

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА СОЦИАЛЬНЫХ ТЕХНОЛОГИЙ

**РАЗВИТИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ  
БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЧЕТНЫХ ПАЛАТ  
РЕСПУБЛИКИ БОЛГАРИЯ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Выпускная квалификационная работа  
обучающегося по направлению подготовки 38.04.09 Государственный аудит  
очной формы обучения, группы 09001709

Генинска Софии Георгиевы

Научный руководитель

к.э.н., доцент

Муравецкий А.Н.

Рецензент

к. э. н.,

доцент кафедры мировой

экономики Шалыгина Н.П.

БЕЛГОРОД 2019

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ .....	11
РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМОГО СЧЕТНЫМИ ПАЛАТАМИ РЕСПУБЛИКИ БОЛГАРИИ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ .....	35
РАЗДЕЛ III. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ .....	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	82
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ .....	86
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	97

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность** темы исследования связана с имеющимся интересом к аудиту эффективности. В современном мире важнейшими инструментами социально-экономической политики государства выступают контроль и аудит. Важным условием развития экономики Болгарии и Российской Федерации является развитие аудита и, в частности, аудита эффективности. Переоценка приоритетов в сфере экономики в двух странах, изменяющих структуру и размещение производства, а также состав собственников, нуждаются в усилении контроля за рациональным и эффективным использованием и распределением располагаемых государственных ресурсов. Данное положение обуславливает требования к новым подходам и пониманию сущности и методов аудита эффективности.

Так как формируются новые подходы к бюджетно-финансовой политике государства, инструменты проведения контроля использования государственных средств требуют изменения. Это определяет и необходимость в развитии и внедрении аудита эффективности на практике.

Нужно отметить, что аудит эффективности отличается от финансового аудита и ревизии. Возникают определенные проблемы в связи с тем, что аудит эффективности должен оценить, насколько государственные средства были эффективно использованы, экономично и продуктивно потрачены и удовлетворяют ли они достигнутые результаты поставленных целей.

На практике зачастую выделенные бюджетные средства для реализации государственных проектов и программ не расходуются оптимальным способом, а данные программы и проекты не реализуются полностью или частично. Причиной таких неблагоприятных результатов, с одной стороны, является большая коррупция, с другой – некомпетентность и непонимание, как эффективно использовать государственные ресурсы. Это обуславливает актуальность вопроса совершенствования аудита эффективности в современных условиях.

Настоящая работа посвящена развитию аудита эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации. Изучение проблемы аудита эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации представляет собой ощутимый вклад в решение вопросов по развитию и применению аудита эффективности.

**Анализ степени изученности темы.** Теоретические и методические вопросы аудита эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации являются сравнительно новыми и все еще не до конца разработанными.

Работы ряда болгарских и российских авторов посвящены изучением вопросов о теоретических основах государственного аудита, о оценке эффективности контрольных мероприятий и достижения планируемых результатов, о организации, развитии и реформировании систем контроля и аудита эффективности.

Отметим некоторых российских авторов в сфере государственного контроля: Т.В. Антипова, А.Н. Козырин, Т.А. Левоненкова, Н.Ю. Тоичко<sup>1</sup> и др.; в сфере аудита эффективности: Е.В. Дроботова, А.В. Жуков, Ю.А. Колесников, Л.Г. Макарова, Т.В. Самарец, А.Н. Саунин, Н.С. Столяров, А.Д. Шеремет<sup>2</sup> и др.

---

<sup>1</sup> Антипова Т.В. Необходимость организации внутреннего контроля в муниципалитетах // Транспортное дело России. 2013. № 6. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/neobhodimost-organizatsii-vnutrennego-kontrolya-v-munitsipalitetah> (дата обращения: 10.11.2018); Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1; Левоненкова Т.А. Государственный и муниципальный контроль (надзор): поиск эффективных решений // Журнал российского права. 2014. № 9; Тоичко Н.Ю. Государственный финансовый контроль в России: проблема совершенствования. URL: <https://scienceforum.ru/2014/article/2014000747> (дата обращения: 13.12.2018).

<sup>2</sup> Дроботова Е.В. Аудит эффективности бюджетных средств // Молодой ученый. 2014. № 19; Жуков В.А. Аудит эффективности: теория, практика, проблемы // Государственный аудит. Право. Экономика. 2016. № 2. URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_26471898\\_58410928.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_26471898_58410928.pdf) (дата обращения: 13.11.2018); Колесников Ю.А. Государственный аудит эффективности бюджетных расходов: правовое регулирование и способы совершенствования // Аналитический портал «Отрасли права».

Из болгарских авторов отметим таких, как М. Александрова, С. Башева, А. Вейсел, В. Димитров, С. Дурин, Г. Иванов, К. Йорданов, Б. Колева, С. Костова, К. Крумов, Н. Цветкова<sup>1</sup> и другие.

К сожалению, вопросы об аудите эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации и пути его совершенствования недостаточно проработаны и требуют внимания как со стороны болгарских специалистов, так и российских.

**Проблема исследования** заключается в объективно сложившемся противоречии между необходимостью совершенствования аудита эффективности использования бюджетных средств и недостатком практических рекомендаций по совершенствованию указанного процесса в современных условиях.

---

URL: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--plai/article/14035> (дата обращения: 14.11.2018); Макарова Л.Г. Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание. URL: <https://publications.hse.ru/chapters/56030742> (дата обращения: 12.11.2018); Самарец Т.В. Критерии аудита эффективности расходов организации среднего профессионального образования и механизм применения их показателей // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kriterii-audita-effektivnosti-rashodov-organizatsii-srednego-professionalnogo-obrazovaniya-i-mehanizm-primeneniya-ih-pokazateley> (дата обращения: 13.11.2018); Саунин А.Н. Аудит эффективности: выбор критериев для оценки эффективности использования государственных (муниципальных) средств // Вестник АКСОР. 2011. № 1; Жуков В.А., Столяров Н.С. Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности. URL: <http://ksp25.ru/files/001.pdf> (дата обращения: 15.11.2018); Шеремет А.Д. Аудит достоверности, устойчивости и эффективности // Журнал «Аудит». 2016. № 6. URL: <http://auditrf.ru/audit-dostovernosti-ustoychivosti-i-effektivnosti> (дата обращения: 15.11.2018).

<sup>1</sup> Александрова М., Башева С. Икономиката на България и Европейския съюз – наука и бизнес. Счетоводна политика и практика, счетоводни стандарти, финансов одит, контролни системи и вътрешен контрол. София, 2015; Вейсел А. Одитинг. София : Издателска къща «Силела», 2017; Димитров В. Финансовият контрол като институт на българското финансово право // Правна мисъл. 2013. № 1; Дурин С. Счетоводството и независимият финансов одит. София : ФорКом, 2017; Иванов Г., Костова С. Одит на проекти. Свищов : АИ Ценов, 2017; Йорданов К. Основи на одита. София, 2015; Колева Б. Възможности за повишаване на ефективността на одиторската проверка на паричните средства към датата на баланса // Списание «Диалог». 2018. № 1. URL: <https://dlib.univishtov.bg/bitstream/handle/10610/3865/37fc6320593de910c7d9ed1b1b73d25b.pdf?sequence=1&isAllowed=y> (дата обращения: 15.12.2018); Крумов К. Тенденции в развитието на финансовия контрол в България // Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи : Юб. междунар. научнопракт. конф. 25-26.10.2013 г.: 60 г. Фак. «Финанси» и Фак. «Стопанска отчетност». 2013. № 2; Цветкова Н. Съвременни аспекти в развитието на независимия финансов одит в Република България. URL: [https://dlib.univishtov.bg/bitstream/handle/10610/2447/DialogueBook2bul2011\\_1\\_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dlib.univishtov.bg/bitstream/handle/10610/2447/DialogueBook2bul2011_1_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y) (дата обращения: 15.12.2018).

**Гипотеза исследования** заключается в том, что для успешного проведения аудита эффективности использования бюджетных средств, проводимым Счетными палатами Республики Болгария и Российской Федерации, необходимо совершенствовать систему финансового контроля, осуществляемую государственными органами внешнего контроля с целью оценки результативности и экономности процесса использования и распределения располагаемых государственных ресурсов. Усиление контроля за рациональным и эффективным расходованием бюджетных средств и управлением государственной собственностью оказывается возможным на основе использования и обновления существующих методов аудита эффективности.

**Объектом исследования** выступает процесс аудита эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации.

**Предмет исследования** – технологии и методы проведения аудита эффективности использования бюджетных средств, а также пути его совершенствования в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации.

**Целью** работы являются разработка практических рекомендаций по развитию и совершенствованию аудита эффективности в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации.

При проведении исследования предполагается решить следующие **задачи**:

- исследовать теоретические основы аудита эффективности использования бюджетных средств;
- провести сравнительный анализ аудита эффективности, осуществляемого Счетными палатами Республики Болгария и Российской Федерации;
- предложить направления совершенствования аудита эффективности в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации.

**Теоретико-методологическую основу исследования** составила современная концепция системы аудита. Были проанализированы труды российских и зарубежных авторов, рассматривающих отдельные аспекты теории и методологии аудита эффективности, например, В.А. Жуков, Л.Г. Макарова и А.Н. Саунин<sup>1</sup>; работы авторов, посвященные анализу теоретических и правовых проблем государственного финансового контроля, эффективности его функционирования и пути его совершенствования, например, А.Н. Козырин, Ю.А. Колесников, Н.Ю. Тоичко<sup>2</sup> и другие.

В настоящее время на практике выделяется дифференцированный подход к пониманию содержания аудита эффективности. Одна часть ученых полагает, что «аудит эффективности – это новый вид контроля, призванный определить результативность различных бюджетных расходов и их влияние на социально-экономическое положение страны и отдельных регионов», другая – что это «разновидность финансового контроля государственных средств, осуществляемого путем проведения проверок деятельности органов государственной власти, других распорядителей и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Жуков В.А. Аудит эффективности: теория, практика, проблемы // Государственный аудит. Право. Экономика. 2016. № 2. URL: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_26471898\\_58410928.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_26471898_58410928.pdf) (дата обращения: 10.11.2018); Макарова Л.Г. Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание. URL: <https://publications.hse.ru/chapters/56030742> (дата обращения: 11.11.2018); Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств. М., 2015.

<sup>2</sup> Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1; Колесников Ю.А. Государственный аудит эффективности бюджетных расходов: правовое регулирование и способы совершенствования // Аналитический портал «Отрасли права». URL: <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/14035> (дата обращения: 08.11.2018); Тоичко Н.Ю. Государственный финансовый контроль в России: проблема совершенствования. URL: <https://scienceforum.ru/2014/article/2014000747> (дата обращения: 13.12.2018).

<sup>3</sup> Чхутиашвили Л.В. Аудит эффективности как инструмент противодействия коррупции в Российской Федерации // Финансы и управление. 2014. № 3. URL: [http://e-notabene.ru/flc/article\\_13731.html#5](http://e-notabene.ru/flc/article_13731.html#5) (дата обращения: 10.11.2018).

В данном исследовании был использован системный подход, позволивший рассмотреть аудит эффективности как ступень развития системы государственного финансового контроля, которая представляет собой независимую проверку, осуществляемую государственными органами внешнего контроля с целью оценки результативности и экономности процесса расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью. Об этом в своей работе говорит О.И. Карепина<sup>1</sup>.

При написании данной работы были применены такие научные методы как анализ, синтез, дедукция, наблюдение, метод восхождения от абстрактного к конкретному.

**Методы исследования.** В основе проводимого исследования лежат методы системного подхода, сравнительного и структурного анализа, обобщение, систематизация, а также качественный анализ нормативных документов.

**Эмпирической и информационной базой исследования** послужило законодательство Болгарии и России, в частности, Закон о Счетной палате Республики Болгария<sup>2</sup>, Бюджетный кодекс РФ<sup>3</sup>, Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ<sup>4</sup>, СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности<sup>5</sup>, документы

---

<sup>1</sup> Карепина О.И. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-v-sisteme-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-2> (дата обращения: 12.11.2018).

<sup>2</sup> Закон за Сметната палата // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-1685> (дата обращения: 12.11.2018).

<sup>3</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>4</sup> Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>5</sup> СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».



международных организаций, такие как ИНТОСАИ<sup>1</sup> и ЕВРОСАИ<sup>2</sup>, научные статьи и информационные материалы в Интернете и периодических изданиях по вопросам аудита эффективности использования бюджетных средств, а также материалы Счетной палаты Болгарии и РФ об их аналитической и контрольно-ревизионной деятельности.

**Научная новизна.** Сравнительный анализ аудита эффективности использования бюджетных средств в деятельности Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации представляет собой один из основных элементов научной новизны. Автор предлагает направления совершенствования аудита эффективности на основе полученных данных при сравнении работы Счетных палат двух стран.

Научная новизна содержится в следующих основных результатах исследования, полученных лично автором и **выносимых на защиту положений:**

1. Уточнены базовые понятия аудита эффективности, описаны его виды и направления и аргументировано то, что аудит эффективности предназначен для контроля результатов использования государственных средств при проведении последующего государственного контроля. Аудит эффективности обеспечивает проведение комплексного анализа причин и факторов, имеющих отношение к неэффективному использованию бюджетных средств, и создает условия для активной борьбы с коррупцией.

2. Определены основы организации аудита эффективности и содержание его этапов, предложена методика выбора тем и объектов проверки на основе применения совокупности критериев, а также разработаны методы и процедуры подготовки заключений, выводов и рекомендаций по результатам аудита эффективности.

---

<sup>1</sup> Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>2</sup> Организация высших органов финансового контроля Европы (ЕВРОСАИ). URL: <https://www.eurosai.org/ru/about-us/about-eurosai/index.html> (дата обращения: 13.11.2018).

3. Даны рекомендации по аудиту эффективности использования бюджетных средств Счетных палат Республики Болгария и Российской Федерации, реализация которых позволит создать необходимую базу для совершенствования аудита эффективности в государственном контроле использования бюджетных средств и распоряжении государственной собственностью.

**Практическая значимость** результатов исследования состоит в том, что предложенные в работе критерии оценки эффективности, осуществления проверки, а также подготовки и оформления результатов аудита эффективности, могут применяться в деятельности контрольно-счетных органов Болгарии и Российской Федерации. Реализация сформулированных в исследовании предложений по вопросам совершенствования аудита эффективности, проводимых Счетными палатами двух стран, создаст необходимые условия для его применения и оценке использования государственных средств и государственной собственности.

**Апробация работы.** Материалы выпускной квалификационной работы прошли апробацию и были опубликованы в ряде научно-практических сборников посвящённым изучению управления социально-экономическими процессами в рамках приграничного сотрудничества и международных связей<sup>1</sup>.

**Структура и содержание работы** определены составом решаемых проблем и задач. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех разделов, заключения, списка источников литературы, приложения.

---

<sup>1</sup> Генинска С.Г., Надуткина И.Э. Взаимосвязь аудита и пиар в развитии компаний // Средние и малые города приграничных регионов: материалы международного сборника научных трудов. 2018. С. 39-47; Генинска С.Г. Развитие международных отношений между Болгарией и Россией в современных условиях // Международный научно-исследовательский журнал «Межрегиональное и приграничное сотрудничество». 2019. С. 82-88; Генинска С.Г. Об особенностях государственного аудита в Республике Болгария // Управление в XXI веке: сборник статей по материалам студенческой Международной научно-практической конференции. 2017. С. 230-236.

## **РАЗДЕЛ I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ**

На сегодняшний момент времени очень актуальными являются вопросы, связанные с развитием и совершенствованием финансового контроля. Необходима более оптимальная структура управления государственными финансами, позволяющая рационально сформировать и исполнять федеральный бюджет, а это невозможно без укрепления всей системы финансового контроля.

Основой финансирования для исполнения общих функций государства представляет собой федеральный бюджет. Концентрирование федеральных бюджетных средств имеет ключевое значение в новых условиях цифровизации экономики нашей страны для выполнения комплексной финансовой политики. Финансовый контроль и надзор оценки федерального бюджета считается главным инструментом механизма обеспечения устойчивости и результативности реализации государственных бюджетных средств.

В настоящее время существует первоочередная необходимость правового совершенствования правоотношений в сфере бюджета многих стран, которые обусловлены некоторыми изменениями финансово-законодательного направления последних лет где законодатель сделал основной акцент на улучшении ряда процедур рационального использования бюджетных средств, ориентации их на результат. Несовершенство бюджетного законодательства является первоосновой составляющей случаев нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств порождая плодотворную почву для коррупции. Для пресечения нерационального использования ресурсов государства в первую очередь нужно направить все усилия на модернизацию юрисдикционно-правового регулирования в сфере финансового контроля, что позволит значительно сократить количество имеющихся нарушений в бюджетной сфере.

Совершенствование такой финансовой категории как государственного аудита имеет особое значение, в связи с данным фактом существует необходимость его четкого закрепления современных механизмов в законодательном поле для определения повышения результативности использования поступаемых ресурсов бюджетов всех уровней.

Аудит эффективности в последнее время успешно реализуется в полном объеме во множестве зарубежных стран, где высшие и подотчетные им органы аудита эффективности грамотно сформированы и успешно работают в Австрии, Испании, Италии, Польше, Португалии, Канаде, Великобритании и других странах. Данные органы выстраивают методологическое направление осуществления контроля эффективности бюджетных расходов в зависимости от общих поставленных задач и базовых направлений развития своего государства, которое в своей компетенции наделяет их определенным перечнем и объемом полномочий по проведению аудита эффективности, а также с учетом существующих потребностей данного общества как основного пользователя его результатов.

К примеру, в Великобритании аудит эффективности осуществляют Национальное управление аудита, Комиссия аудита Англии и Уэльса, Комитет государственных счетов Шотландии, Управление аудита Северной Ирландии, между которыми существует определенное распределение полномочий. Они проверяют эффективность деятельности региональных органов и учреждений и органов местного самоуправления соответствующей административно-территориальной части Великобритании.

В октябре 1977 года состоялся IX Конгресс Международной организации высших органов аудита в Лиме (Перу). На этом конгрессе единодушно была принята Лимская декларация руководящих принципов аудита<sup>1</sup> (далее –

---

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов аудита // Международная организация высших органов аудита. URL: [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1\\_about\\_us/ISSAIs/RU\\_ISSAI\\_1.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/ISSAIs/RU_ISSAI_1.pdf) (дата обращения: 13.11.2018).

Лимская декларация), в которой впервые был обозначен «аудит эффективности» как термин. В статье 4 Декларации указывается, что наряду с финансовым аудитом есть необходимость в дополнительном типе аудита, а именно аудите эффективности: «В дополнение к этому типу аудита, важность которого неоспорима, имеется также иной равнозначный тип аудита – аудит эффективности, который направлен на проверку экономичности, эффективности и результативности государственного управления. Аудит эффективности включает не только проверку конкретных финансовых операций, но и управленческую деятельность правительства в целом, в том числе организационную и административную системы»<sup>1</sup>. Аудит эффективности также рассматривается и в стандартах европейской (ЕВРОСАИ)<sup>2</sup> и азиатской (АЗОСАИ)<sup>3</sup> организациях высших органов финансового контроля.

На сегодняшний день приняты и действуют ряд Международных стандартов высших органов аудита (ISSAI), которые выпускаются Международной организацией высших органов аудита (ИНТОСАИ). В ISSAI 300 – Основополагающие принципы аудита эффективности даны следующие определение и цель аудита эффективности: «Проводимый ВОА аудит эффективности является независимой, объективной и достоверной проверкой правительственных мероприятий, систем, операций, программ, действий или организаций на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности и на предмет, имеется ли потенциал для их улучшения»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов аудита // Международная организация высших органов аудита. URL: [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1\\_about\\_us/ISSAIs/RU\\_ISSAI\\_1.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/ISSAIs/RU_ISSAI_1.pdf) (дата обращения: 13.11.2018)

<sup>2</sup> Организация высших органов финансового контроля Европы (ЕВРОСАИ). URL: <https://www.eurosai.org/ru/about-us/about-eurosai/index.html> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>3</sup> Азиатская организация высших органов финансового контроля (АЗОСАИ). URL: <http://asosai.org/asosai/> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>4</sup> ISSAI 300 – Основополагающие принципы аудита эффективности // Организация высших органов финансового контроля Европы. URL: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf> (дата обращения: 13.11.2018).

В целом содержания международного стандарта ИНТОСАИ «Основопологающие принципы аудита эффективности» и стандарта государственного аудита, принятого Счетной палатой РФ, схожи, однако их внутренние структуры и порядок изложения информации различны. Данный факт подтверждает тем, что, что международные стандарты являются приоритетными в деятельности Счетной палаты РФ: осуществляется активное участие российского органа высшего финансового контроля не только в разработке международных стандартов, их адаптации и применению на территории России, в связи с чем производится активное формирование и разработка норм законодательства в сфере государственного аудита в РФ.

Проведение аудита эффективности использования государственных средств – для России достаточно новая практика. Несмотря на то, что в стандарте государственного аудита «Аудит эффективности» раскрыты основные положения и порядок проводимой проверки, приведены необходимые требования, дальнейшая регламентация также необходима: методические и методологические указания, рекомендации, различные пояснения по объектам, областям, способам проверки.

Перечень уже утвержденных Счетной палатой РФ стандартов государственного аудита значительно короче перечня международных стандартов ИНТОСАИ, следовательно, область не урегулированных и не усовершенствованных новыми разработками аудиторских проверок велика. Только осуществление более детального контроля с применением большего числа методов, способов, критериев проверки и оценки характера использования государственных средств и эффективности их использования позволит получить более достоверные, точные, обоснованные, качественные данные, необходимые для определения последующих государственных действий и количества необходимых средств для их реализации<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Бекботова, Л.А. Аудит эффективности бюджетных средств, внутренний аудит как составные элементы системы внутреннего контроля // Colloquium-journal. 2018. № 12-4 (23). С. 14.

Изучение полученных результатов по итогам аудита эффективности государственных ресурсов позволяет оценить не только обнаруженные негативные аспекты деятельности государственных органов, но и предложенные рекомендации, которые являются более значимыми для достижения цели аудита государственных средств – определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов, полученных объектами аудита (контроля) для осуществления целей и решения поставленных задач социально-экономического развития России и реализации функций Счетной палаты РФ.

Аудит эффективности имеет цель предоставить новую информацию, анализ или новые наработки и, при возможности, рекомендации по улучшению. Аудиты эффективности предоставляют новую информацию, знания или пользу путем:

- предоставления новых аналитических наработок (более широкий или глубокий анализ, а также новый взгляд);
- большей доступности имеющейся информации для различных заинтересованных сторон;
- представления независимого и авторитетного взгляда или заключения, основанных на аудиторских доказательствах;
- составления рекомендаций, основанных на анализе результатов аудиторских исследований.

Принципы экономичности, эффективности и результативности можно определить следующим образом:

- принцип экономичности означает минимизацию ресурсозатрат. Используемые ресурсы должны предоставляться вовремя, в нужном объеме, нужного качества и по наилучшей цене;
- принцип эффективности означает получение максимальной отдачи от доступных ресурсов. Он относится к взаимосвязи задействованных ресурсов и результатов, с точки зрения объема, качества и своевременности;
- принцип результативности относится к достижению поставленных целей и желаемых результатов.

Аудит эффективности часто включает анализ условий, необходимых для обеспечения соблюдения принципов экономичности, результативности и эффективности. Эти условия могут включать практики и процедуры надлежащего управления для обеспечения корректного и своевременного предоставления услуг. В соответствующих случаях необходимо также принимать во внимание влияние нормативной базы и организационной структуры на эффективность объекта аудита.»<sup>1</sup>.

В настоящий момент проблематика эффективного использования бюджетных средств занимает одно из центральных мест в правовой и экономической науке. Несомненно, от того, насколько государство эффективно расходует денежные средства напрямую зависит общее благосостояние народа, ведь если, к примеру, государству приходится тратить каждый год колоссальное количество денег на переукладку дорожного полотна, которое было положено во время снега или дождя, то о каком строительстве новых дорог мы можем говорить. Подобные вещи происходят во многих отраслях. Также до недавнего времени стояла проблема целевого использования денежных средств, но в связи с проведением ряда антикоррупционных кампаний наметилась тенденция к снижению нецелевых трат. Иная ситуация обстоит с эффективным расходованием денежных средств бюджетов. Позитивных изменений в этой области пока не наблюдается. Связано это с фактическим отсутствием механизмов контроля за эффективным использованием бюджетных средств. Например, Бюджетный кодекс в ст. 28 провозгласил одним из принципов бюджетной системы РФ эффективность использования бюджетных средств<sup>2</sup>. Однако при детальном анализе Бюджетного кодекса мы не обнаружим положений, которые бы занимались реализацией данного принципа, например, санкций

---

<sup>1</sup> ISSAI 300 – Основополагающие принципы аудита эффективности // Организация высших органов финансового контроля Европы. URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>2</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».



именно за неэффективное использование бюджетных средств. В качестве основного способа решения данного вопроса предлагается усовершенствовать финансовый контроль в области эффективного, рационального, экономичного использования денежных средств – аудит эффективности.

Определенные попытки определить понятие, категорию, принципы и цели аудита эффективности предпринимаются и разными специалистами в сфере финансового права. Проводя анализ нормативно-правовых актов, стоит отметить, что в сфере государственного контроля за движением публичных финансов законодательно редко использует терминология «аудит». Поэтому для основополагающего закрепления категории и понятия «аудит эффективности» необходимо рассмотреть в области толкования: «аудит» и «эффективность». В России само понятие «аудит» в первую очередь используется для проведения финансовых проверок достоверности денежной отчетности в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»<sup>1</sup>. В соответствии с ч. 3 ст. 1 приведенного Закона процедура аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности наличия такой отчетности.

Аудит проводится и в банковской сфере: так, обязательному аудиту подлежат годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность кредитной организации, годовая консолидированная финансовая отчетность банковской группы, годовая консолидированная финансовая отчетность банковского холдинга. Тем не менее в сфере государственного финансового контроля данные положения об аудите неприменимы в силу принципиально иного характера правоотношений, которые складываются между аудиторской организацией и аудируемым лицом. В данном аспекте с аудитом эффективности не стоит упоминать.

---

<sup>1</sup> Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

нать о частноправовых обязательственных отношениях, основанных на установленном равенстве субъектов, в данном направлении стоит отметить лишь о публичных правоотношениях, так как текущий процесс организации и проведения аудита эффективности регламентируется нормативно-правовыми направлениями, которые в своей юрисдикционной базе основаны на отношениях власти-подчинения.

Стоит отметить, что аудит в рассматриваемом значении имеет принципиально противоположную, по сравнению с аудитом эффективности, принимаемую цель - проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности на предмет содержания и ее достоверности в том числе законного соответствия действующему законодательству. Таким образом, указанные нормативно-правовые акты, регулирующие в своем значении финансовый аудит, важны в данной категории определения полного по существу содержания полного понятия «аудит» при осуществлении аудита эффективности.

Также особое значение для формирования понятия «аудит эффективности», стоит отметить формы выражения и реализации аудиторских мероприятий. В рамках действующего Федерального закона «Об аудиторской деятельности»<sup>1</sup> очевидна констатация факта, что аудит есть не что иное, как независимая проверка отчетности, но стоит отметить, что согласно ст. 267.1 БК РФ под проверкой понимается совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности отдельных финансовых и хозяйственных операций, достоверности бюджетного (бухгалтерского) учета и бюджетной (бухгалтерской) отчетности в отношении деятельности объекта контроля за определенный период<sup>2</sup>. Именно в приведенном контексте трактуется в полной мере понятие «аудит» многими независимыми специалистами в сфере финансового права и законодательства экономики поэтому аудит есть

---

<sup>1</sup> Об аудиторской деятельности : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>2</sup> Крутоус А.И. Аудит эффективности и финансовый аудит // Научный журнал. 2018. № 11 (34). С. 35.

не что иное, как направленный процесс независимой полной проверки финансовой отчетности данного предприятия.

В рамках осуществления аудита эффективности категория «проверка» не должно в целом восприниматься как единичное действие контроля. Учитывая вышесказанное стоит отметить, что под проверкой должна пониматься целенаправленная деятельность уполномоченного органа по осуществлению аудита эффективности как данного вида финансового контроля, в рамках которой при реализации применяются специальные для этого методы. Таким образом, аудит эффективности – контрольно-аналитическое мероприятие, направленное в полной мере на совершенствование организации администрирования государственной в том числе и муниципальной собственности расходов государственных финансовых средств, их экономии, но стоит и отметить, что не стоит воспринимать категорию аудит эффективности в рамках единично применяемого контрольного мероприятия. Точнее стоит характеризовать его как некоторый комплекс соответствующих нормативно-финансовых процедур.

Для более четкого формирования полной оценки об «аудите эффективности» необходимо в данном направлении проанализировать содержательное наполнение другой его составляющей не менее важной категории – «эффективность». Полное и непосредственное определение эффективности отсутствует в отечественном законодательстве, потому как является термином мультидисциплинарным и встречается не только в юриспруденции, но и в философии, экономике и других гуманитарных науках. Но принцип эффективности закреплён во многих нормативно-правовых и законодательных актах РФ, так БК РФ в ст. 34 устанавливает в качестве основного принципа бюджетной системы РФ категорию «эффективности использования бюджетных средств»<sup>1</sup>.

Касаемо понятия аудита эффективности в науке имеется ряд мнений. С точки зрения Г. В. Черниковой аудит эффективности - это независимая оценка

---

<sup>1</sup> Мишина М.А. Аудит эффективности как инструмент обеспечения бюджетной безопасности // Вестник современных исследований. 2018. № 10 (25). С. 194.

эффективности и результативности правительственных мероприятий, программ или организаций с точки зрения их экономичности и соответствия целям. Он утверждает, что аудит эффективности в настоящее время не просто дополняет традиционные проверки законности и целевого использования бюджетных средств Счетной палаты Российской Федерации, а наполняет новым содержанием саму систему государственного аудита<sup>1</sup>.

«Аудит эффективности – это новая ступень развития системы государственного финансового контроля, которая представляет собой независимую проверку, осуществляемую государственными органами внешнего контроля с целью оценки результативности и экономности процесса расходования бюджетных средств и управления государственной собственностью», – считает И. А. Мальсагов<sup>2</sup>.

Л. Г. Макарова в своей статье «Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание» дает следующее определение аудита эффективности: «Аудит эффективности – это широко распространенный за рубежом и получающий развитие в нашей стране вид аудиторской деятельности, направленный на выражение мнения аудитора об экономичности, продуктивности и результативности финансово-хозяйственных и управленческих процессов и операций, проектов и программ деятельности, мероприятий в государственном и частном секторах. Аудит эффективности определяется как системный, целенаправленный и организованный процесс получения и экспертно-аналитической оценки объективных данных о результативности, экономичности и продуктивности экономической деятельности аудируемого лица (органа государственной власти и управления, субъекта хозяйствования, организации, группы организаций) или программы деятельности с целью установить уровень соответствия этих данных определенным критериям и на основании этого

---

<sup>1</sup> Черникова Г.В. Экономическая сущность комплекса контрольных мероприятий в сфере закупок товаров, работ, услуг // Современная экономика: проблемы и решения. 2019. № 2 (110). С. 43.

<sup>2</sup> Мальсагов И.А. К вопросу о критериях аудита эффективности // Экономика и предпринимательство. 2019. № 2 (103). С. 864.

выразить мнение об эффективности аудируемой деятельности или программы и дать рекомендации, направленные на улучшение эффективности»<sup>1</sup>.

В. А. Жуков и Н. С. Столяров подчеркивают, что «аудит эффективности – это новая перспективная форма государственного финансового контроля. Отличительными чертами аудита эффективности являются его системность, под которой следует понимать охват всех функций финансового контроля (контрольной, аналитической, синтетической); созидательность, которая предполагает выход на конкретные предложения по повышению эффективности деятельности подконтрольных объектов и мониторинг исполнения предложений и рекомендаций. В результате государственный финансовый контроль наряду с тем, что является функцией управления, становится и непосредственной производительной силой»<sup>2</sup>.

Контрольная функция подразумевает создание у объектов контроля элемента ответственности за соблюдение законодательства отношений в экономической и финансовой сферах. Аналитическая функция – это проведение системного анализа причинно-следственных связей выявленных нарушений и проблем. Разработка конкретных предложений для повышения эффективности деятельности объектов контроля является синтетической функцией аудита эффективности.

На сегодняшний день принцип эффективности использования государственных ресурсов является одним из основных принципов бюджетной си-

---

<sup>1</sup> Макарова Л.Г. Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание. URL: <https://publications.hse.ru/chapters/56030742> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>2</sup> Жуков В.А., Столяров Н.С. Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности. URL: <http://ksp25.ru/files/001.pdf> (дата обращения: 13.11.2018).

стемы Российской Федерации, о чем свидетельствует ст. 28 Бюджетного кодекса<sup>1</sup>. В болгарском законодательстве одна из основных задач Счетной палаты является контроль за эффективным использованием бюджетных средств – ст. 2 Закона о Счетной палате<sup>2</sup>.

Для соблюдения этих принципов и задач нужно, чтобы контролирующие органы создали адекватные и современные методы и инструменты государственного финансового контроля. В свою очередь создание и внедрение таких методов и инструментов позволит лучше определять степень достижения тех социально-экономических результатов, которые были запланированы, и тем самым, дать оценку, насколько эффективно использовались государственные средства.

В связи с этим применение аудита эффективности использования бюджетных средств приобретает все большее значение, что также отражается и в качественных изменениях последних лет в финансовом законодательстве, а именно, применяется принцип самостоятельности бюджетов разных уровней; бюджетирование ориентировано на результат; были расширены права бюджетополучателей, повысилась их ответственность за достижение целей финансирования; бюджетное планирование перешло к программно-целевому методу; происходит изменение системы налогов. Наряду с этим, в последнее время наблюдается увеличение финансово-экономической деятельности государства: инвестиции в отдельные сектора экономики увеличились, а межбюджетные трансферты применяются все шире.

Предметы и объекты аудита эффективности определены в Стандарте внешнего государственного аудита: «Предметом аудита эффективности является использование федеральных ресурсов (средства федерального бюджета,

---

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018), Ст. 28 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>2</sup> Закон за Сметната палата // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-1685> (дата обращения: 12.11.2018).

средства бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, федеральная собственность) и иных (средства бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов – получателей межбюджетных трансфертов из федерального бюджета, средства бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов в части средств, переданных из Федерального фонда обязательного медицинского страхования, средства, полученные государственными учреждениями от приносящей доход деятельности, и другие) ресурсов. Предметом аудита эффективности является также деятельность объектов аудита (контроля) по использованию федеральных и иных ресурсов. В процессе аудита эффективности в пределах полномочий Счетной палаты проверяются: организация и процессы использования федеральных и иных ресурсов; результаты использования федеральных и иных ресурсов»<sup>1</sup>.

Для объекта аудита дано следующее определение: «Объектами аудита (контроля) при проведении аудита эффективности являются федеральные государственные органы (в том числе их аппараты), органы государственных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, федеральные государственные учреждения, федеральные государственные унитарные предприятия, государственные корпорации, государственные компании, хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах, государственные органы субъектов Российской Федерации (в том числе их аппараты), органы местного самоуправления, иные организации, на которые распространяются контрольные полномочия Счетной палаты, установленные частями 1 - 2, 4 статьи 15 Закона о Счетной палате»<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>2</sup> СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

Следует отметить, что аудит эффективности по видам характеризуется большим разнообразием. В своем труде «Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности» В.А. Жуков и Н.С. Столяров указывают 19 видов и направлений аудита эффективности, в том числе:

- «аудит эффективности деятельности органов исполнительной власти;
- аудит эффективности исполнения отдельных государственных функций органом исполнительной власти;
- аудит эффективности исполнения государственных функций и заказов получателями бюджетных средств;
- аудит эффективности организации бюджетного процесса;
- аудит эффективности исполнения федерального (регионального) бюджета;
- аудит эффективности деятельности крупных народнохозяйственных комплексов (топливно-энергетического, военно-промышленного, природоохранного и т.п.);
- аудит эффективности крупных программно-целевых комплексов (космические, научные, технологические, территориальные программно-целевые комплексы);
- аудит эффективности федеральных (региональных) программ;
- аудит эффективности инвестиционных федеральных и региональных программ;
- аудит эффективности использования средств федерального (регионального) бюджета;
- аудит эффективности использования государственной собственности;
- аудит эффективности использования природных и иных государственных ресурсов;



- аудит эффективности использования средств государственных внебюджетных фондов;
- аудит эффективности предпринимательской деятельности.

Возможны и другие направления аудита эффективности, отражающие те или иные стороны деятельности государственной власти, например:

- аудит эффективности административной реформы;
- аудит эффективности жилищно-коммунальной реформы;
- аудит эффективности монополий;
- аудит эффективности законодательной деятельности;
- аудит эффективности ценообразования»<sup>1</sup>.

Выделим следующие основные задачи аудита эффективности:

- определить или оценить, насколько эффективно были использованы федеральные и иные ресурсы;
- повысить эффективность использования государственных ресурсов
- для этого на основе результатов аудита эффективности подготавливаются рекомендации, которые внедряются в деятельности контрольных объектов;
- информировать заинтересованных лиц по завершению аудита эффективности о результатах контрольных мероприятий в части того, насколько результаты использованных государственных средств удовлетворяют общественным потребностям, а также насколько были достигнуты и решены поставленные цели и задачи социально-экономического развития Российской Федерации.

Аудит эффективности является элементом государственного финансового контроля и позволяет достичь в полной мере его основной цели: повышение результативности использования государственных ресурсов и, как следует из этого, обеспечение эффективности государственного управления, что, в свою очередь, делает возможным своевременное предотвращение кризисных

---

<sup>1</sup> Жуков В.А., Столяров Н.С. Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности. URL: <http://ksp25.ru/files/001.pdf> (дата обращения: 13.11.2018).

явлений в экономической системе, и в частности, в бюджетно-налоговой и денежно-кредитной сферах.

Необходимость внедрения аудита эффективности в практику государственного финансового контроля обосновывается следующими обстоятельствами:

- нужно повысить результативность, эффективность и действенность государственного финансового контроля;
- деятельность исполнительных органов власти и иных организаций, которые используют государственные ресурсы, требует существенного улучшения;
- деятельность органов исполнительной власти и иных бюджетополучателей должна подвергаться объективной и независимой оценке эффективности;
- необходимость в повышении прозрачности деятельности организаций, использующих государственных средств;
- в органах государственной власти требуется усиления борьбы с коррупцией;
- ответственность за принимаемые решения в органах власти должна быть персональная;
- переход к бюджетированию по результатам деятельности.

Таким образом, аудит эффективности включает новые задачи и значительно расширяет цели и предмет государственного финансового контроля в сравнении с традиционным финансовым аудитом.

Аудит эффективности, как правило, охватывает вопросы, имеющие огромное значение для общества, защищает финансовые интересы государства, позволяет установить причинно-следственные связи их несоблюдения. В связи с тем, что аудит эффективности дает возможность своевременно разработать предложения по устранению причин, создающих условия для отступления от установленных законодательством требований, он имеет большую

социально-экономическую значимость. Востребованность его особенно велика в тех странах, бюджеты которых ориентированы на достижение конечного результата<sup>1</sup>.

В современных условиях государственный финансовый контроль переориентируется от традиционных проверок правильности и законности распределения государственных средств к эффективному, результативному и экономичному использованию этих ресурсов.

Аудит эффективности позволяет провести оценку эффективного и результативного использования выделенных из бюджета учреждениям госсектора средств на выполнение государственного (муниципального) задания. В соответствии со ст. 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации<sup>2</sup> эффективность использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов участники бюджетного процесса в рамках установленных им бюджетных полномочий должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности).

В аудите эффективности значимым является не сам факт невыполнения каких-либо показателей как результат аудита эффективности использования государственных средств, сколько определение потенциала для улучшения этих показателей. Поэтому только разработка качественных методик аудита эффективности с проработкой критериев эффективности позволит достичь нужных результатов в эффективном использовании бюджетных средств. Пример такой методики представлен в таблице 1.

---

<sup>1</sup> Чайковская Л.А. Вопросы повышения эффективности государственного финансового контроля за внутренними и внешними заимствованиями // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-povysheniya-effektivnosti-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-za-vnutrennimi-i-vneshnimi-zaimstvovaniyami> (дата обращения: 10.11.2018).

<sup>2</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

Пример комплексной методика оценки эффективности использования бюджетных ассигнований<sup>1</sup>

Направление оценки	Информационный источник	Назначение оценки	Состав показателей для проведения оценки
1. Оценка финансового обеспечения деятельности учреждения	План финансово-хозяйственной деятельности учреждения	Определение состава и структуры поступления в разрезе источников финансового обеспечения	Доля субсидии на финансовое обеспечение выполнения ГМЗ
			Удельный вес субсидии на иные цели
			Удельный вес субсидии на осуществление капитальных вложений
2. Оценка полноты выполнения плановых показателей государственного (муниципального) задания	Государственное (муниципальное) задание и отчет о его выполнении	Определяется поквартальное исполнение утвержденных плановых назначений показателей количества, качества оказания госуслуг	Процент исполнения утвержденных плановых назначений показателей количества и качества оказываемых услуг
3. Оценка эффективности и результативности выполнения государственного (муниципального) задания	Государственное (муниципальное) задание и отчет о его выполнении	Определяется эффективность и результативность выполнения задания	К <sub>об</sub> – объемы оказания услуг
			К <sub>кач</sub> – качество оказания услуг
			К <sub>рез</sub> – результативность выполнения задания
			К <sub>фин</sub> – полнота использования бюджетных средств на выполнение задания

В рамках приведенной в таблице 1 методики эффективность расходования бюджетных средств анализируется на стадии планирования и исполнения как непрограммных мероприятий, так и государственных программ. Однако все еще существует потребность в выработке единых подходов к выбору критериев оценки эффективности использования бюджетных средств, а также к

<sup>1</sup> Салимурзаева Л.И. Аудит в системе финансового контроля // Academy. 2019. № 1 (40). С. 54.

порядку их применения для различных отраслей и видов расходов. Таким образом, можно отметить, что в настоящее время необходима доработка нормативно-правовых актов по аудиту эффективности как в России, так и в Болгарии, а также не решена проблема разработки единой и полной концепции и методик проведения аудита эффективности.

Оценка эффективности использования средств находится в зависимости от качества бюджетного планирования. Значительная часть бюджетных ассигнований планируется лишь с определением объемов, без конкретизации количественных и качественных показателей. Повсеместное внедрение и распространение программно-целевого метода планирования представляется автором как способ увязки бюджетных ассигнований с конкретными статьями расходов. Однако на сегодняшний день в России остается высокая доля непрограммных расходов, достоверная оценка эффективности которых затруднительна<sup>1</sup>.

Важно понимать, что по результатам аудита эффективности происходит ответ на вопрос о причинах, которые не позволяют добиться ожидаемых результатов, в то время как такой ответ дает финансовый аудит. Итоги финансового аудита позволяют устранить допущенные ошибки и просчеты и служат основой для проведения аудита эффективности. Поэтому наряду с аудитом эффективности крайне важно обеспечивать четкий и достоверный механизм проведения финансового аудита.

Аудит эффективности – важный этап перехода системы государственного финансового контроля на уровень, отвечающий потребностям современного реформирования бюджетной сферы. Для того чтобы действительно сформировать мощную систему государственного финансового контроля необходимо, чтобы аудит эффективности способствовал повышению качества бюджетного процесса и государственного управления и распоряжения бюджет-

---

<sup>1</sup> Алибекова Б.А., Бейсенова Л.З., Шахарова А.Е. Аудит эффективности в зарубежной практике // Статистика, учет и аудит. 2018. Т. 2. № 69. С. 64.

ными средствами, сближения с международной практикой. Совершенствование аудита эффективности в России крайне важно, так как этот инструмент несет в себе социально значимый эффект использования средств и может способствовать более эффективному решению значимых для общества социально-экономических задач.

В отличие от финансового аудита, в котором доказательства подтверждают выявленные факты нарушения нормативных правовых актов, доказательства, получаемые в ходе проведения аудита эффективности, должны убеждать в наличии недостатков в деятельности объектов проверки, которые приводят к неэффективному использованию ими бюджетных средств.

Основы организации и осуществления данного контроля определены в методике проведения аудита эффективности использования государственных средств, которая разработана Счетной палатой РФ. Согласно ст. 34 Бюджетного кодекса Российской Федерации принцип эффективности использования бюджетных средств означает, что при составлении и исполнении бюджетов уполномоченные органы и получатели бюджетных средств должны исходить из необходимости достижения заданных результатов с использованием наименьшего объема средств (экономности) и (или) достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативности)<sup>1</sup>.

Это означает, что на этапе составления или исполнения бюджета ответственны за составление и исполнение бюджетов органы исполнительной власти, нужно руководствоваться из достижения одной из двух целей: либо достижения наилучшего результата, либо достижения запланированных результатов. Для достижения запланированных результатов органам исполнительной власти следует стремиться к экономии бюджетных ресурсов, а для дости-

---

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018), Ст. 34 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

жения наилучшего результата органы исполнительной власти могут полностью использовать те средства, которые предусмотрены в бюджете для финансирования соответствующих мероприятий. Нужно отметить, что Бюджетный кодекс РФ не допускает превышение использования запланированных средств установленными лимитами, даже если при этом достигается максимальный результат.

Отмечая результаты, при которых можно достичь внедряя эффективность аудита в систему государственного контроля и аудита, следует отметить, что с его помощью можно осуществить объективную и своевременную проверку эффективности и результативности при реализации государственной политики управления основными фондами денежных средств, так же обеспечивается предоставление объективной и прозрачной информации о работе функционирования и деятельности государственных органов, позволяет принять для них определенные рекомендации по повышению эффективности управления государственными финансами, а также оценить полученные результаты при реализации государственных контрактов и разноплановых целевых программ федерального значения.

Определенные препятствия внедрения эффективности аудита в систему финансового контроля РФ обусловлена тем аспектом, что в российском законодательстве отсутствует необходимая для данного применения нормативно-правовая база. В первую очередь стоит учесть то, что ни в федеральных законах, ни в подзаконных актах не содержится в полном объеме полноценного легального определения аудита эффективности, хотя существующие определенные предпосылки к его юрисдикционному формированию имеются уже сейчас.

Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований также осуществляют бюджетные полномочия по аудиту эффективности в соответствии

со ст. 157 БК РФ<sup>1</sup>, направленному в категории применения на определение экономности и полученной результативности использования средств бюджет. В данной статье законодатель предоставляет органам внешнего финансового контроля определенные полномочия по осуществлению в применении аудита эффективности определяя его основные цели, что позволяет выделить данную категорию в качестве обособленного вида государственного финансового контроля, осуществляемого Счетной палатой РФ, который должен обладать собственными целями и способами реализации в эффективном применении.

Аудит эффективности применяется в категориях и целях определения использования эффективности федеральных и иных ресурсов в пределах существующих компетенции Счетной палаты, полученных объектами аудита и финансового контроля для достижения запланированных целей, решения важных поставленных задач развития РФ в социально-экономическом ракурсе и осуществления в полной мере возложенных на нее функций. Данная норма в своем толковании для широкого законодательного применения имеет определенные недостатки: во-первых, приведенные положения в полной мере не определяют поставленное значение рассматриваемого вида аудита; во-вторых, они отображают направления и цели аудита эффективности лишь в узких рамках деятельности Счетной палаты РФ, несмотря на то что данный вид деятельности может реализовываться и другими органами финансового контроля<sup>2</sup>. Поэтому разработка структурно-логической базы аудита эффективности в РФ стала основной поставленной задачей Счетной палаты РФ, которая реализуется ею в рамках формирования устанавливаемых стандартов финансового контроля.

Говоря о недостатках, которые на данный момент имеются, можно утверждать, что для полноценного использования аудита эффективности

---

<sup>1</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018), Ст. 157 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>2</sup> Лисицкая А.В. Повышение эффективности государственного финансового контроля в сфере транспорта // Экономика и предпринимательство. 2019. № 1 (102). С. 80.



необходимо решить ряд проблем нормативно-правового характера, в частности, ввести ответственность за неэффективное использование бюджетных средств, определить точные критерии и методы определения эффективности и рациональности государственных расходов. Это позволит органам финансового контроля подходить к проверке деятельности органов исполнительной власти более системно, охватить проверкой более широкий диапазон их деятельности, а также эффективнее противодействовать коррупции. Еще одним достоинством будет являться существенное улучшение качества работ и услуг, оказываемых населению. Соответственно, будет обеспечена общественная поддержка проводимых реформ. Люди будут видеть, что их налоговые отчисления не тратятся впустую, возрастет уровень доверия к власти.

Для достижения таких результатов необходима комплексная реформа, которая будет затрагивать в том числе бюджетное, налоговое, административное законодательство. Текущая модель распределения бюджетов в зависимости от степени освоения выделенных средств показала свою несостоятельность. Чтобы в этом убедиться, достаточно посмотреть на пример с дорогами, которые кладутся в снег, нарушая все законы логики и здравого смысла. Требуется разработать алгоритм распределения бюджетных средств исходя из эффективности и реальной возможности достижения наилучших результатов.

Можно сделать следующие выводы о теоретических основах аудита эффективности использования бюджетных средств:

1. Термин «аудит эффективности» впервые был зафиксирован в Лимской декларации руководящих принципов аудита. Он является независимой, объективной и достоверной проверкой государственных мероприятий, систем, организаций, операций, программ или действий на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности, а также анализируется потенциал для их улучшения. Принцип эффективности использования государственных ресурсов является одним из основных принципов бюджетной системы как для Российской Федерации, так и для Республики Болгария.

2. Аудит эффективности позволяет провести комплексный анализ причин и факторов, имеющих отношение к неэффективному использованию бюджетных средств, а наряду с этим, создает условия для активной борьбы с коррупцией, так как он обеспечивает реальную оценку расходования государственных средств. Счетные палаты Республики Болгария и Российской Федерации как высшие органы государственного финансового контроля, в соответствии со стандартами ИНТОСАИ, могут проводить мероприятия для оценки эффективности и делать выводы о неэффективном расходовании бюджетных средств в отношении всех областей деятельности государства, связанных с расходованием и использованием бюджетных средств при наличии законодательно установленного права на данный вид проверок.

3. Аудит эффективности рассматривает вопросы, которые имеют большое значение для общества, он призван защищать финансовые интересы государства и выявляет причинно-следственные связи их неисполнения. Его большая социально-экономическая значимость обуславливается тем, что он допускает своевременную выработку предложения по устранению и недопущению причин, создающих условия для нарушения установленных законодательством требований. Аудит эффективности использования бюджетных средств является важнейшим этапом совершенствования системы государственного финансового контроля, а его цель – это повышение результативности использования государственных ресурсов и обеспечение эффективности государственного управления. Аудит эффективности как сравнительно новый вид финансового контроля нуждается в доработке и совершенствовании.

## **РАЗДЕЛ II. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМОГО СЧЕТНЫМИ ПАЛАТАМИ РЕСПУБЛИКИ БОЛГАРИИ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Счетные палаты Болгарии и России являются независимыми органами государственного аудита. Счетная палата РФ является структурой, подконтрольной Федеральному Собранию Российской Федерации и формируемой непосредственно Президентом и Государственной Думой. В выполнении своих задач действует самостоятельно и независимо от решений вышеуказанных органов. Счетная палата Болгарии является Высшим аудиторским учреждением Болгарии, осуществляет контроль за исполнением бюджета и выбирается Народным собранием.

Счетная палата РФ выполняет внешний государственный аудит (контроль) в отношении федеральных государственных органов, органов государственных внебюджетных фондов, Центрального банка Российской Федерации, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий, государственных корпораций и государственных компаний, хозяйственных товариществ и обществ с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах, государственных органов субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления в пределах компетенции, установленной Бюджетным кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации». Кроме того, Счетная палата осуществляет внешний государственный финансовый аудит (контроль) в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, физических лиц – производителей товаров, работ и услуг – в том случае, если им по условиям договоров предоставляются средства из федерального бюджета и государственные гарантии Российской Федерации, или они используют федеральное имущество. Объектами контроля являются также кредитные организации, осуществляющие отдельные операции со средствами

федерального бюджета. В соответствии с поручениями Совета Федерации и Государственной Думы, а также обращениями Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации Счетная палата может осуществлять внешний государственный аудит (контроль) в отношении иных организаций<sup>1</sup>.

Задачами Счетной Российской Федерации палаты являются:

- организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации;
- определение эффективности и соответствия нормативным правовым актам Российской Федерации порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, в том числе для целей стратегического планирования в Российской Федерации;
- анализ выявленных недостатков и нарушений в процессе формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, выработка предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного процесса в целом в пределах компетенции;
- оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств федерального бюджета, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет федеральных и иных ресурсов, в пределах компетенции Счетной палаты;

---

<sup>1</sup> Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/> (дата обращения: 13.04.2019).

– определение достоверности бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и годового отчета об исполнении федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

– контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета и средств государственных внебюджетных фондов в Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и иных кредитных организациях Российской Федерации;

– обеспечение в пределах своей компетенции мер по противодействию коррупции<sup>1</sup>.

Для реализации своих функций Счетная палата РФ тесно взаимодействует с Государственной Думой и Советом Федерации Федерального Собрания Российской Федерации, со структурами гражданского общества и общественного контроля, а также с правоохранительными органами Российской Федерации.

В Болгарии сфера контроля деятельности Счетной палаты определяется ст. 6 Закона о Счетной палате<sup>2</sup>, где сказано, что осуществляется аудит:

- государственного бюджета;
- бюджета государственного общественного страхования;
- бюджета Национального фонда медицинского страхования;
- муниципальных бюджетов;
- других бюджетов, принятых Народным собранием.

Счетная палата также проверяет:

– бюджеты и внебюджетные счета и фонды распорядителей бюджетных кредитов и управление их активами;

---

<sup>1</sup> Счетная палата Российской Федерации. URL: <http://www.ach.gov.ru/> (дата обращения: 13.04.2019).

<sup>2</sup> Закон за Сметната палата // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-1685> (дата обращения: 12.11.2018).

- независимые бюджеты Болгарской академии наук, государственных университетов, Болгарского национального телевидения, Болгарского национального радио и других автономных бюджетов;
- бюджетные и внебюджетные фонды, средства которых предоставляются лицам, осуществляющим экономическую или некоммерческую деятельность;
- средства из фондов и программ Европейского союза (ЕС), включая их управление соответствующими органами и конечными пользователями средств;
- бюджетные расходы Болгарского национального банка и их управление;
- формирование годового превышения доходов над расходами Болгарского национального банка в связи с государственным бюджетом и другими отношениями банка с государственным бюджетом;
- появление и управление государственным долгом, гарантированным государством долгом, муниципальной задолженностью и использованием долговых инструментов;
- доходы от приватизации и концессии на соответствующих счетах, их распределение и расходы;
- осуществление международных договоров, конвенций или других международных документов, если это предусмотрено в соответствующем международном акте или это делегировано уполномоченным органом;
- другие государственные средства и деятельность, если это предусмотрено законом.

Счетная палата Болгарии проверяет работу по созданию и функционированию систем финансового управления и контроля в бюджетных организациях. Она проводит ревизию и удостоверяет годовую финансовую отчетность бюджетных организаций и может аудировать государственные предприятия по решению Народного собрания.

Счетная палата Болгарии проводит следующие типы проверок:

1. Финансовый аудит – это выражение независимого мнения аудитора, т.е. насколько финансовая отчетность бюджетной организации дает достоверное и объективное представление о его финансовом положении и собственности в соответствии с выявленной общей структурой финансовой отчетности.

2. Аудит соответствия – означает проверку систем финансового управления и контроля, включая решения по внутреннему аудиту и управлению, касающиеся организации, планирования, управления, отчетности и контроля за бюджетными и другими государственными ресурсами и деятельностью проверяемого субъекта, с целью соблюдения установленных законом требований, внутренних актов и договоров.

3. Аудит эффективности – это проверка деятельности по планированию, осуществлению и контролю на всех уровнях управления в проверяемом субъекте с учетом их эффективности и экономичности.

4. Специфические аудиты – это проверки, проводимые в соответствии с положениями и условиями специального закона. Это могут быть комбинированные аудиты, которые объединяют подходы к финансовому аудиту, аудиту соответствия и аудиту эффективности.

Счетная палата Болгарии может также проводить документальные и фактические проверки и другие контрольные действия юридических лиц, возложенных на нее специальными законами только в рамках своей аудиторской деятельности и в соответствии с порядком Закона.

Анализ деятельности Счетной палаты Болгарии показывает, что это финансовое-контрольное учреждение обладает характеристиками существенного и важного атрибута государственной власти, что напрямую связано с работой законодательного органа Республики Болгария в трех аспектах.

Во-первых, Счетная палата несет ответственность за осуществление своей деятельности перед законодателем.

Во-вторых, наряду с контролем над бюджетом и другими государственными средствами, Счетная палата предоставляет Народному собранию надеж-

ную информацию об использовании средств в соответствии с принципами законности, эффективности и экономности, а также в отношении правильной и достоверной отчетности об исполнении соответствующих бюджетов.

В-третьих, качество контроля за государственным аудитом повышается<sup>1</sup>.

Единство рассмотренных аспектов объясняет характер деятельности Счетной палаты по объединению деятельности по оперативному контролю с обобщенными выводами, оценками и предложениями<sup>2</sup>.

Если детально рассмотреть основные функционально-структурированные направления деятельности Счетной палаты Болгарии, то можно утверждать, что каждое из них подразумевает совершенствование конкретного подхода. Некоторые специалисты по финансовому контролю и аудиту<sup>3</sup> полагают, что он в основном опирается на три подхода: подход, ориентированный на результат; проблемно-ориентированный подход; системно-ориентированный подход.

В ряде случаев необходимо применять комбинацию этих подходов в соответствии со спецификой и конкретными задачами, установленными в соглашении. Первый анализирует эффективность запланированных результатов. Второй пересматривает причину проблем. Третий ориентирован на состояние управления системы.

При осуществлении своей деятельности Счетная палата Болгарии взаимодействует с государственными органами в целях повышения эффективности системы контроля и борьбы с преступностью и коррупцией; с профессиональными и неправительственными организациями для обмена передовым опытом и профессиональным развитием; с Агентством по государственным финансовым инспекциям; Национальным агентством по доходам, таможенной админи-

---

<sup>1</sup> Стоянов Е. Институционално усъвършенстване на одитните модели // Годишник на ВУАРР. том IV. 2016. С. 185-186.

<sup>2</sup> Стоянов Е. Няколко въпроса по одитинг. Бургас, Либра скорп, 2018. С. 67.

<sup>3</sup> Антов М., Иванов Г., Костова С., Крумов К., Стойкова П., Тананеев Е., Томева М., Цветкова Н. Теория на контрола. Свищов, АИ Ценов, 2017. С. 31.



страцией, органами по принудительному сбору государственной задолженности, органами Государственного агентства «Национальная безопасность», а также судебными органами для улучшения состояния дебиторской задолженности и борьбы с преступностью.

Счетная палата Болгарии сотрудничает с Европейской счетной палатой и высшими аудиторскими учреждениями других стран в области внешнего аудита и представляет Республику Болгария в международных организациях высших органов аудита. Счетная палата может проводить совместные проверки с Европейской счетной палатой средств, предоставленных Фондами Европейского союза, и высшими учреждениями аудита других стран для исполнения международных документов, если это предусмотрено в двусторонних или многосторонних соглашениях.

В последние годы Счетные палаты Болгарии и России уделяют особое внимание как изучению аудита эффективности, применяемого в зарубежных странах, так и его применение на практике. Аудит эффективности использования бюджетных средств повышает прозрачность в деятельности органов власти, а также призван предоставить заинтересованным лицам точную и полную информацию о результатах деятельности власти.

Внедрение и применение на практике аудита эффективности означает, что сфера контроля расширяется и уже не ограничивается проверкой только соответствия расходов нормативным актам. Уделяется большое внимание как случаям несоответствия расходов установленным нормам, так и случаям, в которых выявлены необоснованные, чрезмерные затраты и неэффективное расходование бюджетных средств.

Крупнейшей международной структурой в области государственного аудита является Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ – INTOSAI)<sup>1</sup> и региональных организаций ЕВРОСАИ<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ). URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>2</sup> Организация высших органов финансового контроля Европы (ЕВРОСАИ). URL: <https://www.eurosai.org/ru/about-us/about-eurosai/index.html> (дата обращения: 13.11.2018).

И АЗОСАИ<sup>1</sup>. Организация объединяет высшие органы финансового контроля (или счетные палаты) в странах ООН. Ее членами являются 194 стран. Счетная палата РФ стала ее членом в 1995 г., а Счетная палата Болгарии – в 2001 г.

Счетные палаты Республики Болгария и Российской Федерации как высшие органы государственного финансового контроля, в соответствии со стандартами ИНТОСАИ, могут проводить мероприятия для оценки эффективности и делать выводы о неэффективном расходовании бюджетных средств в отношении всех областей деятельности государства, связанных с расходованием и использованием бюджетных средств при наличии законодательно установленного права на данный вид проверок. Контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований являются органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля и также осуществляют бюджетные полномочия по аудиту эффективности, направленному на определение экономности и результативности использования бюджетных средств.

Счетные палаты РФ и Болгарии осуществляют внешний государственный аудит (контроль) на основе принципов законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности.

В настоящий момент в России выделяют два стандарта, которые регулируют проведение аудита эффективности использования бюджетных средств – «СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств»<sup>2</sup> и «СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности»<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Азиатская организация высших органов финансового контроля (АЗОСАИ). URL: <http://asosai.org/asosai/> (дата обращения: 13.11.2018).

<sup>2</sup> СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств» (утв. Решением Коллегии Счетной палаты РФ, протокол от 09 июня 2009 г. № 31К (668)) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

<sup>3</sup> СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности (утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

Однако данные стандарты не имеют обязательный характер и, так как отсутствует законодательное закрепление, то контрольно-счетные органы субъектов РФ вправе создавать свои стандарты и методики проведения аудита эффективности, которые могут отличаться от вышеуказанных.

Следует отметить, что Счетная палата РФ и множество КСО субъектов разработали свои стандарты проведения аудита эффективности и уже наработан опыт в проведении аудита в сферах расходов, которые имеют социально-значимый характер. Но есть проблемы при выборе целей и вопросов, и, при выборе критериев для оценки эффективности расходования государственных ресурсов. Есть необходимость в составлении единых подходов для выбора критериев оценки эффективности расходования государственных средств, а также для порядка их применения в разных отраслях и специфики расходов.

В Болгарии проведение аудита эффективности полностью регулируется международными стандартами высших органов аудита: ISSAI 300 – Основополагающие принципы аудита эффективности<sup>1</sup>; ISSAI 3000 – Стандарты аудита эффективности<sup>2</sup>; ISSAI 3100 – Руководство по основным принципам аудита эффективности и приложения к нему<sup>3</sup>; ISSAI 3200 – Практическое руководство по осуществлению аудита эффективности<sup>4</sup>. Данные стандарты приняты и внедрены в работе Счетной палаты Болгарии.

В связи с тем, что аудит эффективности представляет собой оценку экономичности, результативности и действенности использования государственных

---

<sup>1</sup> МСВОИ 300 Основни принципи на одита на изпълнението // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874> (дата обращения: 15.03.2019).

<sup>2</sup> МСВОИ 3000 Стандарт за одит на изпълнението // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874> (дата обращения: 15.03.2019).

<sup>3</sup> МСВОИ 3100 Указания за одит на изпълнението – основни принципи и приложения към него // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874> (дата обращения: 15.03.2019).

<sup>4</sup> МСВОИ 3200 Указания за процеса на одита на изпълнението // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874> (дата обращения: 15.03.2019).

ных ресурсов при выполнении органами исполнительной власти и получателями бюджетных средств, поставленных перед ними задач, касающихся стратегических социально-экономических программ и программ межведомственного характера, в ходе его проведения необходимо оценить:

- экономичность деятельности объекта контроля в соответствии с установленными принципами, практикой и политикой управления;
- результативность деятельности объекта контроля по выполнению поставленных перед ним задач;
- рациональность использования трудовых, финансовых, материальных и прочих ресурсов, включая информационные системы;
- качество достигнутых результатов по сравнению с плановыми показателями;
- результаты производственной деятельности, состояние внутреннего контроля, а также методы устранения выявленных недостатков.

Выводы аудита эффективности об эффективном или неэффективном использовании государственных средств могут носить субъективный характер, поскольку опираются не только на финансовые документы, но и на совокупность различных аргументов и доказательств, а также на мнение экспертов. Наиболее важным аспектом аудита эффективности являются рекомендации по устранению выявленных недостатков и нарушений, а не критика деятельности объекта контроля как таковой. Следовательно, характерной особенностью аудита эффективности является конструктивность.

В соответствии с рекомендациями ИНТОСАИ аудит эффективности должен проводиться на основе стандартов, правил и процедур, характер и содержание которых определяется, прежде всего, полномочиями контрольно-счетных органов, установленными действующим законодательством.

К основным правилам проведения аудита эффективности использования государственных средств следует отнести требования о том, что:

- аудит эффективности должен иметь четкие цели и четкий масштаб, определяющие сроки и характер контрольного мероприятия;

- вопросы аудита эффективности должны определяться на основе их релевантности, то есть соответствия содержанию потребностям решаемых задач, значимости и подверженности контролю;

- аудит эффективности должен осуществляться с использованием утвержденных критериев и показателей, которые направляют аудит и обеспечивают основания для соответствующих выводов;

- в ходе аудита эффективности в обязательном порядке должны быть подготовлены необходимые рекомендации по устранению выявленных недостатков и повышению эффективности использования государственных средств;

- аудит эффективности должен завершиться составлением отчета о его результатах.

Основные правила составления отчета о результатах аудита эффективности требуют, чтобы отчет содержал:

- цели, предмет и масштаб аудита эффективности использования государственных средств;

- краткое описание объекта аудита эффективности, включая обязанности его руководства;

- использованные критерии и показатели, а также любые разногласия с руководством объекта аудита эффективности по их соответствию;

- результаты проведенного исследования, выводы и рекомендации, а также замечания к ним руководства объекта аудита эффективности.

Контрольно-счетные органы должны осуществлять постоянный контроль за ходом реализации рекомендаций, отраженных в отчете о результатах проведенного аудита эффективности и систематически информировать об этом соответствующие законодательные органы власти.

Организация проверки эффективности использования бюджетных средств проводится в три основных этапа:

- планирование проверки (предварительный этап);
- осуществление проверки (основной этап);

– подготовка отчета о результатах проверки (заключительный этап).

Одним из основных правил при планировании аудита эффективности является выбор темы с учетом ее значимости для страны, региона, муниципального образования, а также с учетом заинтересованности в ней законодательного органа власти и общества, но в пределах компетенции соответствующего контрольно-счетного органа. Важной частью подготовительного этапа является планирование предмета и объектов аудита эффективности; определение и разработка оценочных критериев; разработка общего плана и программы аудита.

В зависимости от выбранной темы определяются критерии и показатели, на основе которых впоследствии будет осуществляться оценка эффективности использования государственных средств, выделенных на те или иные цели. Критерии и показатели разрабатываются и утверждаются создаваемым в рамках каждого аудита эффективности экспертным советом, в состав которого, кроме специалистов соответствующего контрольно-счетного органа, входят независимые эксперты, обладающие полнотой профессиональных знаний в области, определенной темой аудита эффективности. При формулировании выводов об эффективном или неэффективном использовании государственных средств их мнение должно быть решающим.

В ходе непосредственного проведения аудита эффективности осуществляется сбор фактических данных и их сравнительный анализ с утвержденными критериями и показателями оценки эффективности использования государственных средств, на основе которого разрабатываются рекомендации по устранению недостатков, если таковые установлены, и повышению эффективности использования государственных средств.

Этап подготовки рекомендаций и предложений (аналитический и синтетический этапы). На данном этапе важно детально проанализировать результаты деятельности объекта, нарушений действующего законодательства, выявить причинно-следственные связи между эффективностью деятельности объекта и оптимальностью работы системы управления, а также влияние иных

внешних факторов. Целью заключительного этапа является разработка конкретных научно обоснованных рекомендаций и предложений по повышению эффективности деятельности проверяемого объекта.

По итогам аудита эффективности составляется отчет, структура и содержание которого должны строго соответствовать правилам его формирования. В стандартах ИНТОСАИ подчеркивается, что отчет должен быть понятным для пользователей и не содержать неопределенные и двусмысленные выражения; информация, представленная в нем, должна быть полной, точной, объективной, убедительной и лаконичной. Правила составления отчета требуют, чтобы у его пользователей сложилось ясное представление о положении дел в той области использования государственных средств, которая подвергалась аудиту эффективности, чтобы выводы аудита эффективности отличались четкостью формулировок и были логичны, а рекомендации, подготовленные по его результатам – конструктивны и выполнимы.

Болгарская Счетная палата применяет еще один этап в процессе аудита эффективности – отслеживание результатов – это применение процедур последующего контроля за выполнением рекомендаций и оценки воздействия аудита и прогресса, достигнутого в результате выполнения предписаний<sup>1</sup>.

Сроки проведения аудита эффективности и соотношение затрат времени между ее этапами зависят, прежде всего, от предмета, целей и масштаба каждой конкретной проверки, а также объема финансовых ресурсов и количества специалистов, выделенных для ее проведения.

На проблему выбора критериев оценки эффективности использования бюджетных средств следует обратить особое внимание. Критерии представляют собой обоснованные и выполнимые стандарты качества работы и контроля, на основе которых можно осуществить сравнительный анализ и оце-

---

<sup>1</sup> Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/> (дата обращения: 13.04.2019).

нить эффективность реализации программ, осуществления видов деятельности, экономических операций или выполнения функций объектами проверки, т.е. достигнутых результатов.

Критерии должны быть своего рода «нормативной моделью», нужно показывать, какой результат в проверяемой сфере или деятельности объекта проверки является свидетельством хорошей эффективности использования государственных ресурсов. Если реальные показатели проверяемой сферы или деятельности объекта проверки соответствуют установленным критериям или превышают их, то это означает, что бюджетные средства используются с достаточной степенью эффективности.

В зависимости от целей проверки возможно применение двух видов критериев оценки эффективности: критерии, характеризующие прямые результаты деятельности объектов проверки; критерии, отражающие конечные социальные результаты их деятельности.

При оценке прямых результатов деятельности проверяемых организаций могут использоваться следующие показатели:

- показатели затрат, то есть финансовых, трудовых и материальных ресурсов, использованных для получения конкретных результатов (например, приобретение оборудования, материальных ресурсов и т.п.);

- показатели непосредственных результатов произведенных затрат (например, количество человек, прошедших обучение (повышение квалификации), или инвалидов, обеспеченных техническими средствами).

В качестве критериев оценки эффективности прямых результатов деятельности объектов проверки может использоваться соотношение между произведенными затратами ресурсов (в стоимостном выражении) и полученными при этом результатами (объемом выполненных работ, оказанных услуг).

Критерии оценки эффективности конечных социальных результатов деятельности характеризуют последствия для общества, какой-либо части населения или определенной группы людей выполнения органами государствен-



ной власти (местного самоуправления), другими проверяемыми организациями возложенных на них функций, реализации программ или решения поставленных задач. Иначе говоря, на основе этих критериев должна даваться оценка результатов предоставления бюджетной услуги для ее получателей.

На основе этих критериев в процессе проверки определяется степень достижения поставленных социальных целей (в процентном или количественном выражении) и, тем самым, даются оценки социальной эффективности деятельности объектов проверки в соответствующей сфере.

Проверяющим при выборе критериев оценки эффективности следует руководствоваться тем, что выбранные критерии должны соответствовать специфике проверяемой сферы или деятельности объекта проверки и служить основой для получения результатов проверки. При этом для каждой цели данной проверки используются свои критерии оценки эффективности прямых и социальных результатов деятельности проверяемых объектов, которые должны быть надежными, понятными и достаточными.

Выполнение этих требований при определении критериев оценки эффективности является залогом успешного проведения проверки, поскольку ее выводы делаются на основе сравнения установленных критериев (что должно быть) с фактическими данными, полученными в процессе проверки (что есть на самом деле).

Если в проверяемой организации нет обоснованных и соответствующих целям проверки критериев для измерения или оценки результатов ее работы, инспекторы для проведения проверки могут установить критерии оценки эффективности исходя из положений соответствующих законодательных и иных нормативных актов.

При отсутствии перечисленных выше источников определения критериев оценки эффективности, проверяющие должны выбрать их самостоятельно. Для этого можно использовать:

- критерии, разработанные профессиональными или экспертными организациями применительно к проверяемой сфере или деятельности объекта проверки;
- результаты работы проверяемых организаций в предшествующий период и планы их работы по приоритетным направлениям деятельности;
- статистические материалы;
- критерии, использовавшиеся в ходе подобных проверок.

Во всех указанных случаях проверяющие должны выбирать такие критерии, которые соответствуют целям проверки и дают возможность достаточно точно оценить эффективность деятельности проверяемого объекта.

Руководитель проверки должен при подготовке проекта программы проверки обсудить и согласовать с руководством проверяемых организаций критерии, которые будут применяться для оценки эффективности ее деятельности в ходе проверки. Любые разногласия по выбранным критериям следует по возможности разрешить на стадии подготовки программы проверки, иначе проверяемая организация может не согласиться с результатами проверки.

Важнейшей завершающей стадией аудита эффективности является исполнение предложений и рекомендаций по его результатам. В отличие от финансового аудита предложения по результатам аудита эффективности носят более рекомендательный характер. По истечении определенного срока контрольный орган проводит повторную проверку с целью выявления результатов работы по сделанным предложениям и выполнения рекомендаций.

В идеальной ситуации для контроля и учета всех видов долговременных эффектов от реализации рекомендаций аудита эффективности необходима система постоянного «накопительного» материала - регулярный мониторинг, который фиксировал бы изменения, происходящие в сфере проверяемой отрасли, организации и т.д., что позволяло бы оценить реальные результаты и последствия сделанных при проверке выводов и рекомендаций. Но фактически это требует значительных временных и трудовых затрат и не входит в функциональные задачи деятельности контрольно-счетных органов.

Несмотря на то, что аудит эффективности использования бюджетных средств является важнейшим этапом совершенствования системы государственного финансового контроля, практика показывает, что в деятельности контрольно-счетных органов проведение аудита эффективности все еще не применяется в полной мере и большинство контрольных мероприятий относятся к финансовому аудиту. Об этом свидетельствуют отчеты о деятельности Счетных палат Болгарии и России.

На сайте Счетной палаты РФ опубликованы основные показатели деятельности в 2016 – 2018 годах по итогам работы Счетной палаты в 2018 году<sup>1</sup>. Часть из этих показателей показаны в таблице ниже.

Таблица 2

## Итоги работы Счетной палаты РФ, основные показатели

№ п/п	Показатели	2016 год	2017 год	2018 год	2018 год в % к	
					2016 г.	2017 г.
1.	Завершенные мероприятия	321	319	419	130,5	131,3
2.	Объекты мероприятий	3 211	4 841	10 789	336,0	222,9
3.	Количество выявленных нарушений	3 845	6 455	9 235	240,2	143,1
4.	Сумма выявленных нарушений, млрд руб.	965,8	1 865,6	772,7	80,0	41,4
5.	Объем средств, возвращенных в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ и бюджет Союзного государства (млрд руб.)	8,82	19,15	7,56	85,7	39,5
6.	Представления Счетной палаты	376	374	408	108,5	109,1
7.	Предписания Счетной палаты	58	63	28	48,3	44,4
8.	Уведомления Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения	50	23	-	-	-
9.	Информационные письма	476	410	748		

<sup>1</sup> Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 14.04.2019).

В рассматриваемый период 2016 – 2018 годах общая сумма выявленных нарушений и недостатков при поступлении и использовании средств бюджетной системы в части неэффективного использования федеральных и иных ресурсов составила 70,7 млрд. руб. и были установлены 120 фактов нарушений в этой части.

Особо важные результаты мероприятий докладывались главе государства. В 2018 году Президент Российской Федерации был проинформирован о результатах<sup>1</sup>:

- проверки строительства автомобильной дороги Владивосток – Находка – порт Восточный на участке км 18+500 – км 40+800 в Приморском крае;

- проверки деятельности акционерного общества «Росгеология» по формированию и исполнению доходов и расходов, а также управлению имуществом в 2015 – 2017 годах;

- аудита эффективности расходования Минобороны России в 2017 году бюджетных ассигнований на закупки работ и услуг, связанных с заправкой топливом авиационной техники Минобороны России на аэродромах Омск (Северный) и Степь, а также горюче-смазочных материалов (за исключением этилового спирта) для поставок на эти аэродромы;

- проверки использования средств федерального бюджета, выделенных на подключение медицинских организаций государственной и муниципальной систем здравоохранения к сети «Интернет» в 2017 году и истекшем периоде 2018 года;

- аудита эффективности расходования Минпромторгом России в 2017 году бюджетных ассигнований на закупку автомобилей скорой медицинской помощи и школьных автобусов, а также услуг по их доставке до конечного потребителя;

---

<sup>1</sup> Итоги работы Счетной палаты в 2018 году // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 14.04.2019).

- анализа хода реализации мероприятий по сохранению историко-культурного комплекса Соловецких островов;

- оценки эффективности расходования Федеральным агентством железнодорожного транспорта средств федерального бюджета на разработку документации и выполнение строительно-монтажных работ по строительству железнодорожных подходов к транспортному переходу через Керченский пролив в рамках ФЦП «Социально-экономическое развитие Республики Крым и г. Севастополя»;

- анализа результативности отдельных мероприятий государственной программы Российской Федерации «Охрана окружающей среды» на 2012-2020 годы, направленных на обеспечение экологически безопасного обращения с твердыми коммунальными отходами и восстановление нарушенных естественных экологических систем в 2016-2017 годах и истекшем периоде 2018 года;

- проверки администрирования доходов от платы за негативное воздействие на окружающую среду от размещения отходов и экологического сбора, а также расходования средств федерального бюджета на реализацию приоритетного проекта «Чистая страна» в 2016-2017 годах;

- проверки расходования средств федерального бюджета на строительство объекта «Вторая очередь реконструкции и развития аэропорта «Храброво», г. Калининград, Калининградская область в 2014-2017 годах и истекшем периоде 2018 года;

- мониторинга эффективности использования бюджетных ассигнований при создании и функционировании в 2017 году особых экономических зон;

- проверки деятельности акционерного общества «Особые экономические зоны» и юридических лиц, созданных для управления особыми экономическими зонами в субъектах Российской Федерации, в 2016-2017 годах и истекшем периоде 2018 года.

Счетная палата Болгарии определила следующие приоритетные стратегические направления по аудиту эффективности на период 2019-2021 гг.:

- образование, наука и инновации;
- цифровое общество;
- правосудие и внутренний порядок;
- экономика, энергетика и туризм;
- здравоохранения;
- надзорные, контрольные и регулирующие органы;
- финансы;
- иностранные дела, оборона и безопасность;
- управление фондами ЕС;
- сельское хозяйство;
- окружающая среда;
- демографическая политика, социальная деятельность и занятость, молодежь и спорт.

На предыдущем трехлетнем периоде приоритетные направления были похожими:

- образование, наука, инновации
- здоровье
- проекты регионального развития и инфраструктуры;
- институциональное развитие и эффективность
- общественная деятельность и занятость
- энергоэффективность, эффективное и рациональное использование ресурсов
- государственные финансы
- окружающая среда и сельское хозяйство
- управление проектами и программами из фондов ЕС.

Несмотря на эти важные направления, Счетная палата Болгарии уделяет больше внимания финансовому аудиту, чем остальным видам аудита. Так,

например, в Программе аудиторской деятельности Счетной палатой Республики Болгария за 2018 год<sup>1</sup> предусмотрено 264 финансовых аудитов, 38 аудитов соответствия, 12 аудитов эффективности и 11 специфических аудитов. К этим новым задачам добавляются еще и переходные аудиты с предыдущего года: 65 финансовых аудита, 25 аудитов соответствия, 5 аудитов эффективности и 5 специфических аудитов. Та же тенденция сохраняется и в Программе аудиторской деятельности Счетной палатой Республики Болгария за 2019 год<sup>2</sup>, в которой запланированы новых 248 финансовых аудитов, 40 аудитов соответствия, 9 аудитов эффективности и 10 специфических аудитов. К ним добавляются еще и переходные аудиты с 2018 года: 88 финансовых аудита, 20 аудитов соответствия, 7 аудитов эффективности и 5 специфических аудитов.

В Докладе о результатах финансового аудита, проведенных Счетной палатой в 2018 г.<sup>3</sup> приводятся данные о реализованном финансовом аудите годовой финансовой отчетности бюджетных организаций. В результате финансового аудита годовой финансовой отчетности за 2017 год некорректные учеты в финансовой отчетности бюджетных организаций были скорректированы в размере 1,96 млрд. левов (приблизительно 72,06 млрд. рублей), что на 46% меньше исправленных нарушений в 2016 году (*Приложение 1*).

В результате финансового аудита годовой финансовой отчетности за 2016 год была исправлена финансовая отчетность бюджетных предприятий на сумму 3,6 млрд. левов (около 132,36 млрд. рублей), что на 42% больше, чем

---

<sup>1</sup> Програма за одитната дейност на Сметната палата на Република България за 2018 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/programa-za-oditnata-dejnost-137> (дата обращения: 29.03.2019).

<sup>2</sup> Програма за одитната дейност на Сметната палата на Република България за 2019 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/programa-za-oditnata-dejnost-137> (дата обращения: 29.03.2019).

<sup>3</sup> Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2018 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141> (дата обращения: 24.03.2019).

скорректированные отклонения в 2015 году. Это различие связано с улучшением методологии аудита с точки зрения выявления и накопления найденных отклонений<sup>1</sup> (Приложение 2).

Согласно ст. 50 Закона о Счетной палате Болгарии по осуществлению своевременного контроля за выполнением рекомендаций Счетной палаты, которые направлены проверяемым лицам по улучшению их деятельности, проводится анализ и предоставляется справка о количестве проверок и выполненных рекомендаций при последующем контроле. Отчет составляется на основе информации, содержащейся в регистрах о выполненных рекомендациях, решениях Счетной палаты и отчетах о проведенных проверках. В докладе за 2018 год имеется следующая информация<sup>2</sup>.

Таблица 3

Счетная палата Болгарии – показатели о количестве проверок и выполненных рекомендациях при последующем контроле за 2018 год

№ п/п	Показатели	2016 год	2017 год	2018 год	2018 год в % к	
					2016 г.	2017 г.
1.	Количество проверок	26	53	43	165,4	81,1
2.	Предписания Счетной палаты	180	514	579	321,7	112,6
3.	Выполненные предписания	102	307	381	373,5	124,1
4.	Невыполненные предписания	22	74	57	259,1	77,0
5.	Частично выполненные предписания	21	57	62	295,2	108,8
6.	В процессе выполнения	31	67	72	232,3	107,5
7.	Не подлежат исполнению	4	9	7	175,0	77,8
8.	Уведомления о применении бюджетных мер принуждения и информационные письма	12	32	20	166,7	62,5
9.	Ответы на уведомления	0	1	1	-	100,0

<sup>1</sup> Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2017 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141> (дата обращения: 01.04.2019).

<sup>2</sup> Доклад за извършен анализ и справка за броя на проверките и изпълнението на препоръките при осъществения последващ контрол през 2018 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/izpylnenie-na-preporokite-133> (дата обращения: 06.04.2019).



В 2018 году были проведены 43 проверки об исполнении вынесенных предписаний, из которых 42 были автономными, а одна была проведена в рамках последующей проверки. По сравнению с предыдущим 2017 годом, когда было проведено 53 проверки, количество проверок уменьшилось в 2018 году, но была проверена степень выполнения большего числа предписаний – на 65 больше или всего 579<sup>1</sup>.

Большая часть мероприятий – это проверки выполнения рекомендаций, данных при аудите соответствия финансового управления – 24, 13 – при аудите эффективности и 6 – при специфических аудитах.

Анализ данных показывает положительную тенденцию к увеличению относительной доли выполненных рекомендаций за последние 3 года. Если в 2016 году их относительная доля составляла 57% от всех вынесенных предписаний, а в 2017 году – 60%, то в 2018 году их выполнение составляет 66%.

Еще одна положительная тенденция – это снижение относительной доли невыполненных предписаний – от 14% (74) в 2017 году до 10% (57) в 2018 году.

Почти половина невыполненных рекомендаций – 27 относятся к аудиту соответствия финансового управления, большинство из которых – 11 связаны с принятием новых или с изменениями/обновлениями внутренних актов, в том числе актов, принятых муниципальными советами. В семи случаях не были выполнены рекомендации по улучшению управления бюджетом, в основном доходами. Остальные невыполненные предписания: управление имуществом – 3, аренда – 2, управление исполнением контракта – 2, оценка риска – 1 и государственные закупки – 1.

В ходе проверок выполненных рекомендаций при аудитах эффективности было установлено, что 24 предписания не были выполнены. И здесь большее число невыполненных рекомендаций связаны с обновлением внутренних

---

<sup>1</sup> Доклад за извършен анализ и справка за броя на проверките и изпълнението на препоръките при осъществявания последващ контрол през 2018 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/izpylnenie-na-preporukite-133> (дата обращения: 06.04.2019).

актов или регулированием порядка выполнения определенных видов деятельности путем принятия новых внутренних актов – всего 7 рекомендаций. Рекомендации, требующие совместных усилий более одного учреждения, а также рекомендации, связанные с принятием количественных и других показателей измерения эффективности, не выполняются – 6 предписаний.

Проблемными для реализации являются также рекомендации, в соответствии с которыми должны быть закрыты структуры или усовершенствованы функции, а также те, которые связаны с созданием механизма сбора и периодического анализа информации – 2 рекомендации. В отдельных случаях не выполняются предписания о приведении осуществления деятельности в соответствии с делегированными полномочиями, связывания финансирования с качеством услуг или, когда требуется государственная поддержка или гарантия для обеспечения средств.

В общей сложности 23 из 57 невыполненных предписаний или 40% связаны с обновлением внутренних актов или регулированием порядка выполнения определенных действий путем принятия новых внутренних актов. Одной из вероятных причин такого высокого уровня дефолта является сложная процедура согласования и принятия внутренних актов.

В период 2016-2018 гг. сохраняется относительная доля частично выполненных рекомендаций – 11-12%, тогда как для тех, которые находятся в процессе выполнения, относительная доля несколько снижается. В 2016 году они составили 17% от всех рассмотренных рекомендаций, а в следующие два года – 13 и 12% соответственно.

Также наблюдается небольшое снижение относительной доли рекомендаций, которые, как считается, не подлежат исполнению – на 2% в 2016 и 2017 годах, в 2018 году они составляют 1%. Причина для того, чтобы квалифицировать рекомендации как не подлежащим исполнению, в основном связана с изменением законодательной базы, ведущей к их неактуальности.

Для рекомендаций, которые не были выполнены, частично выполнены или находятся в процессе выполнения, Счетная палата Болгарии, согласно ст.

50, т. 3 Закона о Счетной палате<sup>1</sup>, уведомляет Народное собрание, Совет министров или муниципальный совет о принятии мер по их осуществлению. В соответствии с этим, следующим образом было направлено 20 докладов о проверках: в Народное собрание – один отчет; Совет министров – 10 докладов; один отчет был направлен министру образования и науки, по одному докладу в следующие муниципалитеты: София, Бяла, Димово, Завет, Златарица, Медковец, Попово и Тырговище.

В 2018 году, как и в предыдущие два года, уведомленные органы не сообщали Счетной палате о действиях, предпринятых ими для выполнения предписаний, и только в одном случае из муниципалитета Златарица поступила информация о дальнейших действиях.

Изменение в Правилах организации осуществления контроля за выполнением рекомендаций Счетной палаты предусматривает возможность повторного или последующих проверок выполнения предписаний в тех случаях, когда первоначальная проверка выявляет, что рекомендации не выполнены или частично выполнены.

В 2018 году было принято 7 решений для повторной проверки выполнения рекомендаций, 2 из них были выполнены – для аудита эффективности «Профессиональное образование для трудоустройства» за период с 01.01.2012 г. по 31.12.2014 г. и для аудита «Реализация Национальной стратегии о научных исследованиях» за период с 01.08.2011 г. по 31.12.2014 г. в Министерстве образования и науки, Научно-исследовательском фонде и Болгарской академии наук.

В январе 2019 года были проведены еще две дополнительные проверки – о рекомендациях при аудите «Вклад Горизонта 2020 для достижения целей

---

<sup>1</sup> Закон за Сметната палата // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-1685> (дата обращения: 12.03.2019).

Национальной программы развития: Болгария 2020 и Документы о национальной стратегии» за период с 01.01.2013 г. по 31.12.2015 г. и для «Аэропорт София» ЕАД.

Прецедентом в практике Счетной палаты Болгарии является третья проверка с целью выполнения рекомендаций, изложенных в отчете об аудите контракта на предоставление концессии на добычу полезных ископаемых – золото-медно-пиритовых руд путем добычи из месторождения Челопеч – предоставлен компании «Дънди Прешъс Металс Челопеч» ЕАД за период с 01.01.2011 г. по 31.12.2013 г. При получении результатов третьей проверки, было принято решение о проведении четвертой проверки для выполнения предписаний. Рекомендация, которая находится в процессе выполнения, из-за которой было решено провести дополнительную проверку, связана с разработкой финансового и экономического анализа концессии и принятием мер для достижения экономического баланса между выгодами и рисками для государства и концессионера.

Для более глубокого анализа выполнения рекомендаций следует отметить, что отчет о результатах мер контроля за выполнением предписаний в соответствии с Руководством по применению международно-признанных стандартов аудита и аудиторской деятельности Счетной палаты<sup>1</sup> не включает анализ причин несоблюдения предписаний, поэтому необходимо рассмотреть вопрос о том, можно ли включить форму, способ отчетности и причины выполнения/невыполнения рекомендаций в общей части Руководства по аудиту.

Это будет полезно для директоров ревизионных управлений при подготовке годовой программы аудита, поскольку аналитика, в соответствии с Руководством, требует выбирать области аудита и определять задачи аудита для

---

<sup>1</sup> Наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитна дейност на Сметната палата // Институт на дипломираните експерт-счетоводители в България. URL: <https://www.ides.bg/media/1365/08-2013-smetna-palata.pdf> (дата обращения: 06.04.2019).

включения в программу Счетной палаты на основе анализа, в том числе на основе результатов от выполнения рекомендаций предыдущих аудитов и оценки областей риска.

В настоящее время Счетная палата Болгарии систематически не собирает и не анализирует информацию о причинах несоблюдения предписаний. Из данных, содержащихся в реестре, видно, что разные подходы применяются как к формулированию, так и к отчетности по их выполнению. В некоторых случаях используются под-рекомендации, в других те же под-рекомендации сформулированы как отдельные предписания. Поэтому в одних случаях отчитываются о выполнении только основного предписания, а в других - рассматриваются и под-рекомендации как независимые предписания.

Ожидается, что система отчетности для выполнения рекомендаций улучшится после осуществления стратегической деятельности по обеспечению качества. С этой целью нужно провести анализ необходимости уточнения и совершенствования частей руководства насчет контроля качества, в которых должны быть найдены вопросы, касающиеся анализа выполнения предписаний и добавленной стоимости проведенных аудитов.

Наконец, на основании данных о выполнении рекомендаций за последние 3 года можно сделать вывод о том, что существует тенденция к прогрессу в их выполнении, хотя все еще не исследовано влияние/эффект рекомендаций, которые оказывают на совершенствовании управления проверяемых видов деятельности и объектов. Органы, на которые направлены предписания, не предпринимают никаких действий для выполнения этих рекомендаций. В связи с этим последние решения Счетной палаты прямо включают текст для уведомления о предпринятых действиях после истечения срока, установленного решением.

Важная проблема проведения аудита эффективности заключается в значительном временном промежутке проведения аудита – это объясняется тем, что аудит эффективности проводится для значимых общественных или круп-

ных сфер использования бюджетных средств, он более затратный и характеризуется сложным порядком проведения. Из этого следует, что для проведения аудита эффективности необходимо уделять больше времени и внимания. Кроме того, в ходе аудита эффективности сначала делается качественная оценка исследуемого социально-экономического процесса, которая охватывает большой временной диапазон (два-три года, пять лет), а потом следует провести и количественную оценку.

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. Внедрение и применение аудита эффективности использования бюджетных средств не осуществляется в полной мере, что обуславливается нехваткой методической базы, а также отсутствием законодательного определения неэффективного использования бюджетных средств и количественных характеристик его оценки. Несмотря на то что в последние годы этот вопрос активно обсуждается, отсутствует четкое и единообразное понимание содержания основных правил проведения аудита эффективности, часто используются разные подходы к описанию проверяемых объектов, охвату аудита, критериям аудита и формулировке конкретных вопросов.

2. Проблемы независимого финансового аудита рождаются из практики. Он законодательно регулируется рядом законов и стандартов, но в его применении есть пробелы. Причина в динамичной среде, с которой аудиторы сталкиваются ежедневно. Внутренние организационные вопросы являются уникальными для любой специализированной аудиторской фирмы или независимого аудитора. Их решение требует хорошего анализа и улучшения рабочего процесса. Современные информационные технологии предлагают инновационные решения существующих проблем с помощью специализированных программ аудита.

3. Для малочисленных контрольно-счетных органов внедрение в практику работы аудита эффективности представляется почти невыполнимой задачей. В основе этих трудностей стоит ограниченность ресурсов КСО – финансовых и трудовых – недостаточный опыт проверяющих, отсутствие средств,

необходимых для повышения профессионального уровня работников на курсах повышения квалификации или нехватка времени для получения практического опыта осуществления аудита эффективности, а также несовместимость между членами аудиторской команды.

### РАЗДЕЛ III. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БЮДЖЕТНЫХ СРЕДСТВ

Новые глобальные вызовы для государственного управления обуславливают его коренные изменения. Во всем мире наблюдается тенденция к быстрым социальным изменениям, взрывным развитием цифровых технологий, появлением новых сфер деятельности и коренным преобразованием старых и все это происходит с такой скоростью, что государственное управление не успевает приспособиться.

Это обуславливает серьезные изменения подходов высших органов аудита к своей деятельности. До недавнего времени они занимались преимущественно финансовым контролем и аудитом соответствия, но сейчас на передний план выходят вопросы аудита эффективности, увязки поставленных целей и выделенных средств с результатами деятельности. Наблюдается переход к стратегическому аудиту – Счетные палаты уже становятся консультантами и стратегическими партнерами власти, которые советуют, как более эффективно использовать государственные средства.

Тема о роли высших органов аудита в достижении национальных приоритетов и целей будет одна из заглавных тем конгресса Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ), который пройдет в Москве в сентябре 2019 года. Тогда Счетная палата РФ станет председателем этой организации на три года.

Трансформация Счетной палаты призвана эффективнее способствовать выполнению целей и задач, поставленных в Указе Президента Российской Федерации № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»<sup>1</sup>. В этой связи палатой уже

---

<sup>1</sup> О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года : указ Президента РФ от 07 мая 2018 г. № 204 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».



запланирован комплекс мероприятий, по результатам которых будут представлены рекомендации достижения национальных целей. Для этого властью совершенствуются механизмы работы с палатами Федерального собрания, объектами аудита, правоохранительными органами, а также с гражданским обществом, гражданами Российской Федерации. В целом суть трансформации отражена в миссии Счетной палаты – содействовать справедливому и ответственному государственному управлению как необходимому условию устойчивого развития российского общества и достойной жизни человека<sup>1</sup>.

На сегодняшний день тема о внедрении и приложении аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств в практику работы счетных органов Республики Болгария и Российской Федерации остается одной из актуальных. Это обусловлено тем, что аудит эффективности дает возможность в полной мере реализовать основную цель государственного финансового контроля – повышение результативности использования бюджетных средств.

Внедрение аудита эффективности в практику работы контрольно-счетных органов связано с необходимостью существенного совершенствования деятельности исполнительных органов власти и иных организаций, которые пользуются государственными ресурсами.

В Счетных палатах Болгарии и России разработаны и приняты стандарты проведения аудита эффективности, существует определенный опыт проведения аудитов в социально-значимых сферах расходов. Но также возникают проблемы при постановке целей, часто используются разные подходы к описанию проверяемых объектов, охвату аудита, критериям аудита и формулировке конкретных вопросов. Учитывается необходимость в выработке единых подходов к выбору критериев для оценки эффективности расходов, а также к уточнению их применения для различных сфер и видов расходов.

---

<sup>1</sup> Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 12.04.2019).

Также необходимо отметить еще одну немаловажную проблему проведения аудитов эффективности - значительный временной промежуток проведения аудита, так как для проведения аудита эффективности, как правило, выбираются наиболее общественно значимые и крупные сферы расходования государственных и муниципальных средств, аудит эффективности требуется большее количество времени и затрат, имеет наиболее сложный порядок проведения, по сравнению с проверками законности и результативности использования государственных и муниципальных средств. Кроме того, при проведении аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств сначала посредством анализа осуществляется качественная, а затем и количественная оценка социально-экономического процесса в длительном временном диапазоне (два года, три года, пять лет)<sup>1</sup>.

Также, нужно учитывать, что подготовительный этап при проведении аудита эффективности занимает значительную часть времени, в отличие от финансового аудита. В ходе этого этапа изучения предмета аудита нужно понять и определить отраслевые проблемы и оценить, в какой мере проводимый аудит эффективности поможет в их решении. Результат аудита напрямую зависит от того насколько правильно и четко были сформулированы цели аудита, критерии для его оценки и вопросы, обозначенные в соответствии с поставленными целями.

Из негативных факторов при проведении аудитов эффективности нужно отметить и отвлечение трудовых ресурсов, которое особенно ощутимо в условиях значительного количества полномочий контрольно-счетного органа. Еще нужно учитывать рекомендации о привлечении независимых экспертов, обладающих профессиональными знаниями в области, определенной темой аудита

---

<sup>1</sup> Владимирович Л.С. Проблемы проведения аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств // Материалы круглого стола «Практика проведения аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств в Дальневосточном федеральном округе». URL: [http://ksp25.ru/about/materialy\\_kruglogo\\_stola\\_praktika\\_provedeniya\\_audita\\_effektivnosti\\_ispolzovaniya\\_gosudarstvennyh\\_i\\_municipalnyh\\_sredstv\\_v\\_dalnev/](http://ksp25.ru/about/materialy_kruglogo_stola_praktika_provedeniya_audita_effektivnosti_ispolzovaniya_gosudarstvennyh_i_municipalnyh_sredstv_v_dalnev/) (дата обращения: 07.03.2019).

эффективности, для более объективных заключений и выводов. Это, в свою очередь, приводит к дополнительным финансовым расходам.

В связи с вышеуказанными проблемами, считается рационально уделить особое внимание вопросам цифровизации. Если создать в органах государственной власти безопасную и устойчивую цифровую инфраструктуру, это позволит расширить и ускорить возможности по проведению государственного аудита.

Цифровизация и автоматизация процессов аудита – есть необходимость в программном обеспечении для аудита для достижения скорости, точности и высокого качества, хорошей организации рабочего процесса и простоты технической обработки данных. Для этого нужно, чтобы все процедуры и этапы проведения аудита эффективно были стандартизованы, потребность в ИТ-специалистах, обладающих знаниями в области аудита, снижение стоимости внедрения программного продукта и его настраивание в соответствии с конкретными требованиями аудитора.

Общие рекомендации по автоматизации аудита с целью оптимизации всего процесса аудита от планирования, внедрения до анализа информации и контроля команды аудита:

- автоматическое определение уровня независимости;
- автоматический расчет уровня существенности;
- автоматическая проверка бухгалтерских статей;
- автоматическая идентификация сделок со связанными сторонами;
- сигнализация по истечении срока действия контракта и при необходимости ротация;
- блокировка входных данных в системе аудита.

В мировой учетной практике особую актуальность приобретает проблема унификации информационных и учетных систем, порядка предоставления высококачественной, прозрачной, понятной, сопоставимой финансовой информации о деятельности субъектов хозяйствования во всем мире.

Одним из направлений реализации данной проблемы является внедрение в учетную практику стран мира Международных стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), которые являются всемирным эталоном прозрачности и международной сопоставимости финансовой отчетности.

МСФО ориентированы на отражение объективной информации о текущем финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия, поскольку предполагается оценка активов, капитала, обязательств, расходов, доходов и финансовых результатов по справедливой (рыночной) стоимости.

Таким образом, можно утверждать, что на сегодняшний день МСФО является эффективным инструментом повышения прозрачности и понятности учетной информации, которая отражает деятельность субъектов хозяйствования, создает надежную и достоверную информационную базу для оценки деятельности предприятия.

При совершенствовании аудита эффективности следует принимать во внимание и национальные стратегии о развитии Счетных палат. В России стратегической целью Счетной палаты является расширение возможностей достижения национальных целей за счет совершенствования системы государственного аудита в Российской Федерации. Для этого Счетная палата поставила перед собой следующие 4 задачи:

1. Содействие формированию стратегического видения у руководства органов власти и государственных организаций посредством представления комплексной перспективной картины тенденций и рисков развития страны.

2. Содействие повышению эффективности управления государственными ресурсами путем соотнесения национальных целей, целей ведомств и документов стратегического целеполагания с их ресурсным обеспечением, совершенствованию методов формирования, управления реализацией госпрограмм и оценки их результативности за счет перехода к комплексному государственному аудиту.

3. Укрепление культуры публичности и открытости процессов принятия государственных решений. Развитие подотчетности органов власти и персональной ответственности руководства ведомств и организаций перед обществом за достижение целей и задач.

4. Развитие среды добросовестности за счет совершенствования мер по противодействию коррупции, а также законодательных и институциональных условий, препятствующих злоупотреблениям<sup>1</sup>.

А также указаны следующие направления развития и трансформации Счетной палаты:

1. Развитие методологии государственного аудита:

– применение риск-ориентированного подхода при планировании и проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;

– развитие аналитических разработок и прикладных методов для обеспечения функции государственного аудита.

2. Развитие внутренней системы управления, кадрового обеспечения и организационной культуры Счетной палаты:

– внедрение системы ключевых показателей эффективности деятельности (КПЭ) Счетной палаты как элемента системы управления и системы мотивации сотрудников;

– внедрение методологии процессного управления, практики постоянных улучшений, регулярного мониторинга эффективности процессов, отражение в системе процессов и организационном обеспечении деятельности Счетной палаты задач ее стратегического развития;

– создание внутренней системы управления знаниями для выявления и распространения лучших практик аудита;

– разработка моделей и профилей компетенций сотрудников Счетной палаты на основании ее стратегических приоритетов;

---

<sup>1</sup> Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 12.04.2019).

- внедрение практики непрерывного обучения и профессионального развития сотрудников в соответствии с принятыми моделями и профилями компетенций;

- внедрение системы аттестации, основанной на модели компетенций, с использованием объективных данных об эффективности работы.

3. Внедрение и развитие современных цифровых технологий государственного аудита:

- цифровая трансформация процессов операционной деятельности Счетной палаты: создание цифровой инфраструктуры для поддержки аудита и аналитической деятельности; развитие дистанционных методов аудита; совершенствование процедур и механизмов обратной связи от населения и потребителей на базе цифровой инфраструктуры;

- содействие цифровой трансформации системы государственного управления: аудит эффективности и стратегический аудит государственных информационных систем и системы обработки государственных данных; разработка рекомендаций по цифровизации государственного управления, развитию государственных информационных систем, внедрению систем аналитики и поддержки принятия решений, основанных на данных<sup>1</sup>.

Уже достигнуты первые результаты внедрения стратегии развития на 2018 – 2024 годы:

1. Внедряется проектное управление. Разработано положение о проектной деятельности, через Проектный комитет проведен ряд стратегических проектов Счетной палаты.

2. Разработана концепция цифровой трансформации Счетной палаты, целью которой является полный переход к анализу, основанному на данных.

3. Разработана модель личностных компетенций сотрудников Счетной палаты, связанная со стратегией развития Счетной палаты до 2024 года.

---

<sup>1</sup> Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 12.04.2019).

4. Разработаны и апробированы новые практики предоставления отчетов Счетной палаты на принципах понятности и доступности изложения.

5. Запущен проект «Мониторинг достижения национальных целей», в рамках которого разработана информационная панель достижения национальных целей: [ng.sch.gov.ru](http://ng.sch.gov.ru)

6. Организационные изменения:

– в структуре Счетной палаты появился аудитор по стратегическому аудиту и департамент стратегического аудита;

– Департамент автоматизации информационного обеспечения преобразован в Департамент цифровой трансформации;

– создан Департамент развития человеческого капитала для внедрения полного цикла управления персоналом;

– создан Департамент стратегического развития (Центр управления изменениями), задачей которого является построение системы управления изменениями<sup>1</sup>.

Болгарская Счетная палата тоже подготовила свою стратегию развития на 2018 – 2022 годы. При разработке Стратегии были применены лучшие международные практики, а именно Методология стратегического планирования<sup>2</sup> и Руководство по оценке потенциала в ВОА, разработанные в рамках Инициативы ИНТОСАИ для развития (IDI). Счетная палата поставила следующие 16 стратегических целей, объединенных в 3 приоритетные области<sup>3</sup>:

Приоритет 1: Счетная палата проводит независимый эффективный и результативный аудит в общественном секторе.

---

<sup>1</sup> Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf) (дата обращения: 10.04.2019).

<sup>2</sup> Методология за стратегическо планиране в Република България // Министерски съвет. Портал за обществени консултации. URL: <http://www.strategy.bg/Publications/View.aspx?lang=bg-BG&Id=90> (дата обращения: 12.04.2019).

<sup>3</sup> Стратегия за развитие на Сметната палата за периода 2018 – 2022 година // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategiqta-za-razvitiето-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikatelstva-1935> (дата обращения: 12.04.2019).

Стратегическая цель 1.1. Применение принципов добросовестности и этики:

- обновление этических правил, чтобы обеспечить их соответствие ISSAI 30 «Этический кодекс»;
- создание условий для соблюдения этических норм путем проведения соответствующих тематических тренингов для сотрудников и обеспечение функционирования подходящей системы контроля, которая ограничивает уязвимость к неэтичному поведению;
- самостоятельное оценивание этического климата и целостности Счетной палаты, чтобы контролировать адекватность и эффективность мер против нарушений этических принципов и норм.

Стратегическая цель 1.2. Обеспечение адекватных ресурсов для осуществления деятельности в соответствии с Законом о Счетной палате и международно-признанными стандартами аудита:

- Счетная палата продолжит работу по укреплению своей финансовой автономии в соответствии с принципами ISSAI 1 «Лимская декларация» и I ISSAI 10 «Мексиканская декларация о независимости ВОА», согласно которому ВОА должны располагать финансовыми ресурсами, а также необходимыми и соответствующими человеческими и материальными ресурсами, чтобы они могли выполнять свою деятельность.
- в соответствии с международно-признанными стандартами аудита, исполнительная власть не должна контролировать или управлять доступом к этим ресурсам. Поэтому Счетная палата будет добиваться автономного бюджета, принятого Народным собранием, основанное на принципах составления программного бюджета, что соответствует достижению стратегических целей ВОА Республики Болгария.

Стратегическая цель 1.3. Обновление и внедрение соответствующих процедур и инструментов, включая методики аудита, для реализации уставных полномочий Счетной палаты.



Обеспечить, чтобы аудиторская работа основывалась на современных и адекватных методологических правилах, таких как:

- принятие процедуры обновления Руководства по внедрению ISSAI и аудиторской работы Счетной палаты;
- проведение ежегодного анализа, чтобы определить необходимость разработки новых или обновления существующих методологий для аудита объектов или областей;
- до конца стратегического периода будут постепенно разработаны все необходимые методологические правила для различных типов аудита, чтобы удовлетворить всем методологическим потребностям.

Стратегическая цель 1.4. Продолжение применения специализированного аудиторского программного обеспечения во всех аудитах Счетной палаты:

- проведение всех аудитов с помощью специализированного программного обеспечения для аудита «Пентана», которое поможет документировать проверки, отслеживать выполнение аудиторских работ и осуществлять постоянный контроль качества;
- продолжить улучшать функциональность модулей «Пентана», в соответствии с требованиями различных типов аудитов, проводимых Счетной палатой;
- расширить использование программного обеспечения для аналитического аудита и обеспечить необходимое обучение для развития навыков аудиторов по использованию специализированных программных продуктов.

Стратегическая цель 1.5. Созданная система обеспечения качества предоставляет разумную степень уверенности в том, что аудиты и другие действия выполняются в соответствии с международно-признанными стандартами аудита и применимыми правовыми и нормативными требованиями.

Совершенствование системы обеспечения качества путем:

- разработки и принятия Концепции обеспечения качества аудиторской деятельности и Методологии обеспечения качества, уделяя особое внимание совершенствованию контроля на различных уровнях управления;
- внедрения Концепции и Методологии в Руководстве по применению ISSAI и аудиторской деятельности Счетной палаты;
- анализа всех элементов системы контроля качества, согласно ISSAI 40 «Контроль качества работы ВОФК»<sup>1</sup>.

Стратегическая цель 1.6. Построение системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности:

- принятие правил и методологию для проведения постоянного мониторинга системы контроля качества аудита, анализируя и выбирая соответствующие показатели оценки для каждого типа аудита, которые содержат требование соответствия применимым ISSAI;
- проведение ежегодных оценок, чтобы гарантировать качество аудиторской работы, продвигая выявленные лучшие практики и принимая планы действий по устранению недостатков.

Стратегическая цель 1.7. Совершенствование методологии планирования и отчетности о рабочей нагрузке аудиторов:

- ежегодное обновление методологии планирования и отчетности аудиторской рабочей нагрузки, уточнение запланированной продолжительности отдельных шагов и этапов аудитов;
- подготовка годовой программы аудиторских работ на основе методологии планирования рабочих нагрузок аудиторов с использованием специализированного программного обеспечения для планирования.

Стратегическая цель 1.8. Раскрытие аудиторских отчетов надлежащим образом и понятным языком:

---

<sup>1</sup> МСВОИ 40 Контрол за качеството на ВОИ // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874> (дата обращения: 15.03.2019).

- принятие Коммуникационной политики Счетной палаты, чтобы заложить основу для улучшения информационных отношений Счетной палаты с заинтересованными сторонами;
- предоставление аудиторских отчетов и других результатов деятельности, публикация пресс-релизов на понятном и ясном языке;
- расширение информационного присутствия Счетной палаты в печатных и электронных СМИ и социальных сетях;
- своевременное обновление контента на веб-сайте Счетной палаты, актуализация и улучшение программного обеспечения веб-сайта.

Стратегическая цель 1.9. Активизация и расширение участия в инициативах международного аудиторского сообщества, которые способствуют повышению институционального и административного потенциала Счетной палаты:

- проведение ежегодного анализа потребностей в международном сотрудничестве, чтобы удостовериться, что международная деятельность Счетной палаты направлена на достижение приоритетов стратегического плана об аудиторской деятельности и стратегических целях Счетной палаты;
- участие в рабочих, оперативных группах и сетях EUROSAI, INTOSAI и Контактном комитете руководителей ВОА и Европейской счетной палате.
- повышение квалификации аудиторов и назначение новых аудиторов, обладающих необходимыми знаниями, чтобы они могли участвовать в международной работе Счетной палаты.
- участие в международных аудитах с другими ВОА, в том числе в качестве ведущего партнера: координатора или координатора совместного аудита.

Стратегическая цель 1.10. Обеспечение периодического, объективного, независимого внешнего обзора деятельности Счетной палаты (экспертная оценка):

- проведение самооценки по Рамке измерения исполнения BOA (SAI PMF), которая предоставит информацию о соответствии деятельности Счетной палаты требованиям ISSAI и хорошей практике INTOSAI;
- Счетная палата будет проверена другим BOA для выявления дополнительных областей работы учреждения, которые нуждаются в улучшении;
- результаты самооценки и экспертной проверки направят усилия и ресурсы Счетной палаты в правильном направлении для дальнейшего развития как современного Высшего контрольного органа, который работает на благо граждан.

Стратегическая цель 1.11. Продолжение поддержки усилий Министерства финансов по модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе для обеспечения приемлемой основы для финансовой отчетности:

- продолжить составлять ежегодный Доклад о результатах финансовых аудитов, содержащего комментарий о приемлемости системы финансовой отчетности, передача доклада в Народное собрание и Министерство финансов;
- создать базу данных проблемных вопросов в бухгалтерском учете в государственном секторе и подготовить предложения для Министерства финансов по улучшению и совершенствованию методологии отдельных аспектов бухгалтерского учета в государственном секторе;
- инициировать, организовывать и участвовать в национальных профессиональных форумах по модернизации бухгалтерского учета в государственном секторе.

Приоритет 2: Счетная палата должна создать эффективную функционирующую систему управления персоналом для обеспечения высоко квалифицированными, мотивированными и добросовестными сотрудниками<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Стратегия за развитие на Сметната палата за периода 2018 – 2022 година // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategiqta-za-razvitiето-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikelstva-1935> (дата обращения: 12.04.2019).

Стратегическая цель 2.1. Постоянное совершенствование системы подбора, назначения, оценки, обучения и удержания квалифицированных сотрудников:

- структурировать процессы управления кадровой службой в Счетной палате путем разработки и принятия Основы ответственности за управление персоналом, Стратегии управления персоналом и Рамок профессиональной компетентности на все должности в Счетной палате;
- проводить ежегодный анализ для определения потребностей Счетной палаты в кадровой службе и необходимости в обучении по типу аудитов, структурных подразделений и отдельных лиц;
- укреплять потенциал персонала, а также аудиторов, оказывая им поддержку в получении международных сертификатов профессиональной квалификации.

Стратегическая цель 2.2. Создание системы мотивации и удовлетворенности работой сотрудников в Счетной палате:

- определить четкие и справедливые личные задачи для каждого сотрудника, связанные с целями соответствующего структурного подразделения;
- исследовать и анализировать факторы, влияющие на удовлетворенность персонала, чтобы эффективно управлять рисками, связанными с мотивацией сотрудников в Счетной палате;
- продолжать совершенствовать систему оплаты труда в Счетной палате, включая индексацию размера основной заработной платы, а также с учетом индивидуальных показателей работы сотрудников.

Стратегическая цель 2.3. Поддерживать институциональную культуру, которая способствует развитию профессионального потенциала сотрудников и поощряет усилия, вклад и лояльность к Счетной палате:

- проанализировать эффективность внутренней коммуникации и институциональной культуры и сформулировать меры, способствующие развитию профессионального потенциала сотрудников;

- планировать и проводить обучения с учетом индивидуальных потребностей сотрудников;
- выявлять следующее поколение руководителей и лидеров в Счетной палате и поддерживать их карьерный рост.

Приоритет 3: Счетная палата будет учреждением для примера, которое способствует улучшению управления и отчетности в государственном секторе, учитывая ожидания заинтересованных сторон<sup>1</sup>.

Стратегическая цель 3.1. Улучшение взаимодействия с Народным собранием и другими заинтересованными пользователями информации из аудиторских отчетов для повышения подотчетности и прозрачности в государственном секторе:

- поощрять Народное собрание к рассмотрению аудиторских отчетов Счетной палаты, используя, таким образом, результаты работы Счетной палаты при проведении парламентского контроля;
- введение механизма обратной связи для проверяемых организаций, чтобы выразить свое мнение о пользе проверок со стороны Счетной палаты;
- расширять сотрудничество с неправительственными организациями и высшими учебными заведениями, стремясь, таким образом, добиться большего воздействия от своей работы.

Стратегическая цель 3.2. Улучшение имиджа и влияния работы Счетной палаты как добросовестного учреждения, эффективно и результативно работающее на благо общества:

- следить за достоверностью проверенных организаций и общества в работе Счетной палаты, поскольку высокая общественная уверенность является ключевым условием эффективности работы;
- проанализировать выполнение рекомендаций проверенными организациями и постараться увеличить долю выполненных предписаний;

---

<sup>1</sup> Стратегия за развитие на Сметната палата за периода 2018 – 2022 година // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategiqta-za-razvitiето-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikatelstva-1935> (дата обращения: 12.04.2019).

– стремиться создать механизм оценки преимуществ аудитов Счетной палаты, для того чтобы продемонстрировать обществу конкретный вклад Счетной палаты в улучшение управления бюджетными ресурсами.

Говоря о совершенствовании аудита эффективности, следует отметить положительную тенденцию к международному сотрудничеству. Счетные палаты Болгарии и России активно взаимодействуют как между собой, так и со своими иностранными коллегами, что позволяет использовать в своей деятельности передовые иностранные технологии и опыт.

13 марта 2019 г. Высшие органы аудита России и Болгарии подписали обновленную редакцию Соглашения о сотрудничестве. Это обусловлено новыми реалиями и теми задачами, которые сейчас стоят перед высшими органами аудита. Обе стороны обменялись опытом применения новых подходов и методик к проведению государственного аудита в ходе встречи.

Алексей Кудрин рассказал своему болгарскому коллеге Цветану Цветкову об основных изменениях, которые происходят в деятельности ВОА России. При этом он особо отметил важность внедрения цифровизации в работу ведомства: «Цифровизация – это наша главная цель. Я поставил задачу за шесть лет перевести в цифру 30% нашей аудиторской работы – чтобы аудиторы могли больше внимания уделить аналитике». Цветан Цветков согласился с Алексеем Кудриным, отметив, что ВОА Болгарии также уделяет большое внимание цифровизации своей деятельности. «Мы используем специальное программное обеспечение, которое позволяет значительно повысить качество проверок. В области финансового аудита и аудита исполнения у нас 100-процентная цифровизация. Сейчас работаем над цифровизацией аудита соответствия и еще одной специфической формы аудита – аудита деятельности политических партий»<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Счетные палаты России и Болгарии обновили Соглашение о сотрудничестве, «Русская Болгария» // Счетная палата Российской Федерации. URL: [http://www.ach.gov.ru/press\\_center/publications-in-mass-media/36563?sphrase\\_id=10506582](http://www.ach.gov.ru/press_center/publications-in-mass-media/36563?sphrase_id=10506582) (дата обращения: 10.06.2019).

По итогам встречи Болгария и Россия договорились продолжить обмен опытом и информацией по всем актуальным вопросам развития внешнего государственного контроля. Обе стороны заинтересованы развивать это взаимодействие, учитывая все современные тенденции и реалии. Обновленное соглашение предусматривает обмен информацией, в том числе стандарты и методологические разработки, а также проведение семинаров и круглых столов по основным проблемам внешнего государственного аудита, организацию конференций, включая совместные и параллельные мероприятия.

В заключении можно сделать следующие выводы:

1. В качестве основного направления совершенствования аудита эффективности использования бюджетных средств, рассматривается необходимость принятия единой концепции и актуализированной методологической базы проведения аудита. Она должна включать в себя установленные единые нормативные акты и методические рекомендации, на основе которых будет осуществляться аудит эффективности, а также определять систему государственных органов и порядок их взаимодействия между собой. При этом следует учитывать содержание международных стандартов и применять их в своей практике. Государственный аудит регулируется рядом законов и стандартов, но при их применении выявляются пробелы. Причина в динамичной среде, с которой аудиторы сталкиваются ежедневно. Их решение требует хорошего анализа и улучшения рабочего процесса.

2. Важным фактором для повышения эффективности государственного контроля является цифровизация и автоматизация процессов. Широкое использование существующих современных информационных технологий, их совершенствование или создание новых таких, вместе с применением надлежащего программного обеспечения и, тем самым, облегчить процесс проведения аудита и увеличить производительность аудиторов. Еще один положительный аспект цифровизации – это повышение прозрачности в работе госорганов. К примеру, Информационно-аналитическая система удаленного прове-



дения внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты Российской Федерации (ИАС УВГА)<sup>1</sup>, Портал государственного и муниципального финансового аудита (ГИС ЕГСФК)<sup>2</sup>, Портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации<sup>3</sup> и Информационная панель «Мониторинг национальных целей»<sup>4</sup>. Программное обеспечение способно повысить скорость и точность рабочего процесса, а также обеспечить высокое качество, хорошую организацию и простоту обработки технических данных.

3. Накопленный международный опыт свидетельствует, что широкое применение методологии аудита эффективности позволяет существенно повысить качество российского и болгарского менеджмента. Тем не менее, для того, чтобы аудит эффективности занял надлежащее место в системе государственного и муниципального финансового контроля обеих стран, необходимо способствовать модернизации бюджетного процесса и качеству государственного управления, а также соблюдать основные условия для его дальнейшего развития, решения существующих проблем и сближения с передовой международной практикой.

---

<sup>1</sup> Информационно-аналитическая система удаленного проведения внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты Российской Федерации. URL: <https://portal.eskigov.ru/nfap/software/2877> (дата обращения: 10.06.2019).

<sup>2</sup> Портал государственного и муниципального финансового аудита. URL: <https://portal.audit.gov.ru/#/> (дата обращения: 10.06.2019).

<sup>3</sup> Портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации. URL: <https://portalkso.ru/> (дата обращения: 10.06.2019).

<sup>4</sup> Информационная панель «Мониторинг национальных целей». URL: <http://ng.ach.gov.ru/?lang=ru> (дата обращения: 10.06.2019).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Термин «аудит эффективности» впервые был зафиксирован в Лимской декларации руководящих принципов аудита. Он является независимой, объективной и достоверной проверкой государственных мероприятий, систем, организаций, операций, программ или действий на соответствие принципам экономичности, результативности и эффективности, а также анализируется потенциал для их улучшения.

Принцип эффективности использования государственных ресурсов является одним из основных принципов бюджетной системы как для Российской Федерации, так и для Республики Болгария.

Аудит эффективности позволяет провести комплексный анализ причин и факторов, имеющих отношение к неэффективному использованию бюджетных средств, а наряду с этим, создает условия для активной борьбы с коррупцией, так как он обеспечивает реальную оценку расходования государственных средств. Счетные палаты Республики Болгария и Российской Федерации как высшие органы государственного финансового контроля, в соответствии со стандартами ИНТОСАИ, могут проводить мероприятия для оценки эффективности и делать выводы о неэффективном расходовании бюджетных средств в отношении всех областей деятельности государства, связанных с расходованием и использованием бюджетных средств при наличии законодательно установленного права на данный вид проверок.

Аудит эффективности рассматривает вопросы, которые имеют большое значение для общества, он призван защищать финансовые интересы государства и выявляет причинно-следственные связи их неисполнения. Его большая социально-экономическая значимость обуславливается тем, что он допускает своевременной выработки предложения по устранению и недопущению причин, создающих условий для нарушения установленных законодательством требований. Аудит эффективности использования бюджетных средств явля-

ется важнейшим этапом совершенствования системы государственного финансового контроля, а его цель – это повышение результативности использования государственных ресурсов и обеспечение эффективности государственного управления. Аудит эффективности как сравнительно новый вид финансового контроля нуждается в доработке и совершенствовании.

Внедрение и применение аудита эффективности использования бюджетных средств не осуществляется в полной мере, что обуславливается нехваткой методической базы, а также отсутствием законодательного определения неэффективного использования бюджетных средств и количественных характеристик его оценки.

Проблемы независимого финансового аудита рождаются из практики. Он законодательно регулируется рядом законов и стандартов, но в его применении есть пробелы. Причина в динамичной среде, внутренние организационные вопросы являются уникальными для любой специализированной аудиторской фирмы или независимого аудитора. Их решение требует хорошего анализа и улучшения рабочего процесса. Современные информационные технологии предлагают инновационные решения существующих проблем с помощью специализированных программ аудита.

Для малочисленных контрольно-счетных органов внедрение в практику работы аудита эффективности представляется почти невыполнимой задачей. В основе этих трудностей стоит ограниченность финансовых и трудовых ресурсов, недостаточный опыт проверяющих, отсутствие средств, необходимых для повышения профессионального уровня работников на курсах повышения квалификации или нехватка времени для получения практического опыта осуществления аудита эффективности, а также несовместимость между членами аудиторской команды.

Анализ аудита подтверждает мнение о том, что он является специфическим контрольным проявлением, структурированным в процесс, выражающим независимое мнение профессионала и высоко эрудированного специалиста. Официальное и публичное раскрытие сформированного мнения создает

возможность широкому кругу заинтересованных сторон принять отношение к развитию проверяемого объекта.

В качестве основного направления совершенствования аудита эффективности использования бюджетных средств, рассматривается необходимость принятия единой концепции и актуализированной методологической базы проведения аудита. Она должна включать в себя установленные единые нормативные акты и методические рекомендации, на основе которых будет осуществляться аудит эффективности, а также определять систему государственных органов и порядок их взаимодействия между собой.

Важным фактором для повышения эффективности государственного контроля является цифровизация и автоматизация процессов. Широкое использование существующих современных информационных технологий способно облегчить процесс проведения аудита и увеличить производительность аудиторов. Положительный аспект цифровизации – это повышение прозрачности в работе госорганов.

Расширение применения информационных технологий высшими органами аудита при проведении проверок помогает преодолевать ресурсные ограничения, дает возможность осуществлять предварительный анализ еще до проведения аудита на местах и повышать его эффективность непосредственно на объекте, сокращая время проведения полевых работ.

Накопленный международный опыт свидетельствует, что широкое применение методологии аудита эффективности позволяет существенно повысить качество российского и болгарского менеджмента. Сегодня необходимо способствовать модернизации бюджетного процесса и качеству государственного управления, а также соблюдать основные условия для его дальнейшего развития, решения существующих проблем и сближения с передовой международной практикой.

За счет трансформации функций высшие органы аудита играют более значимую роль в оценке достижения национальных целей. Благодаря проведению комплексного анализа государственной деятельности они способствуют

принятию государственными органами власти решений, которые позволят достичь поставленные национальные цели. Происходит переход от финансового аудита и аудита соответствия к аудиту эффективности и стратегическому аудиту.

Конкретная работа Счетной палаты по внедрению аудита эффективности, реализация ее предложений позволяет, в конечном итоге, значительно усилить государственный финансовый контроль за целевым и эффективным расходованием бюджетных средств, поставит реальные преграды теневой экономике, коррупции и разбазариванию государственных финансов страны.

Аудит эффективности расходования бюджетных средств и использования регионального публичного имущества представляется перспективной формой осуществления регионального финансового контроля. Обозначенное направление деятельности контрольно-счетных органов находится в стадии активного развития, что обуславливает разработку новых методик и стандартов, уточнение критериев, появление новых подходов к проведению аудита эффективности.

Развитие аудита предоставляет достаточно доказательств тому, что концептуальная рамка привлекает к самой идее независимого аудита все больше теоретически-контрольных моделей. Концептуальные модели создают впечатление о конкретной функциональной недостаточности в отношении нематериальных факторов организационного успеха из-за чего в данную рамку целесообразно вписывается понятие управленческого контроля, как компенсаторного механизма.

Обобщая изложенные выводы, можно сказать, что аудит в своей значимой сущности, функционально обоснованной принципами, методологиями и подходами, доказав свою высокую концептуальную зрелость, создает существенные внутренние структурные предпосылки для развития институциональности. Развитие этой тенденции дополняет впечатления об аудите, как об уникальной, высоко интеллектуальной, увеличивающей свою ответственность, широко применимой в деятельности.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Лимская декларация руководящих принципов аудита [Электронный ресурс] // Международная организация высших органов аудита : [сайт]. – Режим доступа: [http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1\\_about\\_us/ISSAIs/RU\\_ISSAI\\_1.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/ISSAIs/RU_ISSAI_1.pdf).
2. Международные стандарты для высших органов финансового контроля [Электронный ресурс] // Организация высших органов финансового контроля Европы : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.eurosai.org/ru/training/training-events-and-outputs/-ISSAI/>.
3. ISSAI 300 – Основополагающие принципы аудита эффективности [Электронный ресурс] // Организация высших органов финансового контроля Европы : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-300-ruso.pdf>.
4. МСВОИ 40 Контрол за качеството на ВОИ // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874>.
5. МСВОИ 300 Основни принципи на одита на изпълнението [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874>.
6. МСВОИ 3000 Стандарт за одит на изпълнението [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874>.
7. МСВОИ 3100 Указания за одит на изпълнението – основни принципи и приложения към него [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа:

<http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874>.

8. МСВОИ 3200 Указания за процеса на одита на изпълнението [Електронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/mejdunarodno-priznati-oditni-standarti-874>.

9. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 28.11.2018) [Электронный ресурс] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

10. Конституция на Република България [Электронный ресурс] : Обнародвана в «Държавен вестник», бр. 56 от 13 юли 1991 г., последно изменение и допълнение в «Държавен вестник», бр.100 от 18 декември 2015 г. // Република България Министерство на вътрешните дела : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.mvr.bg/docs/librariesprovider53/default-document-library/конституция-на-република-българия.pdf>.

11. Закон за Сметната палата [Электронный ресурс] : Обнародван в «Държавен вестник», бр.12 от 13 февруари 2015 г., последно изменение в «Държавен вестник», бр.7 от 19 януари 2018 г. // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/zakon-za-smetnata-palata-1685>.

12. Закон за политическите партии [Электронный ресурс] : Обнародван в «Държавен вестник», бр.28 от 1 април 2005 г., последно изменение в «Държавен вестник», бр.86 от 27 октомври 2017 г. // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/drugi-zakoni-i-normativni-aktove-875>.

13. Закон за публичните финанси [Электронный ресурс] : Обнародван в «Държавен вестник», бр. 15 от 15 февруари 2013 г., последно изменение в

«Държавен вестник», бр.91 от 14 ноември 2017 г. // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/drugi-zakoni-i-normativni-aktove-875>.

14. Изборен кодекс [Електронный ресурс] : Обнародван в «Държавен вестник», бр.19 от 5 март 2014 г., последно изменение и допълнение в «Държавен вестник», бр.85 от 28 октомври 2016 г. // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/drugi-zakoni-i-normativni-aktove-875>.

15. О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года [Электронный ресурс] : указ Президента РФ от 07 мая 2018 г. № 204 // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

16. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

17. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [Электронный ресурс] : федер. закон от 07 февраля 2011 г. № 6-ФЗ // Администрация Президента России : [сайт]. – Режим доступа: <http://kremlin.ru/acts/bank/32656>.

18. О Счетной палате Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 05 апреля 2013 г. № 41-ФЗ // Администрация Президента России : [сайт] – Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/37041>.

19. Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 09 марта 2017 г. № 33н // Справочная правовая система «Консультант



Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

20. СГА 104. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля). Аудит эффективности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Коллегии Счетной палаты РФ от 30 ноября 2016 г. № 4ПК // Справочно-правовая система «Консультант Плюс» : [сайт]. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_208571/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_208571/).

21. СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств [Электронный ресурс] : утв. Решением Коллегии Счетной палаты РФ, протокол от 09 июня 2009 г. № 31К (668) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство». Информ. банк. «Российское законодательство (Версия Проф)».

22. Азиатская организация высших органов финансового контроля (АЗОСАИ) : [сайт]. – Режим доступа: <http://asosai.org/asosai/>.

23. Антипова, Т.В. Необходимость организации внутреннего контроля в муниципалитетах [Электронный ресурс] / Т.В. Антипова // Транспортное дело России. – 2013. – № 6. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/neobhodimost-organizatsii-vnutrennego-kontrolya-v-munitsipalitetah>.

24. Башева, С. Икономиката на България и Европейския съюз – наука и бизнес. Счетоводна политика и практика, счетоводни стандарти, финансов одит, контролни системи и вътрешен контрол [Текст] / С. Башева, М. Александра. – София : Издателски комплекс УНСС, 2015. – 481 с.

25. Бейсенова, Л.З. Аудит эффективности в зарубежной практик / Л.З. Бейсенова, Б.А. Алибекова, А.Е. Шахарова [Текст] // Статистика, учет и аудит. – 2018. – Т. 2. – № 69. – С. 62-67.

26. Бекботова, Л.А. Аудит эффективности бюджетных средств, внутренний аудит как составные элементы системы внутреннего контроля [Текст] / Л.А. Бекботова // Colloquium-journal. – 2018. – № 12-4 (23). – С. 13-15.

27. Вейсел, А. Одитинг [Текст] / А. Вейсел. – София : Издателска къща «Сиела», 2017. – 364 с.

28. Владимирович, Л.С. Проблемы проведения аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств [Электронный ресурс] / Л.С. Владимирович // Материалы круглого стола «Практика проведения аудита эффективности использования государственных и муниципальных средств в Дальневосточном федеральном округе». – Режим доступа: [http://ksp25.ru/about/materialy\\_kruglogo\\_stola\\_praktika\\_provedeniya\\_audita\\_effektivnosti\\_ispolzovaniya\\_gosudarstvennyh\\_i\\_municipalnyh\\_sredstv\\_v\\_dalnev/](http://ksp25.ru/about/materialy_kruglogo_stola_praktika_provedeniya_audita_effektivnosti_ispolzovaniya_gosudarstvennyh_i_municipalnyh_sredstv_v_dalnev/).

29. Генинска, С.Г. Взаимосвязь аудита и пиар в развитии компаний [Текст] / С.Г. Генинска, И.Э. Надуткина // Средние и малые города приграничных регионов: материалы международного сборника научных трудов. – 2018. – С. 39-47.

30. Генинска, С.Г. Об особенностях государственного аудита в Республике Болгария [Текст] / С.Г. Генинска // Управление в XXI веке: сборник статей по материалам студенческой Международной научно-практической конференции (НИУ «БелГУ», 1 ноября 2017 года). – 2017. – С. 230-236.

31. Генинска, С.Г. Развитие международных отношений между Болгарией и Россией в современных условиях [Текст] / С.Г. Генинска // Международный научно-исследовательский журнал «Межрегиональное и приграничное сотрудничество». – 2019. – С. 82-88.

32. Димитров, В. Финансовият контрол като институт на българското финансово право [Текст] / В. Димитров // Правна мисъл. – 2013. – № 1. – С. 32-73.

33. Доклад за извършен анализ и справка за броя на проверките и изпълнението на препоръките при осъществения последващ контрол през 2018 г. [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/izpylnenie-na-preporukite-133>.

34. Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2017 г. [Електронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141>.

35. Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2018 г. [Електронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141>.

36. Дроботова, Е.В. Аудит эффективности бюджетных средств [Текст] / Е.В. Дроботова // Молодой ученый. – 2014. – № 19. – С. 390-392.

37. Дурин, С. Счетоводството и независимият финансов одит [Текст] / С. Дурин. – София : ФорКом, 2017. – 102 с.

38. Жуков, В.А. Аудит эффективности: теория, практика, проблемы [Электронный ресурс] / В.А. Жуков // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2016. – № 2. – Режим доступа: [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_26471898\\_58410928.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_26471898_58410928.pdf).

39. Жуков, В.А. Концептуальные и методические основы аудита эффективности использования бюджетных средств и государственной собственности [Электронный ресурс] / В.А. Жуков, Н.С. Столяров. – Режим доступа: <http://ksp25.ru/files/001.pdf>.

40. Иванов, Г. Теория на контрола [Текст] / Г. Иванов, Е. Тананеев, М. Томева, К. Крумов, П. Стойкова, С. Костова, Н. Цветкова, М. Антов. – Свищов : АИ Ценов, 2017. – 218 с.

41. Иванов, Г. Одит на проекти [Текст] / Г. Иванов, С. Костова. – Свищов : АИ Ценов, 2017. – 97 с.

42. Изпълнителна агенция «Одит на средствата от Европейския съюз» : [сайт]. – Режим доступа: <https://aeuf.minfin.bg/>.

43. Информационная панель «Мониторинг национальных целей» : [сайт]. – Режим доступа: <http://ng.ach.gov.ru/?lang=ru>.

44. Информационно-аналитическая система удаленного проведения внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты Российской Федерации : [сайт]. – Режим доступа: <https://portal.eskigov.ru/nfap/software/2877>.

45. Йорданов, К. Основы на одита [Текст] / К. Йорданов. – София : Изд-во НБУ, 2015. – 108 с.

46. Карепина, О.И. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля [Электронный ресурс] / О.И. Карепина // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка» : [сайт]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-v-sisteme-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-2>.

47. Козырин, А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации [Текст] / А.Н. Козырин // Реформы и право. – 2014. – № 1. – С. 66 -76.

48. Колева, Б. Възможности за повишаване на ефективността на одиторската проверка на паричните средства към датата на баланса [Электронный ресурс] / Б. Колева // Списание «Диалог». – 2018. – № 1. – Режим доступа: <https://dlib.uni-svishtov.bg/bitstream/handle/10610/3865/37fc6320593de910c7d9ed1b1b73d25b.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

49. Колесников, Ю.А. Государственный аудит эффективности бюджетных расходов: правовое регулирование и способы совершенствования [Электронный ресурс] / Ю.А. Колесников // Аналитический портал «Отрасли права» : [сайт]. – Режим доступа: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/14035>.

50. Крумов, К. Тенденции в развитието на финансовия контрол в България [Текст] / К. Крумов // Финансите и стопанската отчетност – състояние, тенденции, перспективи : Юб. междунар. научнопракт. конф. 25-26.10.2013 г.: 60 г. Фак. «Финанси» и Фак. «Стопанска отчетност» : Т. 2. Сборник доклади. – Свищов : АИ Ценов. – 2013. – № 2. – С. 361-366.

51. Крутоус, А.И. Аудит эффективности и финансовый аудит [Текст] / А.И. Крутоус // Научный журнал. – 2018. – № 11 (34). – С. 35-36.

52. Левоненкова, Т.А. Государственный и муниципальный контроль (надзор): поиск эффективных решений [Текст] / Т.А. Левоненкова // Журнал российского права. – 2014. – № 9. – С. 140 -149.

53. Лисицкая, А.В. Повышение эффективности государственного финансового контроля в сфере транспорта [Текст] / А.В. Лисицкая // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 1 (102). – С. 78-84.

54. Макарова, Л.Г. Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание [Электронный ресурс] / Л.Г. Макарова. – Режим доступа: <https://publications.hse.ru/chapters/56030742>.

55. Мальсагов, И.А. К вопросу о критериях аудита эффективности [Текст] / И.А. Мальсагов // Экономика и предпринимательство. – 2019. – № 2 (103). – С. 863-866.

56. Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.intosai.org/>.

57. Мишина, М.А. Аудит эффективности как инструмент обеспечения бюджетной безопасности [Текст] / М.А. Мишина // Вестник современных исследований. – 2018. – № 10 (25). – С. 193-195.

58. Методология за стратегическо планиране в Република България [Электронный ресурс] // Министерски съвет. Портал за обществени консултации : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.strategy.bg/Publications/View.aspx?lang=bg-BG&Id=90>.

59. Наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитна дейност на Сметната палата [Электронный ресурс] // Институт на дипломираните експерт-счетоводители в България : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.ides.bg/media/1365/08-2013-smetna-palata.pdf>.

60. Организация высших органов финансового контроля Европы (ЕВРОСАИ) : [сайт]. – Режим доступа: <https://www.eurosai.org/ru/about-us/about-eurosai/index.html>.

61. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации : [сайт]. – Режим доступа: [http://audit.gov.ru/activities/annual\\_report/annual-report-2018.pdf](http://audit.gov.ru/activities/annual_report/annual-report-2018.pdf).

62. Портал государственного и муниципального финансового аудита : [сайт]. – Режим доступа: <https://portal.audit.gov.ru/#/analytical-reports/for-citizens-31032018>.

63. Портал Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации : [сайт]. – Режим доступа: <https://portalkso.ru/>.

64. Програма за одитната дейност на Сметната палата на Република България за 2018 г. [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/programa-za-oditnata-dejnost-137>.

65. Програма за одитната дейност на Сметната палата на Република България за 2019 г. [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/programa-za-oditnata-dejnost-137>.

66. Самарец, Т.В. Критерии аудита эффективности расходов организации среднего профессионального образования и механизм применения их показателей [Электронный ресурс] / Т.В. Самарец // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка» : [сайт]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/kriterii-audita-effektivnosti-rashodov-organizatsii-srednego-professionalnogo-obrazovaniya-i-mehanizm-primeneniya-ih-pokazateley>.

67. Салимурзаева, Л.И. Аудит в системе финансового контроля [Текст] / Л.И. Салимурзаева // Academy. – 2019. – № 1 (40). – С. 54-58.

68. Саунин, А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств [Текст] / А.Н. Саунин. – М. : Изд-во Московского университета, 2015. – 336 с.

69. Саунин, А.Н. Аудит эффективности: выбор критериев для оценки эффективности использования государственных (муниципальных) средств [Текст] / А.Н. Саунин // Вестник АКСОР. – 2011. – № 1. – С. 76-84.

70. Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/>.

71. Стоянов, Е. Институционално усъвършенстване на одитните модели [Текст] / Е. Стоянов // Годишник на ВУАРР. – том IV. – 2016. – С. 185-186.

72. Стоянов, Е. Няколко въпроса по одитинг [Текст] / Е. Стоянов. – Бургас : Либра скорп, 2018. – 220 с.

73. Стратегия за развитие на Сметната палата за периода 2018 – 2022 година [Электронный ресурс] // Сметна палата на Република България : [сайт]. – Режим доступа: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/strategiqta-za-razvitiето-na-smetnata-palata-za-perioda-2018-2022-godina-novi-horizonti-i-predizvikatelstva-1935>.

74. Сугаипова, И.В. Аудит эффективности использования бюджетных средств в интересах стратегии социально-экономического развития РФ [Электронный ресурс] / И.В. Сугаипова, Е.Г. Алеева // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка» : [сайт]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-ispolzovaniya-byudzhетnyh-sredstv-v-interesah-strategii-sotsialno-ekonomicheskogo-razvitiya-rf>.

75. Счетная палата Российской Федерации : [сайт]. – Режим доступа: <http://audit.gov.ru/>.

76. Счетные палаты России и Болгарии обновили Соглашение о сотрудничестве, «Русская Болгария» [Электронный ресурс] // Счетная палата Российской Федерации. : [сайт] – Режим доступа: [http://www.ach.gov.ru/press\\_center/publications-in-mass-media/36563?sphrase\\_id=10506582](http://www.ach.gov.ru/press_center/publications-in-mass-media/36563?sphrase_id=10506582).

77. Тоичко, Н.Ю. Государственный финансовый контроль в России: проблема совершенствования [Электронный ресурс] / Н.Ю. Тоичко. – Режим доступа: <https://scienceforum.ru/2014/article/2014000747>.

78. Цветкова, Н. Съвременни аспекти в развитието на независимия финансов одит в Република България [Электронный ресурс] / Н. Цветкова. – Режим доступа: [https://dlib.univishtov.bg/bitstream/handle/10610/2447/DialogueBook2bul2011\\_1\\_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://dlib.univishtov.bg/bitstream/handle/10610/2447/DialogueBook2bul2011_1_31.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

79. Чайковская, Л.А. Вопросы повышения эффективности государственного финансового контроля за внутренними и внешними заимствованиями [Электронный ресурс] / Л.А. Чайковская // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка» : [сайт]. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-povysheniya-effektivnosti-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-zavnutrennimi-i-vneshnimi-zaimstvovaniyami>.

80. Черникова, Г.В. Экономическая сущность комплекса контрольных мероприятий в сфере закупок товаров, работ, услуг [Текст] / Г.В. Черникова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2019. – № 2 (110). – С. 41-50.

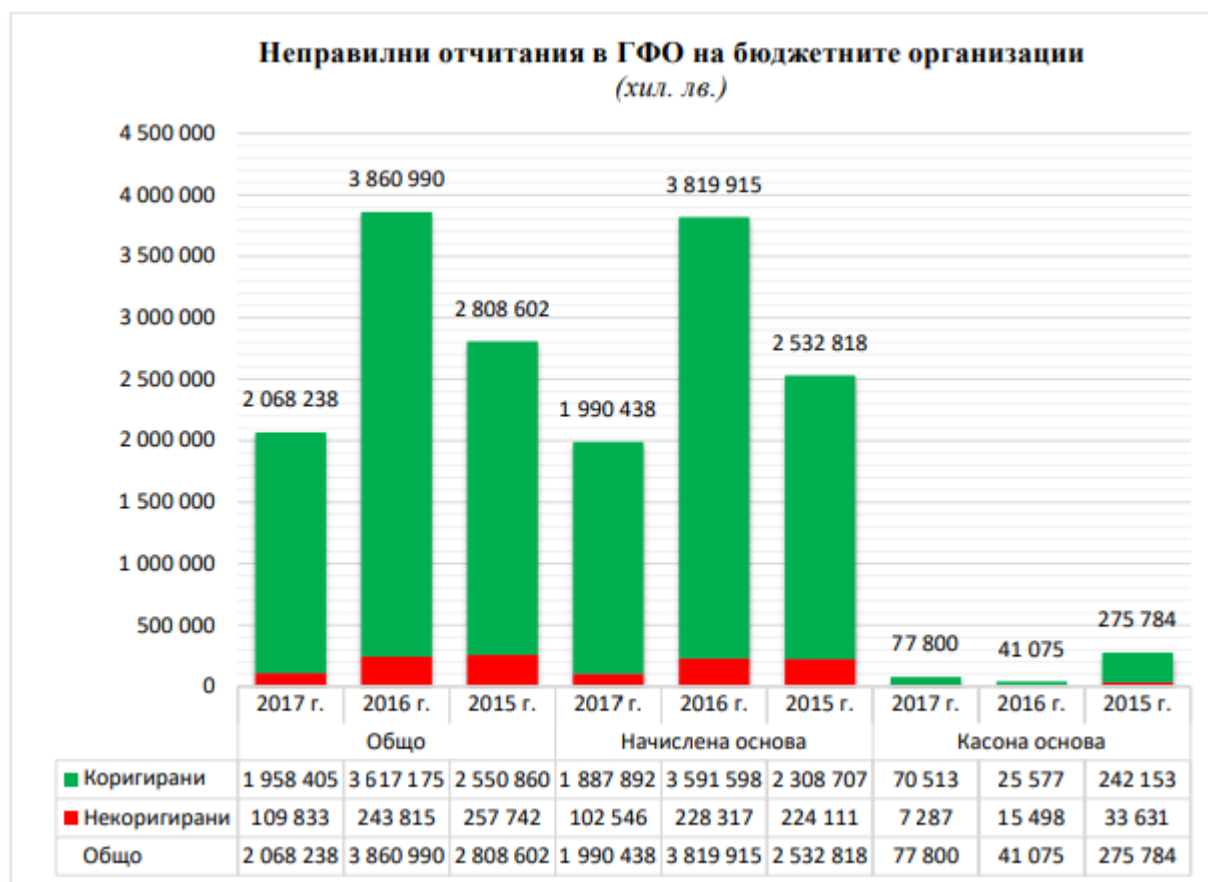
81. Чхутиашвили, Л.В. Аудит эффективности как инструмент противодействия коррупции в Российской Федерации [Электронный ресурс] / Л.В. Чхутиашвили. // Финансы и управление. – 2014. – № 3. – Режим доступа: [http://e-notabene.ru/flc/article\\_13731.html#5](http://e-notabene.ru/flc/article_13731.html#5).

82. Шеремет, А.Д. Аудит достоверности, устойчивости и эффективности [Электронный ресурс] / А.Д. Шеремет // Журнал «Аудит». – 2016. – № 6. – Режим доступа: <http://auditrf.ru/audit-dostovernosti-ustoychivosti-i-effektivnosti>.



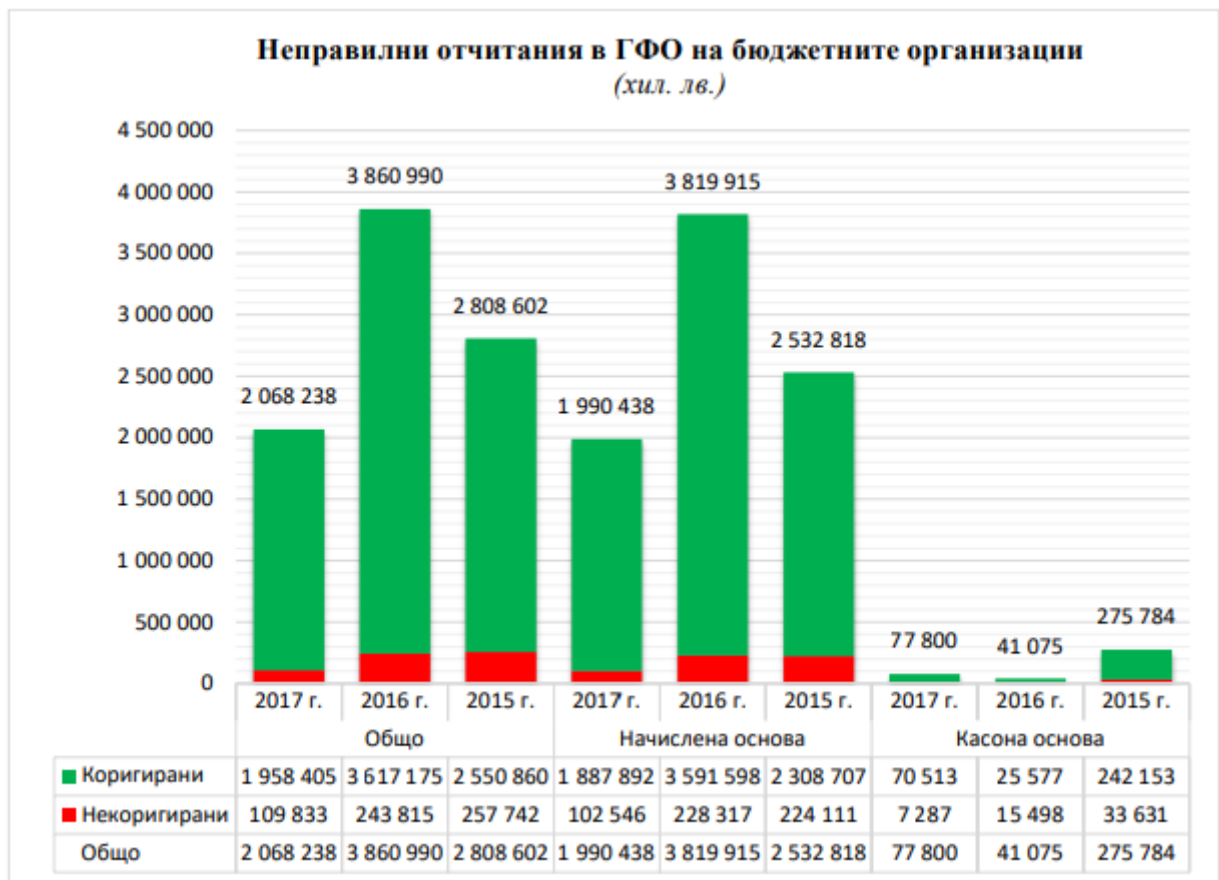
## **ПРИЛОЖЕНИЯ**

Неправильная отчетность в годовых финансовых отчетах бюджетных организаций за 2017 г. (тысяча левов)<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2018 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141> (дата обращения: 24.02.2019).

Неправильная отчетность в годовых финансовых отчетах бюджетных организаций за 2016 г. (тысяча левов)<sup>1</sup>



<sup>1</sup> Доклад за резултатите от финансовите одити на Сметната палата, осъществени през 2017 г. // Сметна палата на Република България. URL: <http://www.bulnao.government.bg/bg/articles/finansovi-oditi-na-gfo-141> (дата обращения: 24.02.2019).