

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-82-91

УДК 336.148(045)

JEL H50, H60

Аудит эффективности: важность и перспективы в рамках системы государственного финансового контроля

О.И. Лозицкая^a✉, Н.Л. Воронина^b

Финансовый университет, Москва, Россия

^a <https://orcid.org/0000-0001-7166-3213>; ^b <https://orcid.org/0000-0002-4769-5538>

✉ Автор для корреспонденции

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию понятия и процесса применения в области государственного управления аудита эффективности как неотъемлемой составляющей современной системы государственного финансового контроля. **Цель** исследования – анализ системы государственного финансового контроля с применением современных подходов аудита эффективности и перспектив его развития в России. Авторы используют общенаучные (анализ, синтез, индукция, дедукция) и специальные **методы** исследования, а также методы экономической теории: позитивного анализа и научной абстракции. Проанализированы основные подходы к раскрытию понятия «аудит эффективности», сущность этой процедуры, наиболее важные задачи, которые она решает, и перспективы развития. Предложена концепция двухуровневой системы контроля, согласно которой к органам, проводящим аудит эффективности, целесообразно добавить органы внутреннего контроля в лице Федерального казначейства Российской Федерации. Это позволит в будущем построить систему полного аудита эффективности использования государственных финансовых ресурсов. **В результате** проведенного исследования авторы выявили проблемы реализации предложенной концепции. Основная из них заключается в разных статусах Федерального казначейства России и Счетной палаты Российской Федерации, деятельность которых регламентируется по-разному. Авторы сформулировали направления развития системы государственного финансового контроля при невозможности внедрения предложенной системы. В частности, предложено пересмотреть и точно регламентировать деятельность всех органов государственного финансового контроля. Авторы пришли к **выводу**, что сегодня еще не создана необходимая нормативная, правовая и информационная база для перехода на предложенную ими двухуровневую систему аудита эффективности. Дальнейшее изучение этой тематики позволит глубже рассмотреть возможности и перспективы комплексного внедрения системы аудита эффективности в сектор государственного управления.

Ключевые слова: аудит эффективности; государственный финансовый контроль; бюджетные средства; внутренний контроль; финансовые ресурсы; критерии эффективности

Для цитирования: Лозицкая О.И., Воронина Н.Л. Аудит эффективности: важность и перспективы в рамках системы государственного финансового контроля. *Финансы: теория и практика*. 2020;24(2): 82-91. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-82-91

ORIGINAL PAPER

Performance Audit: Importance and Prospects within the Public Financial Control System

O.I. Lozitskaya^a✉, N.L. Voronina^b

Financial University, Moscow, Russia

^a <https://orcid.org/0000-0001-7166-3213>; ^b <https://orcid.org/0000-0002-4769-5538>

✉ Corresponding author

ABSTRACT

The article discusses the concept and application of performance audit in public administration integral to the modern public financial control system. **The aim** of the study is to analyze the public financial control system using modern approaches to audit performance and its development prospects in Russia. The authors use general scientific and special research **methods** (analysis, synthesis, induction, deduction), as well as methods of economic theory: positive analysis and

scientific abstraction. The study analyzed basic approaches to defining the concept of “performance audit”, its idea, the most important issues that it solves, and development prospects. The study proposed the concept of a two-level control system: the internal control bodies represented by the Federal Treasury of the Russian Federation should supplement the bodies conducting the performance audit. In the future, this will help build a full performance audit system of the use of public financial resources. As a **result**, the authors identified the problems of implementing the proposed concept. The key problem is the different statuses of the Federal Treasury of Russia and the Accounts Chamber of the Russian Federation, with different regulation of their activities. The authors named directions for the development of the public financial control system when it is impossible to implement the proposed system. In particular, they proposed to review and precisely regulate the activities of all public financial control bodies. The authors **concluded** that there is still no regulatory, legal and informational base necessary to switch to the proposed two-level performance audit system. Further studies may provide a deeper look at the possibilities and prospects of the integrated implementation of the performance audit system in the general government sector.

Keywords: performance audit; public financial control; public funds; internal control; financial resources; performance criteria

For citation: Lozitskaya O.I., Voronina N.L. Performance audit: Importance and prospects within the public financial control system. *Finance: Theory and Practice*. 2020;24(2):82-91. DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-82-91

ВВЕДЕНИЕ

Сегодня экономика России требует полностью пересмотреть состояние государственного финансового контроля, что отвечает целям и задачам по повышению эффективности работы механизмов бюджетной системы Российской Федерации. Современный этап преобразований в экономике государства, а также административная реформа нуждаются в модернизации концепции аудита эффективности, которая позволит проводить системный контроль целевого использования государственных расходов, а также перспективно оценивать возможные потери или потенциальную выгоду от использования государственных ресурсов. На сегодняшний день наблюдается тенденция в области реформирования сферы государственного финансового контроля в направлении постепенного перехода от обычных проверок законности, целесообразности и правильности формирования, распределения и использования государственных ресурсов и средств к контролю с позиции экономического, продуктивного и результативного расходования государственных средств [1].

Экономическое развитие России сегодня обусловлено постоянными изменениями, формированием новых масштабных целей и необходимостью решения серьезных социальных, экономических и политических проблем и задач. Необходимым условием поддержания поступательного развития экономики является разработка и создание платформы для осуществления эффективных реформ в целях результативного функционирования государства. В данной ситуации образование и развитие аудита эффективности — это закономерный процесс, связанный

с преобразованиями в системе управления государственными финансами и развитием государственного финансового контроля [2].

Одним из основных механизмов государственного управления и влияния на изменение экономического устройства страны является финансовый механизм, основополагающей частью которого служит бюджет. Распределение и использование бюджетных средств, а также других финансовых и материальных ресурсов государством определяют эффективность и результативность его деятельность в целом.

В ст. 157 Бюджетного кодекса законодательно закреплено, что аудит эффективности, направленный на определение экономности и результативности использования бюджетных средств, относится к полномочиям контрольно-счетных органов. При этом в ст. 34 Бюджетного кодекса среди принципов бюджетной системы России называется лишь принцип эффективности использования бюджетных средств¹. Однако на практике применяется дифференцированный подход к пониманию содержания аудита эффективности [2]. Мнение ученых разделилось: одни рассматривают аудит эффективности как тип финансового контроля, а другие — как инструмент государственного финансового контроля [3].

Аудит эффективности использования государственных ресурсов — это современная форма финансового контроля [4]. Она позволяет пересматривать обоснованность и рациональность использования бюджетных средств. Проблема законодательного закрепления аудита эффективности и его совер-

¹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 27.12.2019).

шенствования как никогда актуальна для нашей страны. Государственный финансовый контроль изменяется от традиционной проверки правильности, адресности, целесообразности и законности распределения государственных финансовых ресурсов до контроля с позиции эффективного, результативного и экономичного использования государственных ресурсов в форме аудита эффективности [5, 6].

Именно такой подход закреплён в Лимской декларации руководящих принципов. В ней отмечается, что кроме финансового аудита (проверка целевого использования средств и ведения финансовой отчетности), важность которого неоспорима, имеется также другой вид контроля (его задача несколько иная) — определить, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства² [7].

Система государственного финансового контроля должна включать в себя подсистемы государственного внешнего и внутреннего финансового контроля [8].

В Российской Федерации, согласно Бюджетному кодексу, существует два вида контроля: внутренний и внешний. За внутренний контроль отвечает Федеральное казначейство Российской Федерации, а за внешний — Счетная палата Российской Федерации, которые не должны дублировать функции друг друга. Аудит эффективности проводит Счетная палата Российской Федерации, что отражается в стандарте внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты — СГА 104 «Аудит эффективности». Федеральное казначейство Российской Федерации отвечает за контроль в отношении правильности и законности отражения и движения бюджетных средств по лицевым счетам.

Согласно СГА 104 аудит эффективности — вид внешнего государственного аудита³. То есть, говоря об аудите эффективности, мы подразумеваем работу Счетной палаты РФ и субъектов корпоративной социальной ответственности (КСО). Важность аудита эффективности заключается в оценке результативности расходования государственных средств. Это сложная и многоплановая система оценки, которая включает в себя следующие функции:

- контроль в целях определения экономической обоснованности, правомерности и целевой направленности использования бюджетных средств;
- анализ наличия результативности использования бюджетных средств;
- контроль за деятельностью государственных органов в финансовой сфере и др.

АНАЛИЗ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ

На наш взгляд, на сегодняшний момент существует ряд несовершенств в определении и непосредственных процедурах проведения аудита эффективности, снижающих качество его осуществления. Как было указано выше, нет единого подхода к понятийному аппарату данной формы государственного финансового контроля, что непосредственным образом отражается на системности его проведения [9].

В международной практике аудит эффективности выступает неотъемлемой частью осуществления внешнего государственного финансового контроля. В Канаде государственный аудит осуществляется Управлением генерального ревизора (Office of the Auditor General of Canada)⁴, который является членом парламента. Деятельность данного института основана на законе о генеральном ревизоре, в котором указываются права и обязанности, порядок поступления на должность и другие положения, и на законе о финансовом управлении. Помимо этого, разрабатываются стратегические документы развития, которые также затрагивают вопросы государственного аудита, например Федеральный закон об устойчивом развитии [10].

В Канаде осуществляется финансовый аудит, аудит эффективности и специальные обследования. Финансовый аудит применяется в форме последующего контроля и состоит в анализе финансовой отчетности как в целом государства, так и по отдельным ведомствам правительства Канады. Именно в его рамках в большей степени анализируются количественные показатели исполнения расходов федерального бюджета. Более половины всей работы Управления приходится именно на проведение финансового аудита. Специальное обследование — это различные тематические мероприятия, которые проводятся на регулярной основе по конкретным направлениям деятельности [11].

² Лимская декларация руководящих принципов финансового контроля принята на IX Конгрессе ИНТОСАИ в 1977 г. в Лиме (Перу). Является базовым концептуальным документом Международной организации высших органов государственного финансового контроля (ИНТОСАИ).

³ Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4 ПК).

⁴ Официальный сайт Управления Генерального ревизора Канады (Office of the Auditor General of Canada). URL: <http://www.oag-bvg.gc.ca> (дата обращения: 27.12.2019).

Аудит эффективности представляет собой объективную и систематическую оценку как процесса управления государственными финансами, так и непосредственно самого использования бюджетных средств. При его проведении определяется экономность, результативность и внешний эффект от направления бюджетных средств на определенные цели. Аудит эффективности считается наиболее трудоемкой формой проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и может занимать до 18 месяцев. Это обусловлено сложностью процесса его организации и проведения. В связи с этим Ревизионное управление проводит тщательный отбор объектов и предметов контроля, используя риск-ориентированный подход для определения наиболее значимых и актуальных направлений. Как правило, аудит эффективности применяется к государственным корпорациям.

В Финляндии высшим органом государственного аудита (контроля) является National Audit Office of Finland, который выполняет возложенные конституцией обязанности посредством проведения финансового аудита, аудита соответствия, эффективности и аудита денежно-кредитной политики⁵. Аудит эффективности определяется как деятельность, направленная на определение целевого характера государственных финансов и гарантирование того, что бюджетные средства используются экономично, эффективно и оказывают необходимое влияние на социально-экономическую обстановку. Стоит отметить, что он проводится только в отношении тех объектов контроля, которые имеют дело со значительными объемами государственных средств, неэффективность расходов которых может негативным образом отразиться на показателях государственного бюджета [12, 13].

Контрольный орган проводит ежегодно около 12–15 мероприятий по аудиту эффективности, в рамках которых акцент делается на определение качества финансового менеджмента, насколько полноценно и всесторонне внутри объекта контроля оцениваются потенциальные возможности повышения производительности и эффективности. Таким образом, в качестве предмета контроля могут выступать: организационная структура, финансовая система, оперативное планирование и управление, результаты основной деятельности

и их влияние на окружающую среду, производительность и эффективность операций.

Мировой опыт в области применения аудита эффективности показывает, что цель его проведения должна заключаться не только в фактическом определении того, насколько эффективно используются федеральные и иные ресурсы объектами контроля для достижения установленных целей, а в оценке того реального эффекта, который получает общество от использования этих ресурсов. Зачастую достижение запланированных целей не влечет за собой то качественное изменение, которое предполагалось получить в результате реализации тех или иных мероприятий [14].

Двухуровневая система контроля позволит не дублировать функции двух подсистем, а приведет к более точной регламентации сферы деятельности конкретного органа государственного финансового контроля.

Например, целью ведомственного проекта «Развитие инфраструктуры железнодорожного транспорта» государственной программы «Развитие транспортной системы»⁶ является ускорение товародвижения и рост подвижности населения за счет строительства дополнительных путей и железнодорожных линий в объеме 1,8 тыс. км. Однако есть вероятность того, что не все из этих линий будут проложены там, где будут все условия и действительно высокий спрос со стороны населения и организаций. Возможна ситуация, при которой не будет сопутствующей инфраструктуры (например, автомобильных дорог) или она будет построена в нарушение сроков. Получается, что формально показатель, характеризующий цель, выполнен, но конечная цель не достигнута.

Таким образом, основой проведения Счетной палатой Российской Федерации аудита эффективности должна быть не только оценка эффективности с точки зрения достижения установленных

⁵ Официальный сайт Счетной палаты Финляндии / The National Audit Office of Finland. URL: <https://www.vtv.fi/en/audit-and-evaluation/> (дата обращения: 27.12.2019).

⁶ Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Развитие транспортной системы»: постановление Правительства РФ от 20.12.2017 № 1596. СПС Консультант-Плюс.

показателей, экономности использования федеральных и иных ресурсов. Решающее значение играет социально-экономический эффект, уровень воздействия на ту или иную сферу деятельности в зависимости от поставленных целей. Именно при таком подходе будет возможность определить целесообразность реализации мероприятий, ведомственных и иных проектов, входящих в государственные программы, своевременно вносить необходимые изменения, а также провести сравнительный анализ.

Освобождая Счетную палату от первой стадии контроля, мы увеличиваем ее продуктивность в отслеживании эффективности расходования государственных средств, снижаются затраты на проведение контрольных мероприятий за счет сужения сферы контроля.

Важной проблемой при оценке эффективности бюджетных средств является трудоемкость и отсутствие точных критериев проведения аудита эффективности. СГА 104 «Аудит эффективности»⁷ устанавливает, что эффективность включает три составляющие: экономичность, продуктивность и результативность, что коррелирует с приведенными выше примерами из мировой практики, но противоречит положениям бюджетного законодательства Российской Федерации. Однако результаты проведения конкретного мероприятия зависят от тех параметров, которые определит инспектор на подготовительном этапе в соответствующих документах (программа, план и иные), таким образом они носят частично субъективный характер.

Помимо этого, указанный стандарт закрепляет направления оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов в части бюджетных средств, одним из которых является оценка эффективности бюджетных расходов с учетом особенностей, определенных видом расходов.

⁷ Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30.11.2016 № 4ПК).

Действующая методика оценки Счетной палаты⁸ содержит ряд общих универсальных критериев оценки эффективности планирования и исполнения отдельных видов расходов, на основе которых можно составить расчетные формулы с утвержденными показателями по установленным критериям (см. таблицу).

Представленные расчетные формулы утвержденных показателей оценки эффективности планирования и исполнения как в целом отдельного бюджета бюджетной системы, так и конкретных видов бюджетных расходов могут быть положены в основу разработки методики оценки эффективности расходов федерального бюджета с учетом специфики конкретного направления и вида расходов.

Кроме того, необходимо совершенствовать информационное взаимодействие органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля, в частности в области актуализации сферы компетенции и порядка работы между собой при осуществлении аудита эффективности. Федеральное казначейство не может осуществлять полноценную оценку эффективности расходования государственных средств. Ему этого и не нужно делать. Во-первых, он будет дублировать функции Счетной палаты Российской Федерации. Во-вторых, у него нет стандартов, по которым он бы мог это оценивать, следовательно, это будет субъективная оценка. Однако Федеральное казначейство могло бы сыграть важную роль в подготовке и планировании мероприятий в области проведения аудита эффективности Счетной палатой Российской Федерации.

По нашему мнению, система государственного финансового контроля в отношении проведения аудита эффективности должна выглядеть следующим образом (см. рисунок).

Первый уровень осуществляет контроль за правильностью использования бюджетных средств, в частности со стороны Федерального казначейства в сфере проверки лицевых счетов. На этом уровне должен происходить отсев на тех, кто не нарушил формальные требования и нарушил. Для нарушителей на этом уровне сразу принимаются меры

⁸ Критерии и методика оценки эффективности бюджетных расходов с учетом особенностей, определенных видом расходов: утверждена сопредседателями Рабочей группы по вопросам разработки критериев и методики оценки эффективности бюджетных расходов заместителем министра финансов РФ А.М. Лавровым и руководителем аппарата Счетной палаты РФ Ю.В. Ворониным. СПС Консультант-Плюс.

Таблица / Table

Критерии и формулы расчета оценки эффективности планирования и исполнения отдельных видов бюджетных расходов / Criteria and calculation formulas for the performance evaluation of certain budget planning and utilization

Критерии / Criteria	Формула расчета / Calculation formula	Условные обозначения / Legend
Полнота обоснования расходов на достижение заданных результатов, включая объективность и достоверность показателей	$K_{\text{ПОР}} = \frac{\sum P_{\text{О}}}{\sum P_{\text{ДО}}}$	$K_{\text{ПОР}}$ – коэффициент полноты обоснования расходов; $\sum P_{\text{О}}$ – сумма расходов, по которым приведены обоснования; $\sum P_{\text{ДО}}$ – сумма расходов, по которым должны быть обоснования
Своевременность доведения и полнота распределения бюджетных ассигнований	$K_{\text{БА}} = \frac{\sum \text{БА}_{\text{Д}}}{\sum \text{БА}_{\text{ПЛ}}}$	$K_{\text{БА}}$ – коэффициент бюджетных ассигнований; $\sum \text{БА}_{\text{Д}}$ – объем доведенных бюджетных ассигнований; $\sum \text{БА}_{\text{ПЛ}}$ – объем бюджетных ассигнований, предусмотренный федеральным законом о федеральном бюджете
Полнота обоснования причин возникновения неиспользованных остатков бюджетных средств, в случае их наличия	$K_{\text{ПОО}} = \frac{\sum \text{НО}_{\text{О}}}{\sum \text{НО}_{\text{ДО}}}$	$K_{\text{ПОО}}$ – коэффициент полноты обоснования неиспользованных остатков; $\sum \text{НО}_{\text{О}}$ – объем неиспользованных остатков, по которым приведены обоснования; $\sum \text{НО}_{\text{ДО}}$ – объем неиспользованных остатков, по которым должны быть обоснования
Соответствие требованиям об открытости и прозрачности информации о виде расходов	$K_{\text{СТ}} = \frac{\sum P_{\text{СТ}}}{\sum P_{\text{ДСТ}}}$	$K_{\text{СТ}}$ – коэффициент соответствия требованиям; $\sum P_{\text{СТ}}$ – сумма расходов, представленная в соответствии с требованиями открытости и прозрачности; $\sum P_{\text{ДСТ}}$ – сумма расходов, которая должна быть представлена в соответствии с требованиями
Наличие бюджетных нарушений, выявленных при предварительном, последующем и оперативном финансовом контроле	$K_{\text{БН}} = \frac{\sum H_1}{\sum H_0}$	$K_{\text{БН}}$ – коэффициент бюджетных нарушений; $\sum H_1$ – сумма выявленных нарушений в отчетном году; $\sum H_0$ – сумма выявленных нарушений за год, предшествующий отчетному

Источник / Source: составлено авторами / compiled by the authors.

и сообщается Счетной палате Российской Федерации о необходимости последующего проведения на конкретном объекте контроля мероприятий по определению эффективности использования бюджетных средств.

Если с адресностью и законностью все в порядке, то в дело вступает внешний контроль – проверка второго уровня уже при наличии данных внутреннего контроля. На данном этапе смотрят за эффективностью использования государственных средств в отношении всей финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля, так как внутренний контроль имеет меньше полномочий

для точного определения выполнения критериев эффективности (экономичности, результативности, продуктивности) [15, 16].

На сегодняшний момент Счетная палата в своей деятельности применяет риск-ориентированный подход, подразумевающий определенные процедуры планирования и проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий. Информация, полученная Федеральным казначейством, позволит выявить объекты контроля с повышенной степенью риска неэффективного использования бюджетных средств, появления иных нарушений и недостатков.

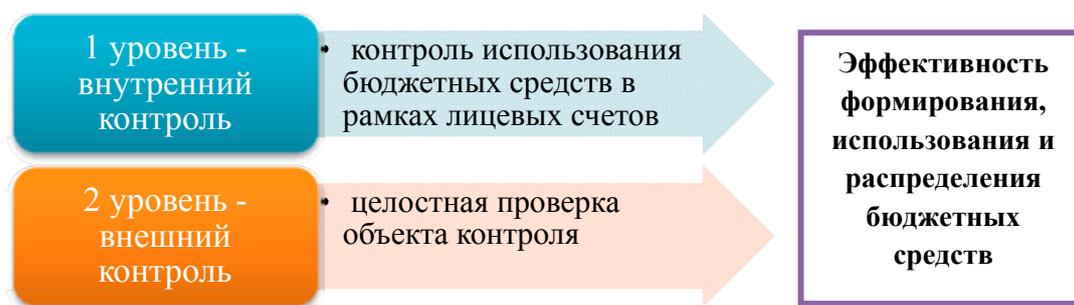


Рис. / Fig. Система государственного финансового контроля при проведении аудита эффективности / Public financial control system at the performance audit

Источник / Source: авторская визуализация данных / data visualization by the authors.

Стоит отметить, что данный подход не подразумевает исключение из сферы аудита эффективности получателей бюджетных средств и не участников бюджетного процесса, получающих средства из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, в деятельности которых Федеральное казначейство по результатам проведения внутреннего государственного финансового контроля не обнаружило нарушений и недостатков.

Так, например, при планировании деятельности Счетной палаты на очередной год основаниями для включения в план работы контрольного (экспертно-аналитического) мероприятия, помимо наличия рисков, могут быть: обязанность соблюдения норм Федерального закона «О счетной палате Российской Федерации»⁹, а также других законов, которыми закрепляются полномочия Счетной палаты; поручения, обращения и запросы палат Федерального Собрания, Президента Российской Федерации; отсутствие контрольных (экспертно-аналитических) мероприятий на конкретном объекте контроля за последние три года; предложения структурных подразделений Счетной палаты и иные.

Двухуровневая система контроля позволит не дублировать функции двух подсистем, а приведет к более точной регламентации сферы деятельности конкретного органа государственного финансового контроля. Это будет взаимодействие двух уровней, которое позволит эффективнее контролировать бюджетные средства и приведет к более тесной кооперации органов государственного финансового контроля. На данный момент Счетная палата Российской Федерации, осуществляя аудит объекта контроля, должна делать полный цикл проверки —

а это трата времени и ресурсов¹⁰ [17]. Федеральное казначейство, проводя контроль, может указать только на правильность с точки зрения законности, но не эффективности [18].

Если мы хотим видеть перспективу в аудите эффективности государственного финансового контроля, то нам нужно сначала настроить эффективную систему государственных органов. Освобождая Счетную палату от первой стадии контроля, мы увеличиваем ее продуктивность в отслеживании эффективности расходования государственных средств, снижаются затраты на проведение контрольных мероприятий за счет сужения сферы контроля.

Однако существует ряд препятствий в реализации предложенной нами двухуровневой системы проведения аудита эффективности. Федеральное казначейство и Счетная палата как органы двух разных видов государственного (муниципального) финансового контроля имеют разные статусы и, соответственно, их деятельность регламентируется по-разному [19]. Счетная палата Российской Федерации — независимый орган государственного аудита (контроля), под отчетный Федеральному Собранию. Федеральное казначейство Российской Федерации напрямую подчиняется Министерству финансов, не имеет собственных нормативно-правовых актов, кроме Бюджетного кодекса и положения (в то время как Счетная палата Российской Федерации в своей деятельности опирается дополнительно на Фе-

⁹ Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Голикова Т. 2016. Выступление на пленарном заседании Государственной Думы Федерального собрания Российской Федерации по вопросу о законопроекте № 15455-7 «О федеральном бюджете на 2017 год и на плановый период 2018 и 2019 годов». URL: <http://audit.gov.ru/news/tatyana-golikova-dohody-federalnogo-byudzhet-a-v-2017-2019-godah-budut-vyshe-zaplanirovannyh-28704> (дата обращения: 04.04.2020).

деральный закон «О Счетной палате Российской Федерации» от 05.04.2013 № 41-ФЗ, стандарты и другие внутренние документы) [20].

ВЫВОДЫ

Таким образом, на сегодняшний момент, несмотря на описанные нами преимущества, невозможно перейти на двухуровневую систему аудита эффективности (название которого также придется поменять, так как аудит — это прерогатива исключительно Счетной палаты Российской Федерации) без пересмотра и точной регламентации деятельности всех органов государственного финансового контроля. Разработка единой информационной системы, более тесное взаимодействие между внутренним и внешним контролем, разработка комплексных стандартов и положений для системы государственного (муниципального) контроля в целом — задачи, которые приведут к повышению качества деятельности как Счетной палаты Российской Федерации в отношении проведения аудита эффективности, так и Федерального казначейства Российской Федерации, необходимого для поддержки и более целенаправленной организации аудита эффективности Счетной палатой Российской Федерации.

Даже в случае невозможности реализации нашей концепции по добавлению органов внутреннего контроля в лице Федерального казначейства Российской Федерации к органам, проводящим аудит эффективности, ввиду описанных выше препятствий, мы считаем необходимым увеличивать взаимодействие между ними. Федеральное казначейство Российской Федерации будет являться «помощником» Счетной палаты Российской Фе-

дерации, представляя информацию о возможных фактах неэффективного использования бюджетных средств по результатам проведения контрольных мероприятий в сфере его компетенции. Для Счетной палаты Российской Федерации это является сигналом проявить более пристальное внимание к определенным объектам, имеющим дело с бюджетными средствами. Именно координация и кооперация не позволят ухудшить ситуацию в отношении неэффективного использования государственных ресурсов, выявят и предотвратят нарушения на ранних этапах. Все это позволит улучшить процесс проведения аудита эффективности, а значит — приведет к более рациональному использованию бюджетных средств государства.

Не завершен процесс законодательного и методического закрепления основных понятий и процедур осуществления аудита эффективности как неотъемлемой части государственного финансового контроля. Действующая методика оценки эффективности использования федеральных и иных ресурсов в части бюджетных средств не содержит конкретных расчетных показателей, что может привести к формированию различных подходов при проведении конкретных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий. Ориентирование на конечного получателя, совершенствование информационного взаимодействия, применение риск-ориентированного подхода, акцент на анализ организации и функционирования финансового менеджмента объектов контроля — достаточно дискуссионные вопросы при постановке задачи совершенствования государственного финансового контроля в Российской Федерации, каждый из которых требует более глубокого исследования.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Самаруха В. И., Деревцова И. В. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации. Иркутск: Изд-во БГУ; 2018. 160 с. URL: <http://sgal.bgu.ru/pub.aspx?id=23254> (дата обращения: 31.01.2020).
2. Хабибуллин Т. Р. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля. *Молодой ученый*. 2016;(11):1367–1371.
3. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М.: Изд-во Московского ун-та; 2015. 336 с.
4. Sutopo B., Wulandari T. R., Adiati A. K., Saputra D. A. E-government, audit opinion, and performance of local government administration in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 2017;11(4):6–22. DOI: 10.14453/aabfj.v11i4.2
5. Голикова Т. А. Переход от финансового аудита к государственному аудиту — качественно новый этап развития государственного финансового контроля в России. *Вестник АККОР*. 2014;(4):4–6.
6. Терещенко Д. С. Аудит эффективности как особая форма государственного аудита. *Публично-правовые исследования*. 2017;(3):34–63.
7. Карепина О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(30):42–51.

8. Голикова Т.А. Основные направления совершенствования финансового контроля. *Вестник АККОР*. 2013;(4):5–7.
9. Kells S. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*. 2011;21(4):383–396. DOI: 10.1111/j.1835–2561.2011.00150.x
10. Palmer L. An analysis of reports from the office of the Auditor General of Canada: How audit guidelines shape the documents that inform government and citizens. *Canadian Journal for Studies in Discourse and Writing/Rédactologie*. 2008;22(1):52–71. DOI: 10.31468/cjsdwr.550
11. Mayne J. Performance auditing: cozy, comfortable and in need of challenge. *Optimum Online*. 2010;40(3). URL https://www.academia.edu/6468855/Performance_Auditing_Cozy_Comfortable_and_in_Need_of_Challenge (дата обращения: 31.03.2020).
12. Johnsen Å., Meklin P., Oulasvirta L., Vakkuri J. Performance auditing in local government: An exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review*. 2010;10(3):583–599. DOI: 10.1080/09638180126803
13. Johnsen Å., Reichborn-Kjennerud K., Carrington T., Klarskov Jeppesen K., Taro K., Vakkuri J. Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*. 2019;35(2):158–181. DOI: 10.1111/faam.12188
14. Pollitt C. Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*. 2003;14(1–2):157–170. DOI: 10.1006/cpac.2002.0521
15. Jokipii A., Di Meo F. Internal audit function characteristics and external auditors' co-sourcing in different institutional contexts. *International Journal of Auditing*. 2019;23(2):292–307. DOI: 10.1111/ijau.12162
16. Лукашов А.И. Развитие внутреннего государственного финансового контроля в секторе государственного управления. *Вестник Финансового университета*. 2014;(2):24–29.
17. Горегляд В. Модернизация системы финансового контроля. *Государственная служба*. 2015;(1):50–55.
18. Семененко А.М. Аудит эффективности использования бюджетных средств субъекта РФ (на примере Белгородской области). *Молодой ученый*. 2019;(2):265–269. URL: <https://moluch.ru/archive/240/55514/> (дата обращения: 31.01.2020).
19. Павлюкова А.О., Лозицкая О.И. Аудит эффективности расходования бюджетных средств. Особенности и проблемы. *Экономическая наука сегодня: теория и практика. Мат. IX Междунар. науч.-практ. конф. (Чебоксары, 23 февр. 2018 г.)*. Чебоксары: Интерактив плюс; 2018:134–138. DOI: 10.21661/r-469556
20. Багратуни К.Ю. Акценты совершенствования государственного финансового контроля при реализации государственных программ. *Экономика и предпринимательство*. 2016;(12–4):90–92.

REFERENCES

1. Samarukha V.I., Derevtsova I.V. Public financial control in the Russian Federation. Irkursk: Baikal State Univ. Publ.; 2018. 160 p. URL: <http://sgal.bgu.ru/pub.aspx?id=23254> (accessed on 31.01.2020). (In Russ.).
2. Khabibullin T.R. Audit of efficiency in the system of public financial control. *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2016;(11):1367–1371. (In Russ.).
3. Saunin A.N. Audit of the effectiveness of using public funds. Moscow: MSU Publ.; 2015. 336 p. (In Russ.).
4. Sutopo B., Wulandari T.R., Adiati A.K., Saputra D.A. E-government, audit opinion, and performance of local government administration in Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. 2017;11(4):6–22. DOI: 10.14453/aabfj.v11i4.2
5. Golikova T.A. The transition from financial audit to public audit is a qualitatively new stage in the development of public financial control in Russia. *Vestnik AKSOR*. 2014;(4):4–6. (In Russ.).
6. Tereshchenko D.S. Performance audit as a special form of public audit. *Publichno-pravovye issledovaniya*. 2017;(3):34–63. (In Russ.).
7. Karepina O.I. Development of the audit of public spending efficiency. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;(30):42–51. (In Russ.).
8. Golikova T.A. The main directions of improving financial control. *Vestnik AKSOR*. 2013;(4):5–7. (In Russ.).
9. Kells S. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions. *Australian Accounting Review*. 2011;21(4):383–396. DOI: 10.1111/j.1835–2561.2011.00150.x

10. Palmer L. An analysis of reports from the office of the Auditor General of Canada: How audit guidelines shape the documents that inform government and citizens. *Canadian Journal for Studies in Discourse and Writing/Rédactologie*. 2008;22(1):52–71. DOI: 10.31468/cjsdwr.550
11. Mayne J. Performance auditing: cozy, comfortable and in need of challenge. *Optimum Online*. 2010;40(3). URL https://www.academia.edu/6468855/Performance_Auditing_Cozy_Comfortable_and_in_Need_of_Challenge (accessed on 31.03.2020).
12. Johnsen Å., Meklin P., Oulasvirta L., Vakkuri J. Performance auditing in local government: An exploratory study of perceived efficiency of municipal value for money auditing in Finland and Norway. *European Accounting Review*. 2010;10(3):583–599. DOI: 10.1080/09638180126803
13. Johnsen Å., Reichborn-Kjennerud K., Carrington T., Klarskov Jeppesen K., Taro K., Vakkuri J. Supreme audit institutions in a high-impact context: A comparative analysis of performance audit in four Nordic countries. *Financial Accountability & Management in Governments, Public Services and Charities*. 2019;35(2):158–181. DOI: 10.1111/faam.12188
14. Pollitt C. Performance audit in Western Europe: Trends and choices. *Critical Perspectives on Accounting*. 2003;14(1–2):157–170. DOI: 10.1006/cpac.2002.0521
15. Jokipii A., Di Meo F. Internal audit function characteristics and external auditors' co-sourcing in different institutional contexts. *International Journal of Auditing*. 2019;23(2):292–307. DOI: 10.1111/ijau.12162
16. Lukashov A. I. Development of internal public financial control in the general government sector. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2014;(2):24–29. (In Russ.).
17. Goreglyad V. Modernization of the financial control system. *Gosudarstvennaya sluzhba = Public Administration*. 2015;(1):50–55. (In Russ.).
18. Semenenko A. M. Audit of the effectiveness of the use of budget funds of a constituent entity of the Russian Federation (on the example of the Belgorod region). *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2019;(2):265–269. URL: <https://moluch.ru/archive/240/55514/> (accessed on 31.01.2020). (In Russ.).
19. Pavlyukova A. O., Lozitskaya O. I. Performance audit of budget spending: Features and problems. In: Economic science today: Theory and practice. Proc. 9th Int. sci.-pract. conf. (Cheboksary, 23 Feb., 2018). Cheboksary: Interaktiv plyus; 2018:134–138. (In Russ.). DOI: 10.21661/r-469556
20. Bagratuni K. Yu. Emphasis on improving state financial control in implementing state programs. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*. 2016;12–4:90–92. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS



Ольга Игоревна Лоцицкая — кандидат экономических наук, старший преподаватель Департамента общественных финансов, Финансовый университет, Москва, Россия
Ol'ga I. Lozitskaya — Cand. Sci. (Econ.), Senior Lecturer, Department of Public Finance, Financial University, Moscow, Russia
 olozitskaya@gmail.com



Наталья Леонидовна Воронина — студентка магистратуры по программе «Финансы государственного сектора», Финансовый университет, Москва, Россия
Natal'ya L. Voronina — Master's student, Public Sector Finance, Financial University, Moscow, Russia
 n.voronina.00@bk.ru

Статья поступила в редакцию 05.02.2020; после рецензирования 27.02.2020; принята к публикации 03.03.2020.
 Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
 The article was submitted on 05.02.2020; revised on 27.02.2020 and accepted for publication on 03.03.2020.
 The authors read and approved the final version of the manuscript.