

УДК 336.13

*Д.И. Наталич, А.А. Лысенко*

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва,  
email: natalichd2000@mail.ru, analysenko@fa.ru

## **ОЦЕНКА ЭФФЕКТИВНОСТИ: ПЕРСПЕКТИВЫ ДЛЯ ОРГАНОВ ВНУТРЕННЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

**Ключевые слова:** внутренний государственный финансовый контроль, внешний государственный финансовый контроль, аудит эффективности, контрольные мероприятия, экспертно-аналитические мероприятия.

В статье представлен комплексный анализ нормативного правового и методического обеспечения проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в целях аудита эффективности использования бюджетных ресурсов. Рассмотрены существенные характеристики непосредственного проведения контрольных действий при аудите эффективности для имплементации опыта органов внешнего государственного финансового контроля в деятельность органов внутреннего государственного финансового контроля.

*D.I. Natalich, A.A. Lysenko*

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow,  
email: natalichd2000@mail.ru, analysenko@fa.ru

## **PERFORMANCE EVALUATION: PERSPECTIVES FOR INTERNAL STATE FINANCIAL CONTROLS**

**Keywords:** internal state financial control, external state financial control, efficiency audit, control measures, expert and analytical measures.

The article presents a comprehensive analysis of the regulatory legal and methodological support for conducting control and expert-analytical activities in order to audit the effectiveness of the use of budgetary resources. The essential characteristics of the direct implementation of control actions in the performance audit for the implementation of the experience of external state financial control bodies in the activities of internal state financial control bodies are considered.

Федеральное казначейство является органом исполнительной власти, реализующим внутренний государственный финансовый контроль. Новая парадигма контрольной деятельности предполагает уход от контроля, основанного на количестве выявленных нарушений, к превентивному контролю, в том числе контролю эффективного использования средств бюджета. На данный момент в Казначействе России отсутствуют нормативные правовые и методические документы, которые регламентировали бы контрольные мероприятия на предмет эффективного использования бюджетных ресурсов. В этой связи предлагаем обратиться к опыту Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов на предмет рассматриваемой проблематики.

Аудит эффективности представляет собой предметную область (вид) внешнего

государственного финансового контроля, осуществляемого Счетной палатой Российской Федерации (далее – СП РФ), контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации (далее – КСО субъектов РФ), контрольно-счетными органами муниципальных образований (далее – КСО МО) в целях организации и осуществления контроля за экономным и результативным управлением средств бюджетов бюджетной системы, бюджетов государственных внебюджетных фондов, бюджета территориального фонда обязательного медицинского страхования. Отметим, что под экономностью понимается «достижение объектами аудита (контроля) определенных непосредственных и (или) конечных результатов с использованием наименьшего объема федеральных и иных ресурсов», под результативностью – «достижение объема аудита (контроля)

наилучших непосредственных и (или) конечных результатов с использованием определенного объема федеральных и иных ресурсов» [3].

СП РФ, КСО субъектов, КСО МО при проведении аудита эффективности руководствуются внутренними стандартами, разработка которых основана на мировых принципах проведения аудита, федеральных законов и иных нормативных правовых актов (далее – НПА). Так основу внутренних стандартов органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля, регламентирующих проведение аудита эффективности в Российской Федерации, составляют:

- ✓ ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора»;
- ✓ ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности»;
- ✓ ISSAI 3000 «Стандарт аудита эффективности»;
- ✓ GUID 3910 «Основные концепции аудита эффективности»;
- ✓ GUID 3920 «Процесс аудита эффективности»;
- ✓ Федеральный закон № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;
- ✓ Законы субъектов РФ о КСО субъектов и КСО МО;
- ✓ Иные НПА, определяющие проведение аудита эффективности.

В этой связи проведем анализ и сравнение различных практик реализации аудита эффективности в Российской Федерации. Достижение поставленной цели основано на изучении нормативного правового обеспечения, методик и стандартов, регламентирующих проведение аудита эффективности; анализе отчетов о результатах контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проведенных СП РФ и КСО.

При проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий с применением аудита эффективности применяются такие методы как проверка, ревизия, обследование, анализ и мониторинг. Организация, проведение и оформление результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий осуществляется в соответствии с положениями СГА 101 и 102, а управление качеством с положениями СГА 107.

Предмет и задачи контрольных и экспертно-аналитических мероприятий должны соответствовать положениям СГА 104, однако они могут корректироваться в ходе подготовительного этапа. Методика применения аудита эффективности, разработанная СП РФ, конкретизирует СГА 104 относительно формулировок, которых следует придерживаться, при определении цели, предмета, задач и вопросов аудита эффективности.

Также основным условием при проведении аудита эффективности является то, что профессиональная компетентность и необходимые навыки группы инспекторов должны обеспечивать качественное достижение целей контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Существует 3 подхода к проведению аудита эффективности:

– Результат-ориентированный подход – используется при проведении контрольных мероприятия и представляет собой оценку результатов деятельности объекте контроля с точки зрения эффективности использования федеральных и иных ресурсов.

– Системно-ориентированный подход – может применяться как при проведении контрольного мероприятия, так и экспертно-аналитического. При системно-ориентированном подходе осуществляется оценка эффективности использования федеральных и иных ресурсов, затрачиваемых при функционировании различных систем управления.

– Проблемно-ориентированный подход – не является самостоятельным подходом, а может применяться синергии с результат-ориентированным и системно-ориентированным подходами. Результатом применения проблемно-ориентированного подхода является выявления и анализ проблем, связанных с выявленной неэффективностью.

Общий процесс проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий с применением аудита эффективности включает в себя 4 этапа:

– Планирование (подготовительный этап).

На рассматриваемом этапе аудиторы при помощи механизма стратегического планирования должны определить цели, вопросы, критерии проведения ауди-

та, а также методы его осуществления и имеющиеся ограничения. Отметим, что «критерии разрабатываются после определения показателей (индикаторов) непосредственных и (или) конечных результатов и их плановых и фактических значениях, которые могут принимать форму абсолютных, относительных и средних величин. Показателями (индикаторами) не может выступать количество выявленных нарушений» [3]. При этом в процессе планирования должна быть учтена история вопроса и первичная информация об объекте аудита, необходимые требования к навыкам аудиторской группы и стоимость аудита. В завершении этапа ответственное лицо подготавливает и предоставляет проект программы проведения мероприятия. После утверждения программы осуществляется подготовка плана проведения мероприятия.

**– Проведение (основной этап).**

На основном этапе проводится сбор фактических данных и информация, изучаются документы и материалы. Все результаты аудита и заключения должны быть подтверждены достаточными и надлежащими аудиторскими доказательствами. Аудиторские доказательства не являются достаточными, если использование собранных аудиторских доказательств несет неприемлемо высокий риск, который может привести к неверным выводам, либо аудиторское доказательство не предоставляет разумной основы для достижения целей аудита, формирования результатов, выводов и предложений [3]. Надлежащие аудиторские доказательства включают в себя оценку уместности (имеют логическую связь с целью аудита), надежности (степень, в которой аудиторские доказательства подтверждаются данными из различных источников, позволяют получить один и тот же результат, используя разные источники) и валидность (обоснованность и пригодность применения методик к конкретным условиям аудита эффективности) аудиторских доказательств [3].

В ходе основного этапа достигнутые показатели оцениваются по пяти базовым критериям.

Критерий 1: Оценка достижения результатов. Плановые показатели сравниваются с фактическими непосредственными и (или) фактическими конечными результатами. Непосредственный результат – конкретные продукты, формируемые вследствие деятельности объектов аудита (контроля) по использованию федеральных и иных ресурсов и возможные для использования выгодоприобретателями [3]. Конечный результат – совокупность значимых изменений, возникающих у выгодоприобретателей после использования непосредственных результатов. Так дается оценка на предмет достижения плановых результатов [3].

Критерий 2: Оценка использования ресурсов. Применяется при анализе использования федеральных и иных ресурсов, а также при анализе мер и мероприятий по использованию ресурсов. Проводится сравнение плановых объемов использования ресурсов и фактического использования ресурсов.

Критерий 3А: Оценка альтернативных ресурсов и методов использования ресурсов. Применяется к возможным источникам/объемам финансирования. Оцениваются возможности достижения тех же результатов при использовании меньшего объема ресурсов посредством выбора иного ресурса, распределения и использования ресурса (оптимальность), выбора иных методов использования ресурсов.

Критерий 3Б: Оценка выбранных ресурсов и методов их использования. Применяется к выбранным ресурсам. С помощью того же объема ресурсов должны быть достигнуты наилучшие результаты.

Критерий 4: Оценка необходимости дополнительных ресурсов для достижения поставленных или лучших результатов. Оценивается факт достаточности запланированных объемов ресурсов для достижения поставленных и лучших результатов. Решается вопрос необходимости дополнительного финансирования.

**– Отчетность (заключительный этап).**

На заключительном этапе представляются ответы на вопросы аудита эффективности или объясняются причины их отсутствия. Формулируются выводы

об эффективности и определяются причины неэффективности. Если сделанные выводы указывают на возможность значительно улучшить результаты использования ресурсов, то следует подготовить предложения, требования, в которых будут описаны меры и мероприятия, применение которых позволит повысить эффективность.

Если в ходе аудита эффективности не было выявлено факта неэффективности, это не означает, что все ресурсы использованы наилучшим образом. Всегда следует находить новые возможности повышения результативности и экономности, а самые важные из них отражать в отчете. Отчет о результатах мероприятия должен отвечать принципам точности, объективности, ясности, понятности, краткости, объективности и своевременности.

Контрольный орган по результатам мероприятия при необходимости может составлять проект представления и проекты информационных писем, что дает возможность объектам контроля исправить выявленные нарушения до того, как к ним будут применены те или иные санкции.

#### **– Последующая деятельность (контроль результатов).**

После получения объектом контроля представления, деятельность контрольного органа не прекращается. Контрольный орган должен оценить устранил ли объект выявленные недостатки до истечения установленного в представлении периода, а также оценить итоги рассмотрения информационных писем. Целью последующего контроля является повышение отдачи от аудиторского процесса, последующая деятельность способствует лучшему пониманию той пользы, которую приносит аудит эффективности.

#### **Методика применения аудита эффективности**

В ходе проведения аудита эффективности определяются цели и критерии аудита эффективности.

Рассмотрим аспекты формулирования целей и разработку критериев на примере методических рекомендаций по применению аудита эффективности утвержденных Коллегией СП РФ.

Отметим, что рекомендуется давать такие формулировки, которые позволяют предметно оценить масштабы планируемого мероприятия. Так целью аудита эффективности не может выступать, например, деятельность по реализации национального проекта в целом, по достижению национальных целей в целом. Недопустимы формулировки, которые дают размытое представление о том, что предстоит проверить.

При разработке критериев аудита эффективности основой выступают базовые критерии [3].

Базовые показатели могут быть модифицированы с помощью определенных показателей (индикаторов), которые можно разделить на три основные группы:

1. Финансовые показатели: показатели продуктивности (затраты ресурсов на ед. продукции); показатели, характеризующие долю определенных затрат в общем объеме затрат; иные финансовые показатели.

2. Нефинансовые показатели (количественная характеристика с определенной качественной увязкой): количество товаров; количество мощностей; пользование мощностями; нефинансовые показатели, оценка которых требует проведение качественных исследований, экспертных оценок.

При сравнении фактических и плановых показателей по критериям должны рассматриваться в совокупности, так как невыполнение одного критерия не всегда означает неэффективность. Так при достижении базового критерия 1 возможна неэффективность и наоборот (рис. 1).

На заключительном этапе вывод формулируется с указанием на соблюдение/не соблюдение разработанных критериев. В конце вывода может прописываться например: «Критерии, разработанные на основе базового критерия 1, соблюдены».

Общий процесс, а также взаимосвязь целей, вопросов и критериев аудита эффективности представим на рис. 2 согласно методике СП РФ.

Представим аналитику контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации на предмет реализации аудита эффективности.

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

Рис. 1. Соотношение достижения и не достижения показателей, характеризующих результат и эффективность

Так, КСО субъектов РФ и КСО МО наряду с СП РФ активно применяют в своей деятельности аудит эффективности, однако во многих КСО отсутствуют ведомственные стандарты проведения аудита эффективности. Отсутствие ведомственных стандартов рождает неопределенность в организации проведения аудита эффективности, так как КСО являются независимыми, а значит СП РФ не может «навязать» использование своих стандартов в связи с отсутствием собственных.

Проведение контрольных и экспертно-аналитических мероприятий имеет свои особенности у каждого субъекта, например, формы отчетов могут отличаться, однако, принципы, согласно которым применяется аудит эффективности, должны быть едиными для всех, так все отчеты должны содержать ту информацию, которая раскрывает вопросы, на которые отвечает аудит эффективности.

При анализе результатов экспертно-аналитического мероприятия

(далее – ЭАМ) с применением аудита эффективности, проведенного Счетной палатой Свердловской области, использованы положения «Общие правила проведения экспертно-аналитического мероприятия» и СГА 104 в силу отсутствия ведомственного акта.

Согласно «Общим правилам проведения экспертно-аналитического мероприятия» по результатам основного этапа ЭАМ формируется информация об основных выводах ЭАМ, которая должна содержать вводную часть: основания для проведения ЭАМ, исследуемый период деятельности объекта, цели, вопросы, критерии оценки эффективности, срок проведения ЭАМ. Резюмирующая часть должна содержать в себе результаты ЭАМ по каждому вопросу программы.

Согласно СГА 104 «Аудит эффективности» в отчете о результатах мероприятия с проведением аудита эффективности должны быть отражены критерии эффективности, а также причины и возможные последствия выявленных нарушений.

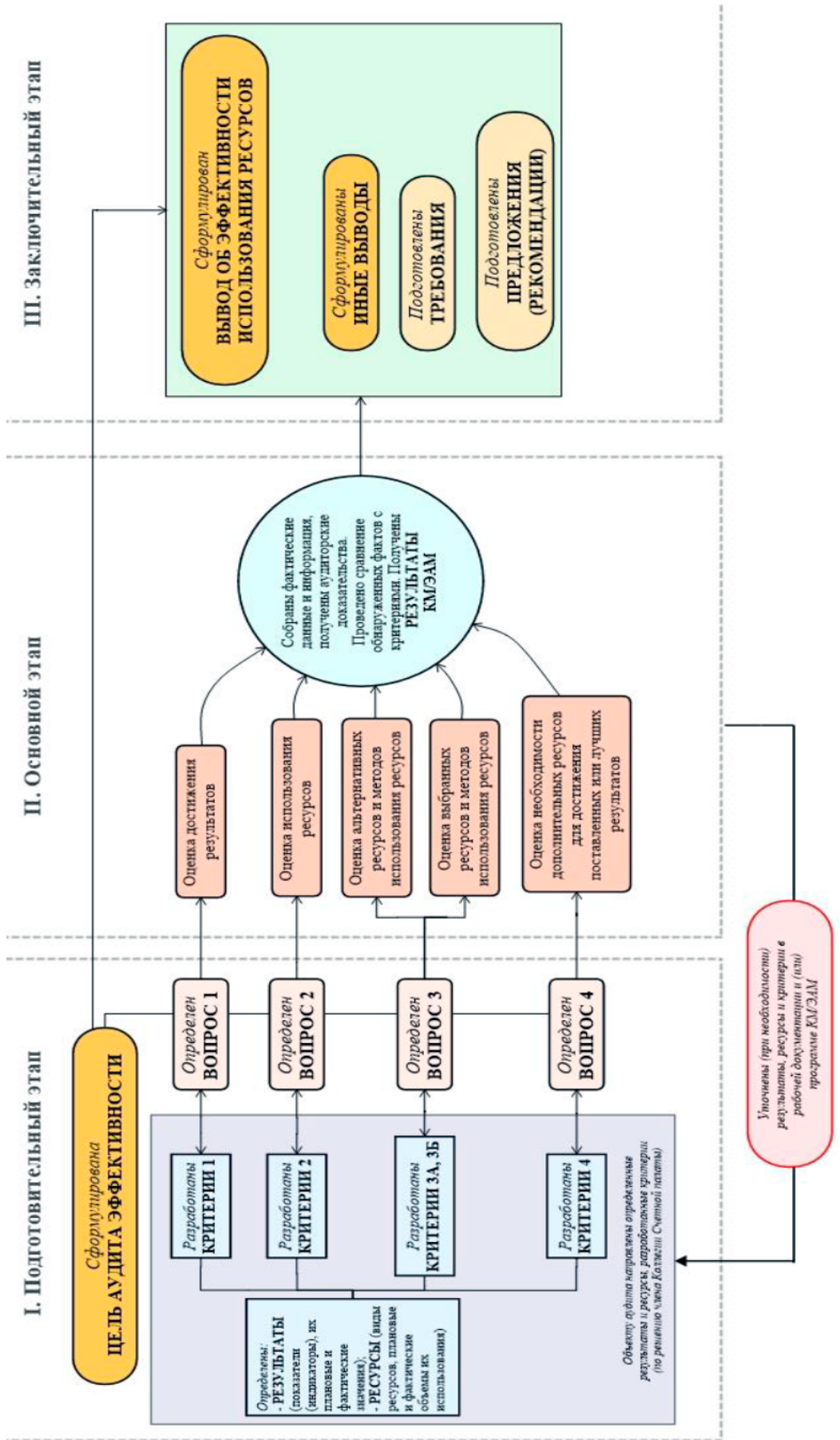


Рис. 2. Взаимосвязь целей, вопросов и критериев аудита эффективности

Как и многие региональные и местные КСО, Счетная палата Свердловской области публикует информацию об основных итогах мероприятия, в которой не содержатся элементы, которые являются обязательными при формировании отчета (заключения). В отличие от отчета о результатах мероприятия, который должен отвечать условиям точности, объективности, полноты, ясности, краткости, понятности и своевременности, публикуемая информация не содержит в себе целей и вопросов ЭАМ, критериев эффективности, но содержит характеристику рынка и выводы по отдельным показателям (индикаторам), не имеющие количественную и качественную оценку. Основные выводы и рекомендации, опубликованные на сайте Счетной палаты Свердловской области, представлены в формулировках, которые не дают полноценного представления о выявленных нарушениях.

Внутренние стандарты контрольно-счетной палаты (далее – КСП) Воронежской области имеют ряд отличий от СП Свердловской области, например, КСП Воронежской области указывает на необходимость количественной оценки ущерба и (или) упущенной выгоде при их наличии, необходимость включения информации о результатах предыдущих проверках, информацию о применении мер административной ответственности, а также то, что результаты контрольного мероприятия (далее – КМ) должны в полном объеме раскрывать цель мероприятия и суть вопросов, отраженных в программе. Отчет, публикуемый КСП Воронежской области, соответствует внутренним стандартам в целом. Анализ был проведен относительно двух направлений: Анализ расходования средств, выделенных медицинским организациям, подведомственным департаменту здравоохранения Воронежской области и анализ расходования средств, выделенных казенному учреждению Воронежской области «Гражданская оборона, защита населения и пожарная безопасность Воронежской области».

Вопросы КМ имели следующую формулировку: «Проверка целевого и эффективного использования средств...», «Полнота и своевременность перечисления...», «Проверка соблюдения тре-

бований действующего законодательства...». Методические рекомендации по применению аудита эффективности, утвержденные Коллегией СП РФ, раскрывают необходимость увязки вопросов аудита к базовым критериям: достижение запланированных результатов; использование ресурсов в соответствии с планом; соотношение ресурсов и результатов; достаточность ресурсов. Так вопросы аудита не увязаны с критериями. По каждому из вопросов представлена количественная оценка выявленных нарушений и выявлены причины нарушений. Согласно СВГФК 011 КСП Воронежской области «Аудит эффективности» (далее – СВГФК 011) должны быть сформулировать выводы по каждой цели, однако сформулированы в общем по результатам КМ.

Таким образом, на уровне субъектов КСО имеют разные подходы к проведению аудита эффективности, при этом публикуемая информация о результатах проведения мероприятий с применением аудита эффективности представлена по-разному. Общим является то, что эта информация не дает возможности объективно воспринимать сделанные выводы, так как во многом отсутствует информация о том, каким образом выбраны и сформированы критерии эффективности, не предоставляется и возможности представить оценку правильности выбранных показателей (индикаторов) эффективности, не показано влияние на бюджет и не сформулированы последствия. В этом ключе стоит заметить, что нормативно не закреплено, какая информация должна публиковаться в официальных источниках информации.

Таким образом, проведенный анализ позволяет сделать вывод о направлениях по совершенствованию документов по следующим направлениям:

а) Рекомендуются делать выводы не только по наиболее значимым и выбранным базовым (модернизированным базовым) критериям эффективности, а давать краткие заключения по каждому из критериев. В силу отсутствия возможности качественной проверки правильности выбора того или иного критерия проверки существует возможность формулировки неполноценных выводов, которые не дают возможность применения

дополнительных мер по внедрению мероприятия по повышению эффективности. Также краткие заключения по каждому критерию позволят точно охарактеризовать контрольное мероприятие как мероприятие с применением аудита эффективности, а не обыкновенное сопоставление достигнутых показателей с плановыми.

б) Содержание представлений должно быть обязательным к опубликованию. Подобная мера позволит повысить прозрачность контроля. Действующие ограничения в части краткости выводов, приведенных в отчете о результатах контрольного мероприятия, приводят к формальности применения п. 7.2.5. СГА 101 и как следствие к однородности заключений, выводов и предложений в независимости от целей, вопросах и предмета аудита эффективности. Каждое контрольное мероприятие содержит в себе предложения в следующих формулировках «Направить информационное письмо...», «Направить представление...» и «Направить информацию...». Такие формулировки не дают возможность проанализировать работу СП РФ в части разработки рекомендаций по повышению эффективности, так как они не раскрывают вопросы эффективности, а информация, содержащаяся в представлениях данный вопрос раскрывает.

в) Включить в отчет о результатах контрольного мероприятия пункт, содержащий информацию о показателях (индикаторах), количественное определение которых не является возможным. Мера позволит сопоставить выбранную методику при планировании таких показателей

объектов контроля с независимой экспертной оценкой СП РФ. На данный момент аудиторы практически не используют возможность давать подобные оценки и использовать их в качестве индикаторов эффективности. Связано это с тем, что такие оценки могут быть оспорены в суде, что с одной стороны влечет за собой нецелесообразность их использования и дополнительных затрат в случае, если объекту контроля удастся их оспорить, с другой стороны, в случае победы в процессе, временной лаг сделает предложения по повышению эффективности несвоевременными.

г) Включить в регламентирующие документы отдельный пункт, определяющий критерии полноты и достоверности формируемых документам по результатам мероприятия с применением аудита эффективности. Одним из примеров неполноты отчета о результатах контрольного мероприятия может выступать не включение в отчет о результатах пункта о положительной практике, что влечет за собой риски ухудшения бизнес-процессов объекта контроля, в результате ухудшения общественного мнения о качестве выполняемых работ объектом контроля выше, чем это есть на самом деле.

Таким образом, теоретическая и нормативная правовая база, направленная на проведение мероприятий в рамках аудита эффективности, раскрывает существенные подходы аудита. Опыт Счетной палаты и контрольно-счетных органов может быть имплементирован органами внутреннего государственного финансового контроля.

#### *Библиографический список*

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 14.07.2022) // Собрание законодательства Российской Федерации. 03.08.1998. № 31. ст. 3823.
2. Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Собрание законодательства Российской Федерации. 08.04.2013. № 14. ст. 1649.
3. «СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 09.02.2021 №2ПК);
4. Методические рекомендации по применению аудита эффективности. Утверждены Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 28 сентября 2021 г. № 63К (1506).
5. Саунин А.Н. Аудит эффективности: выбор критериев для оценки эффективности использования государственных (муниципальных) средств // Вестник Аксор. 2011. № 1. С. 76-84.
6. Курдюмов А.В., Першина А.В. Аудит эффективности в муниципальных образованиях: повышение эффективности расходования бюджетных средств // Аудиторские ведомости. 2020. № 4. С. 30-35.

7. Егорова И.С. Проблематика определения критериев оценки эффективности использования государственных ресурсов в рамках аудита эффективности // Аудитор. 2020. № 8. С. 10-19.
8. Дворецкая В.В., Прокопович А.А. Выбор целей и критериев оценки эффективности при проведении аудита эффективности использования государственных средств // Экономика и управление: проблемы, решения. 2020. № 12. С. 99-108.
9. Имангазиева О.У., Исаков И.И. Аудит эффективности бюджетных расходов-направление совершенствования государственного финансового контроля // Актуальные вопросы современной экономики. 2020. № 11. С. 1058-1065.
10. Боброва Е.А., Мосина Е.И. Методический инструментарий аудита эффективности финансовых ресурсов бюджетного учреждения // Образование и наука без границ: фундаментальные и прикладные исследования. 2021. № 14. С. 144-147.
11. Бударин С.С., Эльбек Ю.В. Основные принципы организации аудита эффективности использования ресурсов // Вестник воронежского государственного аграрного университета. 2020. № 3. С. 174-181.
12. Оржак А.А. Организация и методика проведения аудита эффективности использования государственных средств // Экономика и бизнес: теория и практика. 2022. С. 77-79.
13. Васильчук О.И., Шнайдер О.В., Чуева Е.С. Аудит эффективности: дефиниции, значение, контроль деятельности // Научный вектор балкан. 2020. С. 106-109.