

Методика аудита эффективности использования государственных ресурсов в контексте «нового» СГА 104

Methodology for Auditing the Effectiveness of the Use of Public Resources in the Context of the «New» of CAA 104

УДК 657.6

DOI: 10.12737/1998-0701-2021-7-6-3-14

И.С. Егорова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

e-mail: ISEgorova@fa.ru

I.S. Egorova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of the Audit and Corporative Reporting, Financial University at Government of the Russian Federation

e-mail: ISEgorova@fa.ru

Аннотация. В статье рассматривается методика аудита эффективности использования государственных ресурсов при проведении государственного аудита в контексте вступившего в силу нового СГА 104. Статья включает в себя оценку соответствующих положений стандартов Счетной палаты РФ.

Ключевые слова: государственные ресурсы, аудит, методика, аудиторские доказательства, СГА 104.

Abstract. The article discusses the methodology for auditing the effectiveness of the use of state resources in conducting state audits in the context of the new CAA 104 that has entered into force. The article includes an assessment of the relevant provisions of the standards of the Accounting Chamber of the Russian Federation

Keywords: state resources, audit, methodology, audit evidence, CAA 104.

Счетная палата РФ, осуществляя ряд контрольных мероприятий, особое внимание уделяет проведению аудита эффективности использования государственных ресурсов, подходы к проведению которого излагаются в ряде нормативных правовых актов, основным из которых в течение нескольких лет является специально разработанный для этих целей стандарт государственного аудита.

В период с 2009 по 2021 г. Коллегией Счетной палаты РФ были утверждены три стандарта по проведению аудита эффективности:

- «СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств» (утв. Решением Коллегии Счетной палаты РФ, протокол от 09.06.2009 № 31К (668)) (вместе с «Порядком действий в процессе организации и проведения аудита эффективности»);

- «СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4ПК) (ред. от 24.12.2020);

- «СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 № 2ПК).

Как видно из названий стандартов, первый (СФК 104) содержит ссылку на государственные средства, в отношении которых проводится данный вид контрольного мероприятия, два последующих стандарта данную идентификацию «утратили».

К сожалению, изменениями в названиях не заканчиваются различия данных стандартов. Так, на протяжении ряда лет менялись подходы к идентификации показателей эффективности (экономичность (СФК 104) — экономность (СГА 104 от 30.11.2016 и от 21.03.2021), определение результативности через социально-экономический эффект и экономическую результативность (СФК 104) и относительную экономию (СГА 104 от 30.11.2016 и от 21.03.2021), идентификация государственных средств, в отношении которых проводится аудит эффективности (СФК

104) и федеральных и иных ресурсов (СГА 104 от 30.11.2016 и от 21.03.2021).

Поэтому основной проблемой в совершенствовании подходов к проведению аудита эффективности, по нашему мнению, является отсутствие преемственности в формировании методики проведения аудита эффективности, что существенно осложняет как их применение, так и сравнение результатов контрольных мероприятий на конкретных объектах проверок в динамике. Кроме того, общей проблемой данных стандартов является отождествление понятий эффекта и эффективности (в то время как показатель продуктивности, который по сути является единственным из перечисленных показателем эффективности, из показателей эффективности использования федеральных и иных ресурсов в «новом» СГА 104 исключен).

В настоящее время методика аудита эффективности использования государственных ресурсов с идентификацией и характеристикой собранных доказательств представлена в СГА 104 «Стандарт внешнего государственного аудита (контроля)» утвержденном коллегией Счетной палаты РФ 09.02.2021 (рис. 1).

Наибольшие изменения в стандарте коснулись методики аудита эффективности. Так, отличительной особенностью методики аудита эффективности, согласно утратившему силу СГА 104 (2016 г.), являлось наличие в ней (наряду с процедурами аудита) также способов сбора первичной информации, в виде которой могли выступать фактические данные и методы изучения фактических данных и информации (табл. 1).

В «новом» СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.) данные способы отсутствуют.

Кроме того, изменились подходы к проведению аудита эффективности. Так, начиная с 2021 г., при проведении аудита эффективности могут использоваться несколько подходов: результат-ориентированный, системно-ориентированный проблемно-ориентированный.

Первые два подхода касаются определения эффективности вложенных государством ресурсов как в деятельность объекта контрольного мероприятия, так и в управление ею. Третий же подход направлен на анализ и оценку возникших отклонений от критериев аудита эффективности, причин их возникновения,

а также формирование предложений и рекомендаций по устранению выявленных проблем.

На наш взгляд, выделение данных подходов выгодно отличает данный стандарт от предыдущих, так как позволяет конкретизировать «узкие места» в неэффективном использовании государственных ресурсов по направлениям их использования. До этих изменений эффективность использования вложенных ресурсов в процесс управления отдельно не рассматривалась.

Также в стандарте отмечается, что системно-ориентированный подход может использоваться при проведении как контрольных, так и экспертно-аналитических мероприятий, а проблемно-ориентированный подход используется как дополнение к результат-ориентированному и системно-ориентированному подходам.

Определенные изменения коснулись и характеристики аудиторских доказательств и их интерпретации. Так, для достижения целей аудита эффективности инспекторы Счетной палаты должны получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. Ранее, в СГА 104 (2016 г.) аудиторские доказательства определялись как достаточные фактические данные и достоверная информация. При этом достаточность и надежность аудиторских доказательств в стандарте предлагается определять на основе профессионального суждения инспектора, проводящего контрольное мероприятие.

При оценке достаточности собранных аудиторских доказательств инспектору необходимо оценить величину риска, который может привести к неверным выводам, а также идентифицировать аудиторские доказательства в качестве разумной основы для достижения целей аудита эффективности, формирования результатов и выводов, предложений и рекомендаций.

Изменился подход и к определению надлежащего характера аудиторских доказательств. Теперь это должно включать оценку уместности, надежности и валидности аудиторских доказательств (вместо их достаточности, достоверности и отношения к выявленным недостаткам). В стандарте дается характеристика уместности аудиторских доказательств через наличие их логической связи в целях аудита эффективности и соответству-

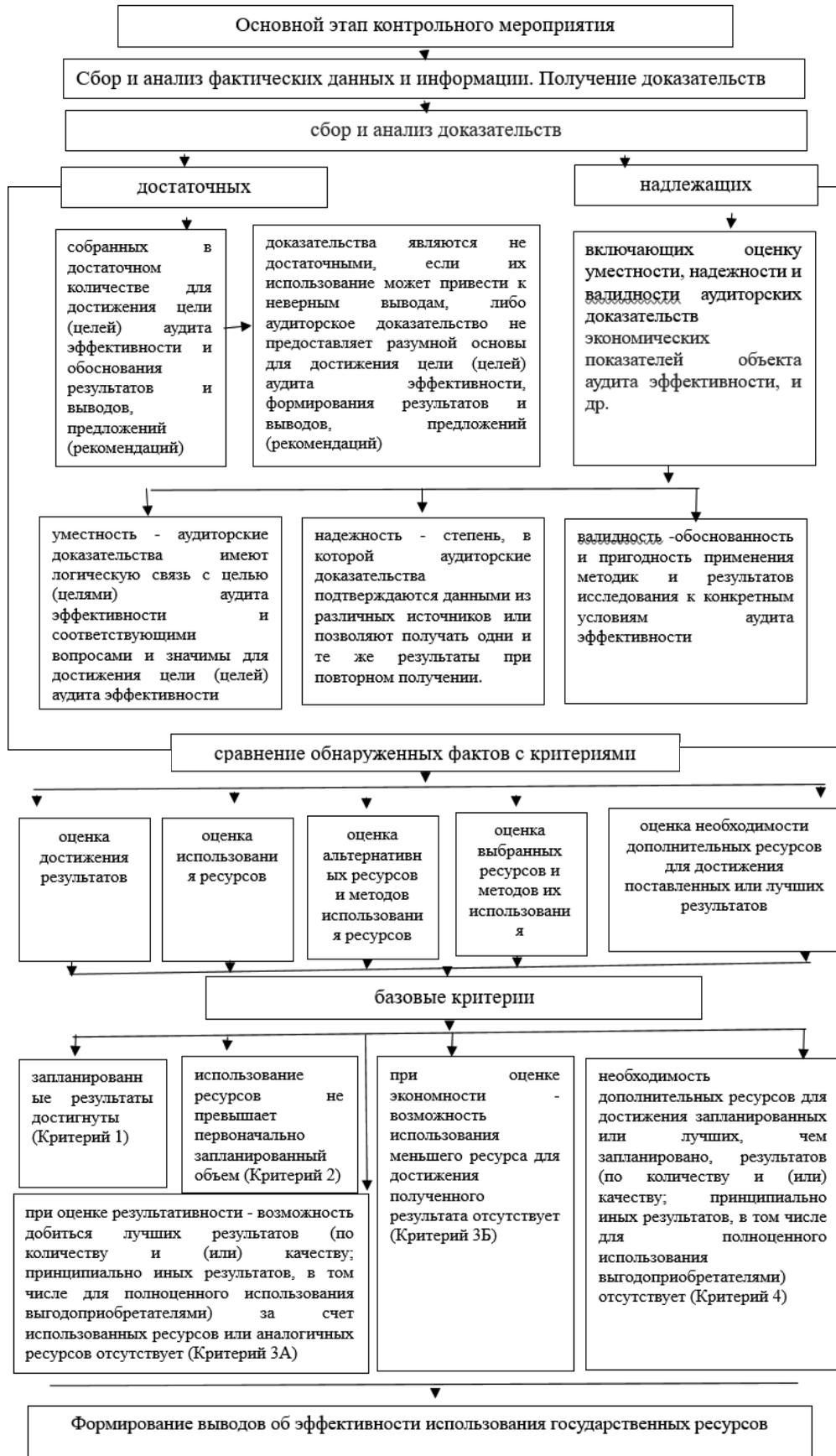


Рис. 1. Методика аудита эффективности согласно новому СГА (2021 г.)

**Способы и методы аудита эффективности использования государственных средств
согласно утратившему силу СГА 104 (2016 г.)**

Способы, методы	Характеристика
А	1
<i>Способы сбора первичной информации, в виде которой могут выступать фактические данные</i>	
Способ запроса	осуществляется инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты в целях получения информации, документов и материалов, необходимых для проведения аудита эффективности, в порядке, установленном статьей 25 Закона о Счетной палате, Регламентом Счетной палаты и СГА 101
Способ опроса	осуществляется в целях получения информации в виде ответов на заранее составленные вопросы, касающиеся организации, процессов, результатов использования федеральных и иных ресурсов в соответствующих социальных сферах и отраслях национальной экономики. Осуществляется путем проведения опросов пользователей и зарегистрированных представителей участников государственной информационной системы «Официальный сайт Российской Федерации в информационно-телекоммуникационной сети Интернет для размещения информации об осуществлении государственного (муниципального) финансового аудита (контроля) в сфере бюджетных правоотношений»
<i>Методы изучения фактических данных и информации</i>	
Сравнение с эталоном	применяется для изучения фактических данных, информации и заключается в их сравнении с эталонами, то есть с наиболее передовыми и эффективными процессами, подходами и методами работы, используемыми в деятельности федеральных государственных органов, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий и иных организаций, а также с наилучшими результатами использования федеральных и иных ресурсов, выявленных по результатам ранее проведенных мероприятий. Применение метода позволит определить, можно ли достичь лучших результатов по сравнению с фактически достигнутыми объектами аудита эффективности в проверяемой сфере использования ресурсов. Используется в случаях, когда необходимо выявить, существуют ли дополнительные возможности для повышения эффективности использования федеральных и иных ресурсов и совершенствования деятельности объектов аудита эффективности
Сравнительный анализ	применяется в целях сравнения достигнутых результатов использования федеральных и иных ресурсов с определенными целями и задачами и в сопоставлении альтернативных вариантов достижения целей и решения тех или иных задач
Факторный анализ	оценка влияния факторов, оказывающих воздействие на результаты использования объектом аудита эффективности федеральных и иных ресурсов
Анализ данных, в том числе измерений, расчетов и анализа финансовых и экономических показателей деятельности объекта аудита эффективности	метод изучения фактических данных и информации путем соотношения использованных федеральных и иных ресурсов с достигнутыми результатами, в том числе с учетом наилучших результатов использования указанных ресурсов, достигнутых аналогичными организациями и учреждениями (в случае наличия фактических данных и информации)

ющими вопросами и их значимости для достижения цели аудита. Надежность аудиторских доказательств идентифицируется как степень, в которой аудиторские доказательства подтверждаются данными из различных источников или позволяют получать одни и те же результаты при повторном получении. Валидность аудиторских доказательств — это обоснованность и пригодность применения методик и результатов исследования к конкретным условиям аудита эффективности. Вместе с тем в стандарте отсутствуют подходы к методике определения данных характеристик аудиторских доказательств.

Также новыми в проведении аудита эффективности являются подходы к сравнению обнаруженных в ходе аудита эффективности фактов с установленными критериями 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.

Положительным в новом СГА 104, на наш взгляд, стало и то, что при определении эффективности использования государственных ресурсов «исчезло» дополнительное условие, которое, по сути, могло свести «на нет» все результаты проверки. Так, ранее для того, чтобы установить неэффективность использования государственных ресурсов, требовалось в ходе аудита дополнительно установить, что объект аудита эффективности мог достичь:

- заданных результатов наименее затратным способом и при помощи более рационального использования меньшего объема указанных ресурсов (при определении экономности);
- наилучших результатов с использованием определенного объема ресурсов на указанные цели (при определении результативности).

Данные «дополнительные условия» создавали определенные возможности для оправдания неэффективного использования государственных ресурсов, так как доказать наличие или отсутствие оговоренных выше условий было весьма проблематично.

В новом стандарте отсутствует раздел, посвященный определению эффективности использования федеральных и иных ресурсов, а сами показатели эффективности приводятся в разделе «Термины и определения».

Детализированной стала и оценка результатов использования государственных ресурсов. Теперь данные результаты разделяются:

- на непосредственные (конкретные продукты (объекты инфраструктуры, оказанные услуги и т.д.), нематериальные ценности (продукты правотворческой деятельности, интеллектуальные права и т.д.) и иные продукты);
- конечные (в виде совокупности значимых изменений, возникающих у выгодоприобретателей после использования непосредственных результатов).

Отметим, что в контексте определения результатов под выгодоприобретателями понимаются группы граждан, организации, публично-правовые образования, потребности которых целенаправленно или непреднамеренно затрагиваются деятельностью объектов аудита (контроля).

В стандарте приводятся также рекомендуемые к использованию формулировки целей аудита эффективности, которые должны начинаться словами «оценить эффективность...», «проверить экономность...», «определить результативность...» и т.п.

В стандарте дано определение использования федеральных и иных ресурсов в виде действия (бездействия) объектов аудита (контроля) в отношении федеральных и иных ресурсов, в том числе по формированию, управлению и распоряжению федеральными и иными ресурсами.

Также отметим, что если ранее аудит эффективности идентифицировался как самостоятельное контрольное мероприятие, то теперь он может применяться в комплексе с другими мероприятиями Счетной палаты (например, экспертно-аналитическими) и его определение звучит как «*проведение мероприятия с применением аудита эффективности*».

В «новом» СГА 104 используются «общие» с методикой аудита, осуществляемой в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», термины аудита, такие как, например, существенность, профессиональное суждение. Но в отличие от их иден-

Таблица 2

Сравнительная характеристика методики сбора аудиторских доказательств при проведении аудита эффективности использования государственных ресурсов (согласно СГА 104) и аудита, осуществляемого в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»

Параметр	СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)	СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)	Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»
Аудиторские доказательства	В аудите эффективности доказательства представляют собой достаточные фактические данные и достоверную информацию	подтверждающую выявленные недостатки в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию	Аудиторские доказательства — информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Аудиторские доказательства включают как информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, так и прочую информацию
	Доказательства используются для обоснования	<ul style="list-style-type: none"> • соответствия или несоответствия организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов, а также деятельности объектов аудита эффективности по их использованию • установленных критериям оценки эффективности • недостатков и проблем в организации, процессах и результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также в деятельности объектов аудита эффективности по их использованию • заключений и выводов по результатам аудита эффективности • выявленных возможностей совершенствования деятельности объектов аудита эффективности по использованию федеральных и иных 	Аудиторские доказательства необходимы для обоснования мнения аудитора и аудиторского заключения. По своей природе они носят накопительный характер и в основном получают в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита
Обоснования, для которых используются аудиторские доказательства		Дается через валидность, которая означает обоснованность и пригодность применения методик и результатов исследования к конкретным условиям аудита эффективности	



Продолжение табл. 2

Параметр	СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)	СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)	СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)	Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»
	ресурсов и повышению эффективности их использования, а также соответствующих рекомендаций	<ul style="list-style-type: none"> • сбор фактических данных и информации в соответствии с целями и вопросами аудита • анализ собранных фактических данных и информации и определение их полноты и приемлемости 	<ul style="list-style-type: none"> • сбор фактических данных и информации в соответствии с целями и вопросами аудита • анализ собранных фактических данных и информации и определение их полноты и приемлемости 	<ul style="list-style-type: none"> • процедур оценки рисков • дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя: <ul style="list-style-type: none"> • тестирование средств контроля, когда его проведение требуется • Международными стандартами аудита или когда аудитор принял решение об их проведении; • процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры • проверки по существу
Процесс получения доказательств	<p>Процесс получения доказательств в ходе аудита эффективности предполагает</p>	<p>Процесс получения доказательств в ходе аудита эффективности предполагает</p>	<p>Процесс получения доказательств в ходе аудита эффективности предполагает</p>	<p>Аудиторские доказательства для формирования выводов, на которых будет основано аудиторское мнение, собираются путем проведения</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • проведение дополнительной проверки фактических данных и информации в случае их недостаточности для формирования доказательств 	<ul style="list-style-type: none"> • проведение дополнительной проверки фактических данных и информации в случае их недостаточности для формирования доказательств 	<ul style="list-style-type: none"> • проведение дополнительной проверки фактических данных и информации в случае их недостаточности для формирования доказательств 	
Источники получения аудиторских доказательств	<p>Фактические данные и информацию инспектор и иной сотрудник аппарата Счетной палаты собирают на основе письменных и устных запросов в формах</p>	<ul style="list-style-type: none"> • копии документов, представленных объектом аудита • подтверждающих документов, представленных независимой (третьей) стороной • статистических данных, сравнений, результатов анализа, расчетов и других материалов 	<p>Прямая идентификация источников отсутствует</p>	<p>По своей природе аудиторские доказательства носят накопительный характер и в основном получаются в результате выполнения аудиторских процедур в ходе проведения аудита.</p> <p>Они могут также включать информацию, полученную из других источников, таких как предыдущие аудиторские задания (если аудитор установил, что не произошло какие-либо изменения после окончания предыдущего аудиторского задания, которые могут повлиять на уместность этой информации для текущего аудита) или процедуры контроля качества, проводимые аудиторской организацией при принятии и продолжении отношений с клиентами.</p>

Продолжение табл. 2

<p>Параметр</p>	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)</p> <p>В качестве доказательств также должны использоваться фактические данные и информация, собранные в процессе предварительного изучения организации, процессов и результатов использования федеральных и иных ресурсов</p>	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)</p>	<p>Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»</p> <p>В дополнение к другим внутренним и внешним источникам в организации важным источником аудиторских доказательств являются данные бухгалтерского учета</p>
<p>Процедуры получения доказательств</p>	<p>Инспектирование заключается в проверке документов, полученных от объекта аудита эффективности</p> <p>Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной информации, исследование показателей деятельности объекта аудита эффективности в целях выявления недостатков, а также причин их возникновения</p> <p>Подтверждение представляет процедуру запроса и получения письменного подтверждения необходимой информации от независимой (третьей) стороны</p> <p>Процедура «наблюдение» отсутствует</p> <p>Процедура «пересчет» отсутствует</p> <p>Процедура «повторное проведение» отсутствует</p> <p>Процедура запроса идентифицируется в способах осуществления аудита эффективности, Регламентом Счетной палаты и СГА 101</p>	<p>Идентификация процедур отсутствует. Контрольная деятельность осуществляется посредством методов контрольной и экспертно-аналитической деятельности, таких, как ревизия, проверка, анализ, обследование и мониторинг.</p>	<p>Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, в бумажной или электронной форме либо на иных носителях, а также физический осмотр актива</p> <p>Аналитические процедуры заключаются в оценке взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры также охватывают изучение по мере необходимости выявленных колебаний или взаимосвязей, которые не соответствуют значимой информации или существенно отличаются от ожидаемых значений</p> <p>Внешнее подтверждение представляет собой аудиторские доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица (подтверждающей стороны) в бумажной или электронной форме либо на ином носителе информации</p> <p>Наблюдение</p> <p>Пересчет</p> <p>Повторное проведение</p> <p>Запрос представляет собой обращение за предоставлением как финансовой, так и нефинансовой информации в адрес осведомленных лиц как внутри организации, так и за ее пределами. Запросы могут варьироваться по форме:</p> <p>от официальных письменных до неформальных устных. Неотъемлемой частью процесса направления запросов является оценка полученных ответов</p>
<p>Характеристики доказательств</p>	<p>Доказательства являются достаточными, если их объем и содержание позволяют сделать обоснованные выводы по результатам аудита эффективности</p>	<p>Определение на основе профессионального суждения инспектора достаточности аудиторских доказательств означает необходимость установить, достаточное ли количество (полнота) аудиторских доказательств собрано для достижения цели (целей) аудита эффективности и обоснования результатов и выводов, предложений (рекомендаций)</p>	<p>Аудитор должен разрабатывать и проводить надлежащие аудиторские процедуры, соответствующие обстоятельствам, для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств.</p> <p>При разработке и проведении аудиторских процедур аудитор должен учитывать умение и надежность информации, которая будет использоваться в качестве аудиторских доказательств. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств взаимосвязаны</p>



Продолжение табл. 2

<p>Параметр</p>	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)</p> <p>Доказательства, получаемые в процессе проведения аудита эффективности, должны быть достаточными, достоверными и относящимися к выявленным недостаткам</p>	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)</p> <ul style="list-style-type: none"> Доказательства являются достоверными, если они соответствуют фактическим данным и информации, полученным в ходе аудита эффективности. При оценке достоверности доказательств следует исходить из того, что более надежными являются доказательства, собранные непосредственно инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты, подтвержденные документально Доказательства считаются относимыми к выявленным недостаткам, если они имеют логическую, разумную связь с ними. Получаемые в ходе проведения аудита эффективности доказательства должны убеждать в наличии недостатков в деятельности объектов аудита эффективности, которые привели к неэффективному использованию федеральных и иных ресурсов 	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)</p> <p>Аудиторские доказательства не являются достаточными, если использование собранных аудиторских доказательств несет неприемлемо высокий риск, который может привести к неверным выводам, либо аудиторское доказательство не представляет разумной основы для достижения цели (целей) аудита эффективности, формирования результатов и выводов, предложений (рекомендаций)</p>	<p>Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»</p> <p>Достаточность является количественной мерой аудиторских доказательств. Количество необходимых аудиторских доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше аудиторских доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких аудиторских доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако сбор большего количества аудиторских доказательств не сможет компенсировать их низкое качество</p>
			<p>Аудиторские доказательства не являются достаточными, если использование собранных аудиторских доказательств несет неприемлемо высокий риск, который может привести к неверным выводам, либо аудиторское доказательство не представляет разумной основы для достижения цели (целей) аудита эффективности, формирования результатов и выводов, предложений (рекомендаций)</p>	<p>Надлежащий характер является качественной мерой аудиторских доказательств, то есть их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Надежность аудиторских доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства</p>

Параметр	СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)	СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)	Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»
Надежность доказательств	Для того, чтобы доказательства, используемые для обоснования заключений и выводов по результатам аудита эффективности, являлись убедительными, целесообразно, чтобы они были получены из различных источников (бюджетной и статистической отчетности, первичных бухгалтерских и других документов) и представлены в разнообразных формах, совокупность которых включает документальные, материальные и аналитические доказательства	Является одной из характеристик надлежащего характера (см. выше)	Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств и, следовательно, самих аудиторских доказательств, зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена, включая, при необходимости, средства контроля за ее подготовкой и поддержанием. Общие правила в отношении надежности различных видов аудиторских доказательств допускают наличие важных исключений. Даже если информация, используемая в качестве аудиторских доказательств, получена из внешних по отношению к организации источников, могут существовать обстоятельства, способные оказать влияние на ее надежность. Например, информация, полученная из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным
Виды аудиторских доказательств	<ul style="list-style-type: none"> Документальные доказательства могут быть получены от объекта аудита (третьей) стороны на бумажных носителях или в электронном виде в установленном порядке. При сборе и анализе документальных доказательств полученные фактические данные и информацию следует рассматривать с учетом целей, вопросов аудита эффективности и критериев оценки эффективности. Материальные доказательства могут быть получены в процессе осуществления контрольных действий при наблюдении за событиями на объекте аудита эффек 	<p>получать одни и те же результаты при повторном получении</p> <ul style="list-style-type: none"> валидность означает обособленность и природность применения методик и результатов исследования к конкретным условиям аудита эффективности 	<ul style="list-style-type: none"> Аудиторские доказательства, собранные непосредственно аудитором (например, наблюдение за применением средства контроля), являются более надежными, чем аудиторские доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений (например, запрос о применении средства контроля). Аудиторские доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях более надежны, чем доказательства, полученные устно (например, письменный протокол, составленный непосредственно во время совещания, более надежен, чем последующее устное заявление обсужденных вопросов)



Окончание табл. 2

Параметр	<p>СГА 104 «Аудит эффективности» (2016 г.)</p> <p>тивности, действиями должностных лиц объекта аудита эффективности и представлены в виде фотографий, схем или в ином графическом виде.</p> <ul style="list-style-type: none"> Аналитические доказательства получают в результате проведенного инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты анализа отдельных показателей, их совокупности или различных данных об организации, процессах, результатах использования федеральных и иных ресурсов, а также о деятельности объекта аудита эффективности по их использованию 	СГА 104 «Аудит эффективности» (2021 г.)	<p>Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства»</p> <ul style="list-style-type: none"> Аудиторские доказательства, представленные оригиналами документов, являются более надежными, чем аудиторские доказательства, представленные в форме светокопий, факсимильных копий или документов, отсканированных на пленку, оцифрованных или иным образом трансформированных в электронную форму, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и сохранностью
Использование работы эксперта	<p>В случае необходимости к участию в проведении аудита эффективности могут привлекаться внешние эксперты с учетом положений СГА 101.</p> <p>При необходимости для успешного и качественного проведения аудита эффективности может создаваться специальный экспертный совет из привлекаемых внешних экспертов и сотрудников аппарата Счетной палаты в порядке, который устанавливается соответствующим положением, утвержденным Председателем Счетной палаты.</p> <p>Специальный экспертный совет формируется на подготовительном этапе аудита эффективности и действует до завершения подготовительного этапа аудита эффективности и действиях контрольного мероприятия</p>	<p>При необходимости в целях проведения успешного и качественного аудита эффективности могут привлекаться внешние эксперты. Необходимость в привлечении внешних экспертов должна быть установлена при планировании мероприятия с применением аудита эффективности или на подготовительном этапе мероприятия</p>	<p>Информация, которая может использоваться в качестве аудиторских доказательств, может быть подготовлена с использованием работы эксперта руководителя. Аудиторские доказательства включают как информацию, которая подкрепляет и подтверждает предположения руководителя, так и любую информацию, которая противоречит таким предположениям. Кроме того, в некоторых случаях даже отсутствие информации (например, отказ руководства предоставить запрашиваемое заявление) используется аудитором и, таким образом, также является аудиторским доказательством</p>

тификации в аудите, осуществляемом в соответствии с упомянутым законом, в аудите эффективности (при проведении государственного аудита) под существенностью понимается уровень важности и значительности предмета аудита эффективности и его отдельных аспектов, формулируемых целей и вопросов аудита эффективности, критериев аудита эффективности, результатов, выводов, предложений (рекомендаций). Профессиональное суждение же в контексте аудита эффективности требуется для выявления и оценки угроз сохранения независимой позиции Счетной палаты.

Сравнительная характеристика методики государственного аудита и аудита, осуществляемого согласно закону об аудиторской деятельности, приведена в табл. 2, на основании которой можно сделать ряд важных выводов:

- при идентификации информации, служащей подтверждением выводов инспектора (аудитора) как в случае проведения аудита эффективности, так и в случае проведения аудита в соответствии с МСА 500 используется термин «аудиторские доказательства»;
- при проведении аудита эффективности практически отсутствуют такие процедуры сбора доказательств, как пересчет, запрос, повторное проведение;
- при характеристике доказательств используется идентификация их достаточности и надлежащего характера, как и при проведении аудита согласно МСА 500;

- особенностью методики аудита эффективности является и то, что при его проведении доказательства должны отвечать условиям уместности, надежности и валидности.

Заключение

По мнению автора, методика аудита эффективности использования государственных ресурсов, представленная в новом СГА 104 (2021 г.), является более «детализированной» по сравнению с методикой, отраженной в предыдущей версии стандарта (2016 г.), но, к сожалению, не учитывает его положительные стороны и не обеспечивает преимущество подходов к оценке эффективности использования государственных ресурсов. По сути, все стандарты, регламентирующие проведение аудита эффективности как ранее выпущенные, так и новый СГА 104 (2021 г.) являются абсолютно разными как с позиций идентификации показателей эффективности, так и с позиций методик проведения аудита эффективности. Данное обстоятельство не только усложняет работу инспекторов и аудиторов Счетной палаты РФ, но и создает определенные трудности, связанные с оценкой заинтересованными пользователями эффективности использования государственных ресурсов объектами аудита эффективности, а также «благоприятную почву» и возможности для оправдания неэффективного использования ресурсов, что в принципе недопустимо в контексте соблюдения общественных интересов.

Литература

1. СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств (утв. Решением Коллегии Счетной палаты РФ, протокол от 09.06.2009 № 31К (668)) (вместе с «Порядком действий в процессе организации и проведения аудита эффективности»).
2. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4ПК) (ред. от 23.04.2019).
3. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 № 2ПК).
4. Егорова И.С. Особенности аудита эффективности: проблемы идентификации и осуществления // Аудитор. — 2017. — Т. 3. — № 1. — С. 29–36.
5. Егорова И.С. Особенности методики аудита эффективности использования государственных средств // Аудит. — 2017. — № 12. — С. 23–28.

