



МАТРИЦЫ ДИЗАЙНА КАК ИНСТРУМЕНТ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА (КОНТРОЛЯ) НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИХ И ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИХ РАБОТ: МЕТОДОЛОГИЯ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ

Налоева Л. А. ORCID ID 0000-0003-2670-2011,

Федченко Е. А. ORCID ID 0000-0002-4844-0991

*Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
Москва, Российская Федерация, e-mail: eafedchenko@fa.ru*

Расходы федерального бюджета на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы формируют стратегически значимый сегмент государственных расходов; объем финансирования научных исследований и разработок в 2025 г. достиг 1,46 трлн руб. В этих условиях совершенствование методологии государственного аудита (контроля) данной сферы приобретает первостепенное значение. Целью исследования является разработка методологии применения матрицы дизайна контрольных и экспертно-аналитических мероприятий применительно к трем направлениям государственного аудита (контроля) расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и обоснование как необходимого элемента программы аудита (контроля). Методы исследования: системный анализ нормативно-правовой базы государственного аудита (контроля) в сфере научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; обобщение практики контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты Российской Федерации и Федерального казначейства за 2022–2025 гг.; структурированный синтез на основе международных стандартов. Результатами признается выявление специфики научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ как предмета аудита (контроля) (вероятностность результата, нематериальность, временной лаг, необходимость отраслевой экспертизы, двойственность правового режима); разработка матрицы дизайна с типологией позитивных и критических гипотез; формулирование специфических требований к матрицам применительно к научно-исследовательским и опытно-конструкторским работам. По результатам исследования установлено, что без интеграции матриц дизайна в программу аудита (контроля) научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ значительная часть рисков неэффективного расходования средств остается за пределами контрольного воздействия. Сделан вывод о необходимости актуализации методологической базы государственного аудита (контроля) с учетом специфики охраноспособных результатов интеллектуальной деятельности, создаваемых за счет бюджетных средств, и порядка их отражения в составе нематериальных активов государства.

Ключевые слова: научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, государственный аудит, матрица дизайна, аудит эффективности, нематериальные активы, результаты интеллектуальной деятельности

DESIGN MATRICES AS A TOOL FOR STATE AUDIT OF R&D EXPENDITURES: METHODOLOGY AND APPLICATION

Naloeva L. A. ORCID ID 0000-0003-2670-2011,

Fedchenko E. A. ORCID ID 0000-0002-4844-0991

*Federal State Budgetary Educational Institution of Higher Education
“Financial University under the Government of the Russian Federation”,
Moscow, Russian Federation, e-mail: eafedchenko@fa.ru*

Expenditures of the federal budget on research and development work form a strategically significant segment of state expenditures; the volume of funding for scientific research and development in 2025 reached 1.46 trillion rubles. Under these conditions, improving the methodology of state audit (control) of this sphere acquires paramount importance. The purpose of the article is to develop a methodology for applying design matrices of control and expert-analytical measures in relation to three directions of state audit (control) of research and development expenditures and to justify them as a mandatory element of the audit (control) program. Research methods: systemic analysis of the regulatory legal framework of state audit (control) in the research and development sphere; generalization of the practice of control and expert-analytical measures of the Accounts Chamber of the Russian Federation and the Federal Treasury for 2022–2025; structured synthesis based on international standards. Results: the specificity of research and development as a subject of audit (control) has been identified (probabilistic nature of the result, intangibility, time lag, necessity of sectoral expertise, duality of the legal regime); design matrices with a typology of positive and critical hypotheses have been developed; specific requirements for matrices in relation to research and development have been formulated. Based on the results of the research, it has been established that without integrating design matrices into the research and development audit (control) program, a significant part of the risks of inefficient spending of funds remains outside the scope of control impact. A conclusion is made about the necessity of updating the methodological base of state audit (control) taking into account the specificity of the state's intangible assets.

Keywords: research and development, state audit, design matrix, performance audit, intangible assets, intellectual property results

Введение

Государственный аудит (контроль) расходов на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (далее – НИОКР) относится к числу наиболее методологически сложных направлений по причине уникальной природы самого объекта контроля, где классические подходы часто оказываются неэффективными. Так, в 2025 г. финансирование научных исследований и разработок из федерального бюджета достигло 1,46 трлн руб. – рост на 20 % к предшествующему году¹. При этом значительная часть бюджетных средств расходуется без верифицированного практического результата, только по данным одного контрольного мероприятия Счетной палаты Российской Федерации (далее – СП РФ) по 99 завершенным научно-исследовательским работам (936,3 млн руб.) документального подтверждения практического использования результатов не представлено² (сам факт отсутствия такого подтверждения свидетельствует о системном риске недостижения конечного социально-экономического эффекта от бюджетных расходов). В этой связи внедрение матрицы дизайна контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в качестве инструмента контроля становится основным условием для методологической обоснованности и доказательной силы результатов аудита (контроля) в сфере науки. Применение матриц дизайна предусмотрено руководящими документами ИНТОСАИ (GUID 3920 «The Performance Auditing Process»³) и рекомендовано в методических материалах СП РФ⁴.

¹ Федеральный закон от 30 ноября 2024 г. № 419-ФЗ «О федеральном бюджете на 2025 год и на плановый период 2026 и 2027 годов» [Электронный ресурс]. URL: <https://publication.pravo.gov.ru/document/0001202412010001> (дата обращения: 15.07.2026).

² Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка использования средств федерального бюджета, выделенных в 2022–2023 годах и истекшем периоде 2024 года федеральному государственному образовательному бюджетному учреждению высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в виде субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, на иные цели и на капитальные вложения в объекты государственной собственности», утвержден Коллегией СП РФ 26 сентября 2025 г. [Электронный ресурс]. URL: https://ach.gov.ru/upload/iblock/a2d/uw3lx1fhp2jybetpisue47gmeljw15hr/Otchet-KM-Finuniversitet_OBRAZOVANIE_GOSUPRAVLENIE_.pdf (дата обращения: 10.07.2026).

³ GUID 3920 «The Performance Auditing Process». [Электронный ресурс]. URL: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-3920-the-performance-auditing-process/> (дата обращения: 10.07.2026).

⁴ Методические рекомендации по применению аудита эффективности, утверждены Коллегией СП РФ 28 сентября 2021 г. (в ред. от 11 октября 2023 г.) [Электронный ресурс]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/787/ex9piya1ev1ym9ak42rvp1ta6e4fzhz2.pdf> (дата обращения: 10.07.2026).

Вместе с тем специализированная методология применения матриц дизайна применительно к расходам на НИОКР в отечественной литературе разработана недостаточно и представлена фрагментарно [1, с. 82; 2, с. 42; 3, с. 34].

Цель исследования – разработка методологии применения матрицы дизайна контрольных и экспертно-аналитических мероприятий для трех направлений государственного аудита (контроля) расходов на НИОКР и обоснование их интеграции в качестве необходимого элемента программы аудита (контроля).

Материалы и методы исследования

Исследование базируется на методологической триаде: системный анализ нормативно-правовой базы государственного аудита (контроля) в сфере НИОКР; обобщение практики контрольных и экспертно-аналитических мероприятий (далее – КиЭАМ) СП РФ и Федерального казначейства за 2022–2025 гг.; синтез на основе международных стандартов ИНТОСАИ (GUID 3920 «The Performance Auditing Process», ISSAI 3000 «Performance Audit Standard»).

Эмпирическую базу исследования составили семь КиЭАМ двух органов государственного финансового контроля за 2022–2025 гг.: четыре контрольных мероприятия и одно экспертно-аналитическое мероприятие СП РФ и два контрольных мероприятия Федерального казначейства. Порядок анализа единообразен для каждого мероприятия: идентификация предмета и цели контроля в части НИОКР; выявление применявшихся методов; систематизация ключевых выводов и нарушений; установление соответствия выявленных индикаторов элементам разрабатываемых матриц дизайна. Перечисленные мероприятия охватывают все три выделенных направления аудита (контроля) НИОКР – планирование, законность и эффективность – и обеспечивают репрезентативную эмпирическую основу для верификации разработанных матриц.

При разработке матриц дизайна использован метод структурированного проектирования программы аудита (контроля) [4, с. 102–108], предполагающий последовательное раскрытие шести элементов для каждого контрольного вопроса: гипотеза, критерий проверки, метод аудита (контроля), источники данных с ограничениями, индикаторы нарушений, рекомендации. Для выявления специфики НИОКР как предмета аудита (контроля) применен метод сравнительного анализа [5, с. 384–386]: сопоставлены характеристики НИОКР со стандартными предметами (закупка товаров, строи-

тельство, субсидии организациям). Разграничение позитивных и критических гипотез осуществлено на основе матричного подхода [4, с. 102–108; 6, с. 13–14]: для каждого контрольного вопроса выработаны два варианта гипотезы – при наличии и при отсутствии предварительных индикаторов нарушений. Данный подход соответствует требованиям GUID 3920 к формулированию аудиторских вопросов и позволяет избежать предвзятости аудиторских выводов.

Воспроизводимость исследования обеспечивается открытостью и верифицируемостью его эмпирической базы: все семь исследованных КиЭАМ, а также иные опубликованы на официальных сайтах СП РФ и Федерального казначейства и доступны неограниченному кругу лиц. Методика разработки матриц дизайна детально описана в разделе «Результаты»: последователь-

ность шести элементов (гипотеза, критерий, метод, источники и ограничения, индикаторы нарушений, рекомендации) является стандартизированной в соответствии с GUID 3920 и может быть воспроизведена инспектором на аналогичной выборке КиЭАМ.

Результаты исследования и их обсуждение

Специфика НИОКР как предмета государственного аудита (контроля). Прежде чем перейти к методологии матриц дизайна, необходимо систематизировать характеристики НИОКР, принципиально отличающие их от большинства иных предметов государственного аудита (контроля). Данные характеристики предопределяют структуру матриц и их ограничения (табл. 1) [5, с. 385; 7, с. 341].

Таблица 1

Специфические характеристики НИОКР как предмета государственного аудита

Характеристика	Содержание	Следствие для аудита (контроля)
Вероятностный характер результата	Научный результат не может быть гарантирован на этапе планирования; отрицательный результат может иметь самостоятельную ценность при надлежащем документировании	Традиционный критерий «планируемый результат достигнут» применим с ограничениями; необходим дифференцированный подход к оценке фундаментальных и прикладных НИОКР
Нематериальность результатов	Результаты воплощаются в объектах интеллектуальной собственности (патентах, базах данных, конструкторской документации), стоимость которых не поддается объективной рыночной оценке по стандартным методикам	Требуется специализированная экспертиза для оценки стоимости охраноспособных результатов интеллектуальной деятельности (далее – РИД); необходим обязательный контроль их постановки на балансовый учет в качестве нематериальных активов (далее – НМА)
Значительный временной лаг	Между завершением НИОКР и практическим внедрением результатов проходит в среднем 3–7 лет; для фундаментальных исследований цикл может составлять десятилетие	Оценить реальный вклад расходов на НИОКР в показатели государственных программ невозможно в рамках одного бюджетного цикла; необходим долгосрочный мониторинг
Необходимость отраслевой экспертизы	Объективная оценка научно-технического уровня требует специализированных отраслевых экспертов, которыми органы государственного финансового контроля, как правило, не располагают	Матрица дизайна должна явно указывать вопросы, требующие привлечения внешних экспертов, с описанием методики их отбора и критериев независимости
Двойственность правового режима результатов	РИД, созданные за счет бюджетных средств (охраноспособные результаты интеллектуальной деятельности, подлежащие правовой охране), могут принадлежать государству, организации-исполнителю или совместно – в зависимости от условий государственного контракта	Необходим обязательный аудит правоустанавливающих документов на РИД; незакрепление прав государства может означать утрату публичного актива

Примечание: составлена авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

Таблица 2

Типология гипотез матрицы дизайна для аудита (контроля) расходов на НИОКР

Направление	Позитивная гипотеза	Критическая гипотеза
Планирование ассигнований	«Нормативные затраты на НИОКР рассчитаны в соответствии с утвержденными методиками и отклоняются от фактических расходов в допустимых пределах»	«Нормативные затраты содержат необоснованно завышенные значения, что ведет к систематическому образованию неиспользованных остатков субсидий»
Законность расходов	«Акты приемки НИОКР содержат все обязательные реквизиты и описание фактически достигнутых результатов, а НМА поставлены на балансовый учет в установленные сроки»	«Акты приемки воспроизводят формулировки ТЗ без описания конкретных результатов, что лишает возможности верифицировать факт их получения»
Эффективность расходов	«Результаты НИОКР, завершенных за счет бюджетных средств, применяются в практической деятельности в течение двух лет после приемки»	«Значительная доля результатов принятых НИОКР не применяется практически и не передается другим субъектам в разумные сроки»

Примечание: составлена авторами на основе полученных данных в ходе исследования.

Совокупность данных характеристик формирует уникальный профиль рисков, не охватываемый стандартными контрольными процедурами. Это подтверждается результатами практики: применение стандартных инструментов аудита соответствия выявляет нарушения в оформлении документов, но не позволяет оценить реальную научно-технологическую отдачу от расходов [1, с. 86–87; 8, с. 812–813]. Методологическим ответом на данный вызов служат матрицы дизайна, структурно закрепляющие нестандартные методы [7, с. 342] – бенчмаркинг, причинно-следственный анализ, привлечение отраслевой экспертизы.

Типология гипотез матрицы дизайна применительно к расходам на НИОКР. Принципиальным методологическим элементом матрицы дизайна является формулировка гипотезы – предварительного суждения об ожидаемом состоянии объекта контроля [4, с. 110; 9, с. 6]. В зависимости от результатов предварительного изучения объекта гипотеза формулируется как позитивная (нет индикаторов нарушений) или критическая (выявлены конкретные «сигналы»). Разработанная типология гипотез представлена в табл. 2.

Принципиально важно, что направленность гипотезы является не аксиомой, а следствием аналитических выводов предварительного этапа. При отсутствии конкретных индикаторов нарушений формулирование критической гипотезы «по умолчанию» ведет к предвзятости аудиторских выводов и нарушению принципа объективности государственного аудита (контроля), закрепленного в ISSAI 100 «Fundamental Principles of Public-Sector Auditing». Напротив, при наличии индикаторов нарушений (систематических остатков субсидий,

жалоб, данных предшествующих КиЭАМ) формулирование позитивной гипотезы приведет к неполноте охвата рисков.

Матрицы дизайна для трех направлений государственного аудита (контроля) расходов на НИОКР. На основе разработанной типологии гипотез и анализа практики семи КиЭАМ составлены матрицы дизайна для трех направлений государственного аудита (контроля) расходов на НИОКР (табл. 3) [7, с. 343–346; 10, с. 70]. В рамках одного КиЭАМ могут использоваться элементы нескольких матриц, что обеспечивает синергетический эффект от сочетания аудита соответствия и аудита эффективности.

Планирование. Ключевой гипотезой данного направления является завышение нормативных затрат в государственных заданиях [2, с. 46–47; 10, с. 68]. Эмпирическим обоснованием данной гипотезы служат данные о систематических неиспользованных остатках субсидий: по трем ведущим вузам совокупный остаток на 01.01.2025 составил 11,2 млрд руб.⁵, что является одним из индикаторов возможного завышения нормативных затрат и служит основанием для постановки критической гипотезы 1.2 и последующей ее проверки (причиной остатков могут также являться неисполненные контракты, несвоевременные поставки или корректировки плана). Для данного направления специфическим методом является анализ ЕГИСУ НИОКР на предмет дублирования тематик.

⁵ Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка деятельности ведущих образовательных учреждений высшего образования в части использования средств, выделенных в 2021–2024 годах на финансовое обеспечение их деятельности», утвержден Коллегией СП РФ 29 октября 2025 г. [Электронный ресурс]. URL: https://ach.gov.ru/upload/iblock/2c4/sgiy nrw1 drjlc4 rkbvncvx5cs7wvqou8/Otchet_finansirovanie_vuzov.pdf (дата обращения: 10.03.2026).

Таблица 3

Матрицы дизайна для трех направлений государственного аудита (контроля) расходов на НИОКР

Гипотеза / контрольный вопрос	Критерий проверки	Метод аудита (контроля)	Источники данных / ограничения	Ключевой индикатор нарушения	Рекомендации
Направление 1. Планирование и обоснование бюджетных ассигнований на НИОКР					
1.1. Ассигнования не обеспечены связью с приоритетами Стратегии научно-технологического развития (далее – СНТР)	Каждый главный распорядитель бюджетных средств (далее – ГРБС) документально подтверждает связь запрашиваемых ассигнований с приоритетом СНТР и показателями государственной программы	Анализ обоснований бюджетных ассигнований; сопоставление с паспортами государственных программ и СНТР; экспертный анализ содержательной связи	Источники: обоснования бюджетных ассигнований (далее – ОБАС) ГРБС; паспорта государственных программ; СНТР. Ограничение: ОБАС нередко содержат шаблонные формулировки без раскрытия реального обоснования	Шаблонные формулировки обособованных бюджетных ассигнований без содержательной связи с СНТР; идентичные формулировки у разных ГРБС	Закрепить в порядке формирования ОБАС обязательное соотнесение каждой заявки на НИОКР с конкретным приоритетом СНТР; ввести предварительный контроль соответствия ОБАС стратегическим приоритетам
1.2. Нормативные затраты завышены – порождают систематические остатки субсидий	Отклонение нормативов от фактических расходов не превышает установленного предела; наличие методического обоснования коэффициентов выравнивания	Документальная проверка расчетов нормативных затрат; сравнение с фактическими данными; бенчмаркинг по однотипным организациям	Источники: Расчеты нормативных затрат ГРБС; данные бухгалтерской отчетности об исполнении государственных заданий. Ограничение: отсутствие открытых отраслевых бенчмарков нормативных затрат	Нормативы выше фактических без методического обоснования; систематические неиспользованные остатки субсидий	Актуализировать ведомственные методики расчета нормативных затрат с обязательным использованием данных о фактических расходах за предшествующие годы; установить предельный уровень отклонения нормативов
1.3. Тематики НИОКР дублируются без анализа в Единой государственной информационной системе учета НИОКР гражданско-назначения (далее – ЕГИСУ НИОКР)	Наличие документально подтвержденного анализа дублирования в ЕГИСУ НИОКР; отсутствие тематик, аналогичных тематикам/завершенным НИОКР других ГРБС	Перекрестный анализ тематик в ЕГИСУ НИОКР; сравнительный анализ тематических заданий; проверка наличия внутренних регламентов проверки дублирования у ГРБС	Источники: Данные ЕГИСУ НИОКР; технические задания планируемых НИОКР. Ограничение: неполнота ЕГИСУ НИОКР – часть сведений вносятся с нарушением сроков, что затрудняет анализ дублирования	Тематики с существенным схожим предметом у разных ГРБС без документальных обоснований отсутствия дублирования	Установить обязательную проверку отсутствия дублирования в ЕГИСУ НИОКР как условие включения НИОКР в ОБАС; разработать автоматизированный модуль поиска дублирования
Направление 2. Законность и целевой характер использования средств федерального бюджета на НИОКР					
2.1. Первичная документация по НИОКР не содержит описания фактически достигнутых результатов	Акты приема соответствуют ч. 2 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ; описание конкретных достигнутых результатов; регистрация отчетов в ЕГИСУ НИОКР	Документальная проверка актов приема; проверка регистрации в ЕГИСУ НИОКР; анализ порядка приема НИОКР у ГРБС	Источники: акты приема НИОКР; данные ЕГИСУ НИОКР о статусе регистрации отчетов. Ограничение: оценка содержания отчетности описания результатов требует привлечения отраслевых экспертов	Акты воспроизводят техническое задание без описания результатов; отчеты не зарегистрированы в ЕГИСУ НИОКР в установленные сроки	Ввести типовые требования к содержанию актов приема НИОКР с описанием достигнутых характеристик; установить регистрацию в ЕГИСУ НИОКР как условие оплаты работ
2.2. НМА, созданные за счет бюджетных средств, не поставлены на балансовый учет	Постановка на учет охраноспособных результатов в течение 3 месяцев с даты приемки*; соответствие данных бухгалтерского учета данным Роспатента и ЕГИСУ НИОКР	Инвентаризация НМА; анализ бухгалтерских регистров; проверка данных Роспатента; сопоставление с ЕГИСУ НИОКР	Источники: данные бухгалтерских регистров; сведения Роспатента; реестр ЕГИСУ НИОКР. Ограничение: длительность административных процедур регистрации РИД	Завершенные НИОКР с охраноспособными результатами не отражены на счете НМА; расхождение числа патентов Роспатента и НМА на балансе	Включить инвентаризацию НМА в программы всех КиЭ-АМ по НИОКР; обязать ГРБС вести реестр создаваемых охраноспособных результатов

Окончание табл. 3

Гипотеза / контрольный вопрос	Критерий проверки	Метод аудита (контроля)	Источники данных / ограничения	Ключевой индикатор нарушения	Рекомендации
2.3. Внебюджетное соотношение привлекаемых средств, установленных в установленном объеме	Фактическое привлечение внебюджетных средств в объеме, установленном правилами предоставления субсидии и соглашением; документальное подтверждение источников	Документальная проверка первичных документов о внебюджетных средствах; анализ банковских выписок и договоров с партнерами; встречные проверки	Источники: первичные документы о привлечении внебюджетных средств; договоры с партнерами-соинвесторами. Ограничение: сложность верификации реального источника при наличии косвенных форм софинансирования	Декларируемое соотношение не подтверждается первичными документами; средству, заявленное как внешнее фактическое привлечение в ходе выполнения НИОКР	Конкретизировать в правилах предоставления субсидии допустимые формы внебюджетного софинансирования; ввести поэтапный мониторинг его фактического привлечения
Направление 3. Эффективность использования средств федерального бюджета на НИОКР					
3.1. Значительная доля результатов НИОКР не применяется практически и не передается другим субъектам в разумные сроки	Документальное подтверждение практического использования (акты внедрения, лицензионные договоры, отчеты о коммерциализации)	Анализ документов о практическом использовании; запросы в организации-исполнители; анализ лицензионных договоров; сопоставление с ЕГИСУ НИОКР	Источники: отчеты об использовании результатов НИОКР; лицензионные договоры; данные ЕГИСУ НИОКР. Ограничение: длительный инновационный цикл для фундаментальных исследований	Отсутствие документальных свидетельств применения по значительной доле принятых НИОКР (само по себе не означает отсутствия результата, однако является основанием для анализа причин и оценки риска нерезультативности расходов)	Установить обязательное подтверждение практического использования результатов в течение определенного периода; ввести «результативность внедрения» как критерий оценки эффективности ГРБС
3.2. Фактические показатели НИОКР систематически отклоняются от плановых	Достижение в установленные сроки всех показателей государственного задания; подтверждение публикации базой WoS/Scopus; охранные документы Роспатента по патентам	Документальная проверка актов; сверка публикаций с базами WoS/Scopus; анализ охраняемых документов; оценка соответствия вида результатов плану	Источники: акты приемки; базы данных WoS/Scopus, РИНЦ; документы Роспатента. Ограничение: возможный временной лаг между завершением НИОКР и регистрацией публикации	Систематическое недостижение показателей; публикации в изданиях, не индексируемых в WoS/Scopus; подмена одних видов результатов другими	Ввести промежуточный контроль достижений показателей; разработать систему последствий при систематическом недостижении показателей
3.3. ЕГИСУ НИОКР не обеспечивает полноты и достоверности сведений о выполненных НИОКР	Доля завершаемых НИОКР с актуализированными сведениями в ЕГИСУ НИОКР – не менее 95 %; соответствие данных первичным документам	Анализ ЕГИСУ НИОКР на предмет полноты данных; выборочная сверка с первичными документами; оценка сроков внесения сведений	Источники: данные ЕГИСУ НИОКР; нормативная документация. Ограничение: возможность проверки достоверности ограничена объемом данных ЕГИСУ НИОКР	Доля НИОКР с неактуализированными сведениями превышает 20 %; расхождение данных ЕГИСУ НИОКР и первичных документов по существенным параметрам	Провести модернизацию ЕГИСУ НИОКР с добавлением функций отслеживания статуса внедрения РИД; установить персональную ответственность должностных лиц ГРБС

Примечание: составлена авторами по материалам GUID 3920 «The Performance Auditing Process», методических рекомендаций СП РФ по применению аудита эффективности и результатов КиЭАМ.

* – Срок определен по аналогии с периодом, установленным для принятия к учету иных объектов нефинансовых активов в соответствии с Федеральным стандартом бухгалтерского учета государственных финансов «Нематериальные активы», утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15 ноября 2019 г. № 181н.

** – Пороговое значение 95 % принято по аналогии с допустимым уровнем полноты данных в государственных информационных системах.

*** – Порог индикатора в 20 % соответствует уровню существенности, общепринятому в аудиторской практике.

Законность. Наиболее значимой гипотезой является ненадлежащее оформление первичной документации по НИОКР [2, с. 46]: акты приемки 99 НИР содержат формальное подтверждение выполнения работ, однако документального подтверждения практического применения результатов НИОКР (в том числе как охраноспособных РИД или иных объектов, пригодных к введению в хозяйственный оборот) не представлено⁶. Критерием проверки служит соответствие актов требованиям ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», прежде всего – наличие описания конкретных достигнутых результатов, а не воспроизведение требований технического задания.

Эффективность. Центральной гипотезой является систематическое неиспользование результатов НИОКР [3, с. 46–50; 11, с. 35–36]. Специфическим методологическим требованием при проверке данной гипотезы является дифференцированный подход к временному горизонту оценки: двухлетний горизонт обоснован для прикладных разработок и опытно-конструкторских работ, тогда как для фундаментальных исследований стандартный горизонт внедрения составляет 5–10 лет [4, с. 198; 12, с. 48]. Матрица должна явно обосновывать принятый горизонт оценки.

Специфические требования к матрицам дизайна при аудите НИОКР. На основании проведенного исследования сформулированы пять специфических требований, отличающих матрицы дизайна для аудита (контроля) НИОКР от стандартных матриц аудита эффективности.

Требование 1: дифференциация по типу НИОКР. Матрицы должны различать подходы к фундаментальным исследованиям, прикладным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам [8, с. 810; 11, с. 35]: критерии оценки, временные горизонты и ожидаемые типы результатов принципиально различны. Применение единой матрицы без данной дифференциации ведет к методологически некорректным выводам – в частности, к неоправданной критике фун-

даментальных исследований за отсутствие немедленных практических результатов.

Требование 2: встроенная экспертная составляющая. Матрица должна содержать явное указание на вопросы, требующие привлечения отраслевых экспертов, с описанием методики их отбора, критериев независимости и порядка оформления заключений [13, с. 35–36]. Без данного элемента невозможна проверка качественных параметров результатов НИОКР – в частности, соответствия технических характеристик опытного образца требованиям технического задания государственного контракта.

Требование 3: аудит государственных информационных систем как самостоятельного предмета. Например, ЕГИСУ НИОКР должна рассматриваться не только как источник данных, но и как самостоятельный предмет аудита (контроля). Это обусловлено тем, что ненадлежащее функционирование системы⁷ лишает государство возможности мониторинга совокупного результата расходов на НИОКР, делая бессодержательными все прочие элементы контрольного или экспертно-аналитического мероприятия [14, с. 28–30].

Требование 4: учет жизненного цикла НИОКР. Выбор временного горизонта для оценки практического использования результатов должен обосновываться спецификой тематики и типом НИОКР [4, с. 198; 12, с. 48]. Отсутствие данного обоснования в матрице ведет либо к искусственному занижению выявленных проблем (при слишком коротком горизонте), либо к невозможности практического применения выводов (при слишком длинном горизонте, выходящем за рамки среднесрочного бюджетного планирования).

Требование 5: интеграция с видами аудита. Матрица дизайна для аудита НИОКР должна обеспечивать одновременный охват аудита соответствия (блок направления 2) и аудита эффективности (блок направления 3) [7, с. 344; 10, с. 72; 15, с. 159]. Раздельное применение ведет к неполноте контрольного воздействия: аудит соответствия фиксирует формальные нарушения в документации, тогда как аудит эффективности оценивает реальный научно-технологический результат. Только в совокупности они формируют целостную картину состояния расходов на НИОКР.

⁶ Отчет о результатах контрольного мероприятия «Проверка использования средств федерального бюджета, выделенных в 2022–2023 годах и истекшем периоде 2024 года федеральному государственному образовательному бюджетному учреждению высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в виде субсидий на финансовое обеспечение выполнения государственного задания, на иные цели и на капитальные вложения в объекты государственной собственности», утвержден Коллегией СП РФ 26 сентября 2025 г. [Электронный ресурс]. URL: https://ach.gov.ru/upload/iblock/a2d/uw3lx1fhp2jybetpisue47gmeljw15hr/Otchet-KM-Finuniversitet_OBRAZOVANIE_GOSUPRAVLENIE_.pdf (дата обращения: 10.03.2026).

⁷ Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Аудит реализации мер государственной поддержки инновационной деятельности по созданию и развитию инновационной инфраструктуры в 2019–2023 годах (при необходимости в более ранний период)», утвержден Коллегией СП РФ 26 декабря 2024 г. [Электронный ресурс]. URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/1ae/uqiqpf7jdy47xmk3hqju288preoxmf2q.pdf> (дата обращения: 10.03.2026).

Выводы

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие выводы.

1. НИОКР обладают пятью специфическими характеристиками как предмет государственного аудита, которые предопределяют недостаточность стандартных контрольных процедур и требуют применения специализированного методологического инструментария. Центральными из этих характеристик являются вероятность результата и значительный временной лаг до практического внедрения.

2. Матрицы дизайна обеспечивают принципиальные методологические преимущества: структурную определенность критериев проверки, явное указание ограничений контроля и избежание предвзятости аудиторских выводов. Разработанная типология гипотез (позитивные и критические) позволяет корректно адаптировать программу аудита (контроля) к конкретному предмету на основе данных предварительного этапа.

3. Разработанные матрицы дизайна для трех направлений аудита (контроля) расходов на НИОКР обеспечивают системный охват всего расходного цикла. Работоспособность разработанных матриц подтверждается их апробацией на материалах семи КиЭАМ СП РФ и Федерального казначейства: каждый контрольный вопрос матрицы находит прямое фактическое подтверждение в конкретных мероприятиях, а выявленные в ходе этих мероприятий нарушения и индикаторы рисков воспроизводятся именно теми элементами матриц, для обнаружения которых они предназначены.

4. Необходимо рассмотреть нормативное закрепление применения матриц дизайна при подготовке программ КиЭАМ в сфере НИОКР как в рамках стандартов внешнего государственного аудита (контроля), так и в стандартах и ведомственных актов органов внутреннего государственного финансового контроля.

Список литературы

1. Лозицкая О. И., Воронина Н. Л. Аудит эффективности: важность и перспективы в рамках системы государственного финансового контроля // *Финансы: теория и практика*. 2020. Т. 24. № 2. С. 82–91. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-vazhnost-i-perspektivy-v-ramkah-sistemy-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya> (дата обращения: 20.04.2026). DOI: 10.26794/2587-5671-2020-24-2-82-91.
2. Карепина О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 30 (324). С. 42–51. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitiye-audita-effektivnosti-gosudarstvennykh-rashodov> (дата обращения: 20.04.2026).

ru/article/n/razvitiye-audita-effektivnosti-gosudarstvennykh-rashodov (дата обращения: 20.04.2026).

3. Терещенко Д. С. Аудит эффективности как особая форма государственного аудита // *Публично-правовые исследования*. 2017. № 3. С. 34–63.

4. Саунин А. Н. Государственный аудит: учебное пособие. 2-е изд., стер. М.: Издательство Московского университета, 2019. 480 с. ISBN 978-5-19-011412-6.

5. Kells S. The seven deadly sins of performance auditing: Implications for monitoring public audit institutions // *Australian Accounting Review*. 2011. Vol. 21. Is. 4. P. 383–396. DOI: 10.1111/j.1835-2561.2011.00150.x.

6. Столяров Н. С., Семенова А. А., Кузина М. Н. Взаимосвязь финансового контроля и бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики // *Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях*. 2020. № 12. URL: <https://panor.ru/articles/vzaimosvyaz-finansovogo-kontrolya-i-bukhgalterskogo-ucheta-v-usloviyakh-rynochnoy-ekonomiki/53071.html#> (дата обращения: 20.04.2026).

7. Rana T., Steccolini I., Bracci E., Mihret D. G. Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues // *Financial Accountability & Management*. 2022. Vol. 38. Is. 3. P. 337–359. DOI: 10.1111/faam.12312.

8. Карепина О. И., Меликсетян С. Н. Бюджетное финансирование и контроль эффективности расходов в учреждениях культуры // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. № 14 (428). С. 810–827. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/byudzhethoe-finansirovanie-i-kontrol-effektivnosti-rashodov-v-uchrezhdeniyah-kultury> (дата обращения: 20.04.2026).

9. Голикова Т. А. Основные направления совершенствования финансового контроля // *Вестник АККОР*. 2013. № 4 (28). С. 5–7. EDN: RSAWST.

10. Коваленко С. Н., Трунова Е. А. Аудит эффективности: современные проблемы и пути их решения // *Экономика. Информатика*. 2017. № 2 (251). С. 68–74. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/audit-effektivnosti-sovremennye-problemy-i-puti-ih-resheniya> (дата обращения: 20.04.2026).

11. Карепина О. И., Меликсетян С. Н. Развитие государственного финансового контроля в сфере здравоохранения // *Финансы и кредит*. 2016. № 30 (702). С. 33–49. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitiye-gosudarstvennogo-finansovogo-kontrolya-v-sfere-zdravooohraneniya> (дата обращения: 20.04.2026).

12. Арабян К. К. Концептуальные основы развития российского аудита в системе финансового контроля: монография. М.: Первое экономическое издательство, 2023. 160 с. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=53967811> (дата обращения: 20.04.2026). DOI: 10.18334/9785912924675. ISBN 978-5-91292-467-5.

13. Харитонов Е. С. Особенности и барьеры оценки ИИ-зрелости (на примере реализации в федеральных органах исполнительной власти Российской Федерации) // *Государственное управление. Электронный вестник*. 2025. № 113. С. 31–44. URL: <https://spajournal.ru/index.php/spa/issue/view/113> (дата обращения: 20.04.2026).

14. Саакян Т. В. Нормативно-методическое обеспечение мониторинга достижения результатов НИОКР, осуществляемых за счет субсидий из федерального бюджета // *Финансовый журнал*. 2024. Т. 16. № 4. С. 24–40. URL: https://www.finjournal-nif.ru/images/FILES/Journal/Archive/2024/4/statii/02_4_2024_v16.pdf (дата обращения: 20.04.2026). DOI: 10.31107/2075-1990-2024-4-24-40.

15. Долганова О. И., Козырев Д. А. Зарубежный опыт цифровизации превентивного государственного финансового контроля (на примере США, Китая, Канады, Индии и Австралии) // *Государственное управление. Электронный вестник*. 2024. № 104. С. 147–161. URL: <https://spajournal.ru/index.php/spa/article/view/1690> (дата обращения: 20.04.2026). DOI: 10.55959/MSU2070-1381-104-2024-147-161.

Конфликт интересов: Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflict of interest: The authors declare that there is no conflict of interest.

Финансирование: Статья опубликована по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета при Правительстве РФ.

Financing: The article is based on research conducted using budget funds under a government assignment from the Financial University under the Government of the Russian Federation.