | Объем оказания стационарной медицинской помощи в расчете на одного жителя, койко-дни |
| Б9 | Число вызовов скорой медицинской помощи, единиц |
| Б10 | Доля своевременно выполненных вызовов (в течение 15 минут), % |
| Б11 | Доля вызовов к хроническим больным, % |
| Б12 | Число операций на сердце, единиц |
| Б13 | Число нейрохирургических операций, единиц |

¹ При составлении данного типового набора были частично использованы релевантные показатели Министерства социального развития и здравоохранения Российской Федерации, Министерства здравоохранения и социального развития Чувашской Республики, Министерства здравоохранения Калининградской области, Департамента здравоохранения Тверской области и других регионов, в которых имеются достижения в области реформирования региональных финансов.

| № | Показатели оценки |
|-----|--|
| Б14 | Доля случаев заболеваемости онкологических заболеваний видимых локализаций, выявленных на ранней стадии, % |
| Б15 | Доля случаев заболеваемости туберкулезом, выявленных при флюорографии, % |
| Б16 | Число случаев осложнений сахарного диабета (слепота, ампутация конечностей, хроническая почечная недостаточность), вызванных субъективными причинами (качество медицинского лечения), единиц |
| Б17 | Число слушателей кабинетов планирования семьи, человек |
| Б18 | Число слушателей школ активного долголетия, человек |
| Б19 | Доля государственных (муниципальных) медицинских учреждений, применяющих медико-экономические стандарты оказания медицинской помощи, % |

В группе В под показателями конечных результатов понимаются показатели, характеризующие эффект (социально значимые результаты) для внешних потребителей (населения) от государственных (муниципальных) услуг, оказанных органом исполнительной власти (органом местной администрации), ответственным за разработку и реализацию государственной политики в определенной сфере, и подведомственными ему распорядителями и получателями бюджетных средств. При этом предполагается, что эти показатели могут находиться в компетенции высшего органа исполнительной власти (местной администрации) или нескольких органов исполнительной власти (местной администрации).

Для примера в нижеследующей таблице приведены показатели конечных результатов для регионального органа исполнительной власти в сфере здравоохранения, которые сформированы с учетом перечня показателей для оценки эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, утвержденного Указом Президента Российской Федерации «Об оценке эффективности деятельности органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации» от 28 июня 2007 г. № 825.

Таблица 3. Типовой набор показателей конечных результатов по направлению «Здравоохранение»

| № | Показатели оценки |
|----|--|
| В1 | Смертность населения – младенческая, на 1000 родившихся живыми |
| В2 | Смертность населения - от 1 года до 4 лет, на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| В3 | Смертность населения - от 5 до 9 лет, на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| В4 | Смертность населения - от 10 до 14 лет, на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| В5 | Смертность населения - от 15 до 19 лет, на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| В6 | Смертность населения – материнская, на 100 000 родившихся живыми |
| В7 | Смертность населения - в трудоспособном возрасте, на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| В8 | Смертность населения - в трудоспособном возрасте по трем основным причинам (сердечно сосудистые заболевания, онкологические заболевания, внешние причины), |

| № | Показатели оценки |
|-----|--|
| | на 100 000 человек населения соответствующего возраста |
| B9 | Средняя продолжительность временной нетрудоспособности в связи с заболеванием в расчете на одного работающего, дни |
| B10 | Удельный вес детей первой и второй групп здоровья в общей численности учащихся государственных (муниципальных) общеобразовательных учреждений, % |
| B11 | Количество лиц с тяжелыми хроническими заболеваниями), на 100 000 человек населения |
| B12 | Заболеваемость ВИЧ-инфекцией, на 100 000 человек населения |
| B13 | Удовлетворенность населения качеством медицинской помощи, % от числа опрошенных |

Критерием оценки всех приведенных показателей считается соответствие достигнутых значений этих показателей их целевым значениям.

Например, для субъектов Российской Федерации в зависимости от уровня социально-экономического развития, уровня развития данной отрасли и устойчивости региональной бюджетной системы в качестве целевых значений могут приниматься различные значения, в том числе:

- Для развитых регионов (регионов-доноров и с достаточно высоким уровнем развития данной отрасли социальной сферы) - лучшие значения аналогичных показателей среди всех субъектов Российской Федерации;
- Для остальных регионов - лучшие значения аналогичных показателей среди субъектов Российской Федерации, входящих в данный федеральный округ;
- При недостаточной информационной базе, вызванной отсутствием результатов регулярной практики региональных сравнений по единой методике, – принятые плановые значения.

В условиях отсутствия оптимальных решений оценки эффективности бюджетных расходов по причинам незавершенности реформы бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации предлагается подход, основанный на учете взаимосвязи динамики бюджетных расходов и показателей непосредственных и конечных результатов за период оценки².

Динамика показателей результатов деятельности регионального органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации проявляется, как правило, в виде следующих вариантов:

- Значительное улучшение показателей результатов (для оценки значительности улучшения используется интервал увеличения или изменения значения показателя «более, чем на 5%»),
- Незначительное улучшение показателей результатов (для оценки значительности улучшения используется интервал увеличения или изменения значения показателя «в пределах 5%»),

² Определенные экспертным путем значения коэффициентов могут быть уточнены по результатам внедрения данной методики.

- Стабилизация показателей результатов (для оценки стабильности используется интервал увеличения или изменения значения показателя «в пределах 1%»),
- Незначительное ухудшение показателей результатов (для оценки значительности ухудшения используется интервал увеличения или изменения значения показателя «в пределах 5%»),
- Значительное ухудшение показателей результатов (для оценки значительности ухудшения используется интервал увеличения или изменения значения показателя «более чем на 5%»).

Динамика бюджетных расходов проявляется, как правило, в виде следующих вариантов:

- Значительное увеличение расходов (для оценки значительности увеличения используется интервал «более, чем на 5%»),
- Незначительное увеличение расходов (для оценки незначительности увеличения используется интервал «в пределах 5%»),
- Стабилизация расходов (для оценки стабильности используется интервал «в пределах 5%»),
- Незначительное сокращение расходов (для оценки незначительности сокращения используется интервал «в пределах 5%»),
- Значительное сокращение расходов (для оценки значительности сокращения используется интервал «более чем на 5%»).

Результаты сопоставления и качественной оценки динамики представлены в виде матрицы коэффициентов, определенных исходя из попарного сравнения вариантов и принятия в качестве порогового варианта «стабилизация расходов – стабилизация показателей результатов».

Таблица 4. Матрица коэффициентов взаимоувязки бюджетных расходов и показателей результатов

| Динамика расходов и показателей за период оценки | А. Значительное улучшение показателей результатов (изменение более, чем на 5%) | Б. Незначительное улучшение показателей результатов (изменение в пределах 5%) | В. Стабилизация показателей результатов (изменение в пределах 1%) | Д. Незначительное ухудшение показателей результатов (изменение в пределах 5%) | Е. Значительное ухудшение показателей результатов (изменение более, чем на 5%) |
|--|---|--|--|--|---|
| 1. Значительное увеличение расходов (изменение более, чем на 5%) | 1,6 | 1,15 | 0,9 | 0,65 | 0,3 |
| 2. Незначительное увеличение расходов (изменение в пределах 5%) | 1,7 | 1,2 | 0,95 | 0,7 | 0,4 |

| Динамика расходов и показателей за период оценки | А. Значительное улучшение показателей результатов (изменение более, чем на 5%) | Б. Незначительное улучшение показателей результатов (изменение в пределах 5%) | В. Стабилизация показателей результатов (изменение в пределах 1%) | Д. Незначительное ухудшение показателей результатов (изменение в пределах 5%) | Е. Значительное ухудшение показателей результатов (изменение более, чем на 5%) |
|--|--|---|---|---|--|
| 3. Стабилизация расходов (изменение в пределах 1%) | 1,8 | 1,3 | 1 | 0,75 | 0,5 |
| 4. Незначительное сокращение расходов (изменение в пределах 5%) | 1,9 | 1,4 | 1,05 | 0,8 | 0,55 |
| 5. Значительное сокращение расходов (изменение более, чем на 5%) | 2,0 | 1,5 | 1,1 | 0,85 | 0,6 |

Сформированная таким образом система показателей и критериев оценки позволяет произвести все необходимые расчеты для получения заключения об эффективности деятельности органа исполнительной власти и разработки рекомендаций по повышению эффективности бюджетных расходов как основных результатов аудита эффективности.

Алгоритм расчета интегрального показателя эффективности

Существенным элементом предлагаемого подхода является расчет интегрального показателя оценки эффективности бюджетных расходов, который производится по следующему алгоритму.

Расчет отклонений фактических значений всех показателей от целевых или плановых значений производится по формуле:

$$O = \frac{P_{\text{план}} - P_{\text{факт}}}{P_{\text{план}}} \times 100\% \text{ где}$$

O - отклонение фактического значения показателя от планового (целевого) значения³, %;

$P_{\text{план}}$ - плановое (целевое) значение показателя, в соответствующих единицах измерения;

$P_{\text{факт}}$ - фактическое значение показателя, в соответствующих единицах измерения.

³ При точном достижении целевого (планового) показателя в числителе формулы образуется нулевое значение. В этом случае присваивается оценка в баллах согласно шкале в таблице 5.

Расчетные отклонения соответствуют определенному количеству баллов согласно следующей примерной шкале балльной оценки. Значительное (свыше 30%) перевыполнение планового показателя свидетельствует как о ненадежности методов бюджетного планирования, так и воздействии внешних факторов (как правило, находящихся вне зоны компетенции данного органа исполнительной власти) и подлежит специальной проверке с последующим принятием надлежащих мер. Максимальное (свыше 50%) отклонение, то есть невыполнение планового показателя, соответствует отрицательному количеству баллов. Значительное невыполнение планового показателя свидетельствует как о низком качестве финансового менеджмента, так и о воздействии внешних факторов (как правило, находящихся вне зоны компетенции данного органа исполнительной власти) и подлежит специальной проверке с последующим принятием надлежащих мер.

Таблица 5. Шкала балльной оценки количественных показателей эффективности бюджетных расходов

| Отклонение фактического значения показателя от планового значения, в % | Количество баллов |
|--|-------------------|
| Плюс 25-30% | 10 |
| Плюс 20-24% | 9 |
| Плюс 15-19% | 8 |
| Плюс 10-14% | 7 |
| Плюс 5-9% | 6 |
| Плюс 0-4% | 5 |
| 0 – Минус 9% | 4 |
| Минус 10-19% | 3 |
| Минус 20-29% | 2 |
| Минус 30-39% | 1 |
| Минус 40-49% | 0 |
| Минус 50-100% | -1 |

В условиях проблематичности расчета показателей эффективности непосредственным путем и при понимании недостатков интегральных показателей данный подход представляется обоснованным для заключения об уровне эффективности. Каждой группе показателей экспертно присваивается определенный вес, в том числе для показателей группы А – 0,3; группы Б – 0,3 и группы В – 0,4⁴.

Для каждой группы показателей рассчитывает групповой интегральный показатель оценки эффективности. Этот показатель для группы А складывается из суммы значений каждого показателя (в баллах), скорректированных на вес данной группы по следующей формуле:

⁴ Определенные экспертным путем веса могут быть уточнены по результатам внедрения методики.

$$\mathcal{E}_A = \sum_{C=1}^H P_C \times E_A, \text{ где}$$

\mathcal{E}_A - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы А;

P_C - оценка в баллах отклонения фактического значения показателя от целевого (планового);

E_A - вес группы А;

H - количество показателей группы А;

C - показатель.

Для групп Б и В этот показатель складывается из суммы значений каждого показателя (в баллах), скорректированных на вес соответствующей группы и учитывающих коэффициенты взаимосвязки бюджетных расходов и показателей результатов по следующим формулам:

$$\mathcal{E}_B = \sum_{C=1}^M P_C \times E_B \times K_C$$

$$\mathcal{E}_B = \sum_{C=1}^P P_C \times E_B \times K_C, \text{ где}$$

\mathcal{E}_B - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы Б;

\mathcal{E}_B - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы В;

P_C - оценка в баллах отклонения фактического значения показателя от целевого (планового);

E_B - вес группы Б;

E_B - вес группы В;

K_C - коэффициент взаимосвязки бюджетных расходов и показателей результатов;

M - количество показателей группы Б;

P - количество показателей группы В;

C - показатель.

Значение сводного интегрального показателя оценки эффективности расходования бюджетных расходов на цели здравоохранения рассчитывается по следующей формуле:

$$\mathcal{E}_{II} = \mathcal{E}_A + \mathcal{E}_B + \mathcal{E}_B, \text{ где}$$

\mathcal{E}_{II} - значение сводного интегрального показателя оценки эффективности;

\mathcal{E}_A - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы А;

\mathcal{E}_B - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы Б;

\mathcal{E}_B - значение интегрального показателя оценки эффективности для группы В.

Таким образом, возможно получить общее заключение о состоянии эффективности расходования бюджетных средств исходя из расчетного значения и сравнении его со

следующей примерной шкалой значений сводного интегрального показателя оценки эффективности бюджетных расходов (таблица 6). При этом максимальным значением интегрального показателя считается сумма максимальных значений всех показателей, скорректированных на вес соответствующей группы и учитывающих коэффициенты взаимосвязки бюджетных расходов и показателей результатов.

Таблица 6. Шкала расчетных значений интегрального показателя эффективности бюджетных расходов

| Интервалы расчетных значений интегрального показателя, в % от максимального значения | Качественная оценка эффективности как общее заключение |
|---|---|
| Менее 0 | Отсутствуют признаки эффективности |
| До 24% | Низкая эффективность |
| От 25 до 49% | Удовлетворительная эффективность |
| От 50 до 74% | Средняя эффективность |
| Более 75% | Высокая эффективность |

Перспективы развития методологии аудита эффективности

Предлагаемая Методика была подготовлена с целью реализации основных принципов среднесрочного бюджетирования, ориентированного на результаты, и является необходимым инструментом для формирования мероприятий по повышению эффективности бюджетных расходов. По сути, она представляет типовую схему проведения аудита, которая может быть уточнена при внедрении в конкретных органах исполнительной власти (органах местного самоуправления), заинтересованных в улучшении результатов своей деятельности, как на федеральном, так и на региональном (вне зависимости от того, является ли регионом дотационным или донорским) и муниципальном уровнях управления. В связи с этим к внедрению этого и иных инновационных инструментов управления должно быть привлечено внимание всех органов исполнительной власти (органов местного самоуправления), особенно, в современных условиях финансово-экономического кризиса.

Для того, чтобы аудит эффективности занял достойное место в системе государственного и муниципального финансового контроля Российской Федерации и способствовал повышению качества государственного управления, необходимо обеспечить не только формирование адекватной методологии, но и создание необходимых нормативных, организационных и кадровых условий его развития.