

УДК 657.631.2

Некоторые проблемы методологического обеспечения государственного аудита в Российской Федерации

**Харисова Ф.И.**

Доктор экономических наук,
профессор кафедры экономического анализа и аудита
Казанского (Приволжского) федерального университета

**Козлова Н.Н.**

Ассистент кафедры экономического анализа и аудита
Казанского (Приволжского) федерального университета

В статье рассматриваются проблемы нормативно-правового регулирования государственного аудита в Российской Федерации и перспективы его развития, предлагается ряд рекомендаций по совершенствованию нормативно-правовой и методологической базы.

Ключевые слова: государственный аудит, контроль, Счетная палата, стандарты независимого (внешнего) аудита.

Как обоснованно отмечается С.В. Степашиным: «Государственный аудитор должен глубоко разбираться во всех государственных вопросах, чтобы не только пресекать казнокрадство, но и суметь определить, какие из расходов являются "ненужными и напрасными", (говоря современным языком, неэффективными). И не просто определить, но также доказать свою позицию и дать рекомендации, как можно было бы потратить средства с большей пользой для общества. Именно для того, чтобы общество могло получать независимую и объективную информацию по вопросам расходования государственных (а по сути, общественных средств), во всем мире создаются и действуют современные органы государственного аудита. Понятие "государственный аудит" охватывает всё, что относится к системе внешнего, независимого публичного контроля – контроля за деятельностью органов государства по управлению общественными ресурсами» [1].

На сайте Высшей школы государственного аудита МГУ им. М.В. Ломоносова государственный аудит трактуется как «особая сфера деятельности, которая не сводится исключительно к проверке

финансовой (бухгалтерской) отчетности государственных структур. Его миссией и основной задачей является обеспечение от имени государства и общества независимого объективного публичного контроля деятельности органов власти по управлению вверенными им общественными ресурсами. На его основе общество и политическое руководство страны получает объективную информацию о том, действительно ли управление общественными ресурсами осуществляется "бережливо, правильно и мудро", то есть, выражаясь современным языком, экономично, результативно и эффективно» [2].

Эффективно функционирующий государственный аудит – это не только барьер для финансовых нарушений, но и важный страховочный механизм для будущих поколений, так как важнейшей его задачей является сохранение и приумножение общественного богатства [2].

А.Н. Козырина понимает под государственным аудитом обособленную часть государственного финансового контроля, которая отличается организационно-правовой и функциональной спецификой [3]. Можно дать следующее определение государ-

ственного аудита: это система мероприятий, которая направлена на реализацию внешнего независимого аудита деятельности органов государственной власти в отношении управления и использования финансовых и материальных ресурсов.

Таким образом, в настоящее время одна из главных задач улучшения деятельности государственного управления – это всесторонний контроль за расходами средств федерального бюджета. Данная проблема становится все более актуальной в связи с ростом реализации социальных программ, которые проводят не только некоммерческие, но и в том числе коммерческие организации. В таких условиях значительно увеличивается число объектов государственного аудита, что требует новых подходов к его организации. Отсутствие единого мнения в отношении сущности государственного аудита, различные варианты ее трактовки, предполагают наличие проблем при оценке качества проведения аудита и формировании его методов.

Согласно Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ (ст. 3) «О Счетной палате Российской Федерации» [4], Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль) в соответствии с разрабатываемыми и утверждаемыми в установленном настоящим Федеральным законом порядке стандартами Счетной палаты. В ст. 4 данного закона указано, что принципами внешнего государственного аудита (контроля), осуществляемого Счетной палатой, являются: законность, эффективность, объективность, независимость, открытость и гласность.

В рассматриваемом законе выделены также следующие виды аудита (контроля), проводимого Счетной палатой [4]:

- финансовый аудит (контроль) (в целях документальных проверок достоверности финансовых операций);
- аудит эффективности (в целях определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов);
- стратегический аудит (в целях оценки реализуемости, рисков и последствий результатов реализации стратегических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации);
- аудит государственных программ Российской Федерации;
- аудит государственных и международных инвестиционных проектов;
- аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг;
- аудит федеральных информационных систем и проектов.

Внешний государственный аудит банковской системы здесь выделяется отдельно.

Эти виды аудита проводятся с учетом требований соответствующих международных и российских стандартов.

В конце 2008 г. была принята Концепция долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г., а в ряде субъектов Российской Федерации были приняты свои стратегии социально-экономического развития. Принятие данных концепций послужило началом практической реализации стратегического управления на государственном уровне. В связи с этим требуется новый подход к стратегическому аудиту развития.

Хотя аудит эффективности не менее актуален для любого сектора экономики, в государственном аудите в настоящее время он является приоритетным.

Как обоснованно отмечает С.В. Степашин, аудит эффективности предполагает не только качественный анализ достижения запланированных результатов, но и разработку рекомендаций по устранению системных причин, которые препятствуют их достижению. Он подчеркивает: «И уже сейчас аудит эффективности играет основополагающую роль в организации деятельности Счетной палаты» [1].

По мнению О.В. Кабановой, «Аудит эффективности обеспечения населения государственными услугами позволяет непосредственно оценить социальный эффект государственной власти. Аудит эффективности использования средств, выделяемых из федерального бюджета на обеспечение деятельности органов государственной власти и государственных организаций, позволяет оценить институциональную адекватность устройства органов государственной власти. Экологический аудит позволяет выявить факторы, препятствующие устойчивому развитию. Аудит эффективности налоговых поступлений позволяет оценить качество системы сбора налогов. Аудит эффективности государственных капитальных вложений и финансирования проектов в области высоких технологий позволяет выявить факторы, препятствующие развитию инновационной экономики» [5, с. 3].

М.В. Васильева считает, что аудит эффективности представляет собой «проверки деятельности органов государственной власти и получателей государственных средств в целях определения эффективности использования ими государственных средств, полученных для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач» [6].

Согласно Федеральному закону «О Счетной палате Российской Федерации» (п. 6 и п. 7 ст. 14), «Аудит эффективности применяется в целях определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач развития Российской Федерации и осуществления возложенных на нее функций. Стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости, рисков

и последствий результатов реализации стратегических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации. Оценке подлежат конечные (целевые) и достигнутые (текущие) значения ключевых национальных показателей, отражающие степень и качество реализации социально-экономических эффектов и совокупных эффектов социально-экономического развития Российской Федерации» [4].

В соответствии со стандартами финансового контроля (СФК) аудит эффективности использования государственных средств включает в себя проверку:

- экономичности (экономности) использования средств государственного бюджета, которые были затрачены на достижение определенных результатов деятельности проверяемой организации;
- продуктивности использования финансовых, материальных, трудовых и других ресурсов, информационных систем и технологий, необходимых в процессе деятельности проверяемой организации;
- результативности деятельности организации по достижению фактических результатов, выполнению плановых задач с учетом выделенных для достижения данных результатов определенных ресурсов.

В рамках СНГ в результате работы Экспертной группы по ключевым национальным показателям при Совете руководителей Высших органов финансового контроля государств-участников СНГ, ВОФК и стран-участниц СНГ в 2010 г. были приняты «Методические рекомендации по использованию ключевых национальных показателей при организации и проведении аудита эффективности», которые соответствуют стандартам Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) и призваны быть инструментом при аудите реализации «Стратегии экономического развития Содружества Независимых Государств на период до 2020 года» [7].

В этом документе аудит эффективности определяется как совокупность методов оценки экономичности, продуктивности (экономической эффективности) и результативности деятельности по достижению целей в установленные сроки и с заданным качеством [7].

Анализируя различные определения аудита эффективности, можно сделать следующий вывод: методология аудита эффективности более сложная, чем при финансовом аудите, т.к. для проведения данного вида аудита необходим больший объем процедур, чем при финансовом аудите. Это связано с тем, что для выбора темы и объектов аудита эффективности, их исследования и формирования аудиторских доказательств необходимо получить обширную информацию и изучить большее количество документов.

Одной из главных задач реализации аудита эффективности является высокий профессионализм

кадров государственных контрольных органов и полноценная методологическая база его проведения.

При проведении государственного аудита аудиторы используют стандарты Счетной палаты. Согласно ст. 35 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации», Счетная палата разрабатывает и утверждает стандарты Счетной палаты – внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты или требования к их результатам. В Счетной палате действуют стандарты двух видов: стандарты организации деятельности Счетной палаты и стандарты внешнего государственного аудита (контроля), осуществляемого Счетной палатой [4].

Согласно докладу «О методологическом обеспечении деятельности Счетной палаты Российской Федерации», к настоящему времени утверждено более 20 стандартов, этап их формирования в соответствии с перечнем утвержденной системы стандартов завершается. На официальном сайте Счетной палаты РФ представлены следующие стандарты финансового контроля (СФК) и государственного аудита (СГА):

- СФК 202 «Оперативный контроль исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов»;
- СФК 203 «Последующий контроль исполнения федерального бюджета»;
- СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»;
- СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета».

На официальном сайте Счетной палаты Республики Татарстан имеются следующие стандарты:

- Общие требования к стандартам внешнего муниципального финансового контроля для Контрольно-счетных органов (КСО) муниципальных образований РТ;
- Стандарт Внешнего государственного финансового контроля (ВГФК) «Проведение последующего контроля за исполнением бюджета РТ»;
- Стандарт ВГФК «Общие правила проведения контрольного мероприятия»;
- Стандарт ВГФК «Проведение оперативного контроля за ходом исполнения Закона РТ о бюджете РТ в текущем финансовом году»;
- Стандарт ВГФК «Проведение оперативного контроля за ходом исполнения Закона РТ о бюджете Территориального фонда ОМС РТ в текущем финансовом году»;
- Стандарт ВГФК «Проведение экспертно-аналитического мероприятия».

Согласно документу «Общие требования к стандартам внешнего муниципального финансового контроля для КСО муниципальных образований РТ» среди стандартов числятся следующие [8]:

1) Общие:

- Стандарт № 1 «Законность деятельности органов финансового контроля»;
- Стандарт № 2 «Системность деятельности органов финансового контроля»;
- Стандарт № 3 «Независимость органов финансового контроля»;
- Стандарт № 4 «Компетентность работников органов финансового контроля»;
- Стандарт № 5 «Ответственность в контрольной деятельности»;
- Стандарт № 6 «Конфиденциальность деятельности органов финансового контроля»;
- Стандарт № 7 «Гласность деятельности органов финансового контроля».

2) Рабочие:

- Стандарт № 8 «Планирование контрольной деятельности»;
- Стандарт № 9 «Использование доказательств в контрольной деятельности»;
- Стандарт № 10 «Документирование в контрольной деятельности»;
- Стандарт № 11 «Санкции в контрольной деятельности»;
- Стандарт № 12 «Отчетность в контрольной деятельности».

Анализ указанных документов позволяет сделать следующие выводы:

- название, структура и кодировка стандартов различаются на уровне России и РТ;
- стандарты не охватывают весь спектр современных проблем и вопросов, стоящих перед государственными аудиторами.

По нашему мнению, целесообразна единая стандартизация аудита в государственном секторе РФ и РТ. Речь идет об одинаковом названии и группировке стандартов. Кроме того, на наш взгляд, весьма важно при проведении государственного аудита актуализировать многие его аспекты, такие как, например:

- порядок урегулирования конфликта интересов (разногласий независимых (внешних) аудиторов с руководством проверяемой организации);
- порядок привлечения эксперта;
- подходы к изучению объектов государственного аудита (на что необходимо обратить внимание аудитору, возможные виды рисков, нарушений);
- регламентация внутреннего аудита (порядок взаимодействия государственных внешних и внутренних аудиторов);
- современные подходы к категории существенности (рассмотреть более подробно методики расчета, рекомендации);
- более подробное освещение вопросов применения аналитических процедур с целью выявления областей, наиболее значимых для проверки (с примерами);
- использование результатов предыдущих проверок;

– другие аспекты.

Исходя из того, что аудиторы, проводящие финансовый аудит, аудит эффективности и стратегический аудит пользуются в определенной мере едиными методами проведения проверки, вышеперечисленные аспекты мы предлагаем рассматривать в рамках актуализированных Международных стандартов аудита (МСА), в частности [9]:

- МСА 265 «Доведение информации о недостатках в системе внутреннего контроля до представителей собственника и руководства организации»;
- МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации»;
- МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита»;
- МСА 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам»;
- МСА 520 «Аналитические процедуры»;
- МСА 600 «Особые аспекты: аудит финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов подразделений)»;
- МСА 610 «Использование внутренних аудиторов»;
- МСА 620 «Использование привлеченных экспертов аудитора».

В нашей рекомендации учтено также решение Правительства РФ перейти не позднее 2016 г. на МСА. Уже в 2012 г. были остановлены разработка новых и пересмотр действовавших на тот период российских федеральных аудиторских стандартов.

Как уже отмечено в ранее упомянутом докладе «О методологическом обеспечении деятельности Счетной палаты Российской Федерации», «Главное контрольное управление США в своей деятельности руководствуется “Стандартами аудита государственных организаций”, которые Управление разрабатывает в соответствии с законом, являющимися также обязательными для применения аудиторскими организациями при проведении ими аудита государственных организаций.... Кроме того, Главное контрольное управление США использует в своей работе и стандарты, разработанные Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров и применяемые в аудиторской деятельности» [10]. В США стандарты по государственному аудиту, разработанные самостоятельно, существуют уже более 40 лет, в то время как в России – не более 20 лет. Примечательно, что в Международных стандартах аудиторской деятельности в конце каждого стандарта имеется раздел, посвященный особенностям аудита организаций государственного сектора. В российских же аудиторских стандартах нам представляется существенным упущением отказ от таких разделов. Их нет ни в одном российском аудиторском стандарте.

Мы также считаем, что при разработке методологами стандартов проведения государственного

аудита Счетной палатой, необходимо учитывать содержание стандартов как ИНТОСАИ (Международная организация высших органов финансового контроля), МСА, так и специальных стандартов по государственному аудиту, разработанных в отдельных странах, например, Общепринятых стандартов государственного аудита США (GAGAS).

В заключение следует сказать о том, что основной проблемой в сфере государственного аудита в настоящее время остается, по нашему мнению, отсутствие единой актуализированной методологической базы проведения аудита, в связи с чем остро стоит вопрос о необходимости разработки и принятия нормативных актов и методических рекомендаций по регулированию данного вопроса.

Литература:

1. Степашина С.В. Государственный аудит: введение в специальность. – URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/chairman/?id=879>
2. «Государственный аудит» – новое направление высшего образования. – URL: <http://www.audit.msu.ru/modules.php?name=News&file=article&id=25>
3. Актуальные проблемы теории и практики финансового права Российской Федерации / Под ред. проф. д.ю.н. А.Н. Козырина // Справочно-правовая система Гарант.
4. Федеральный закон Российской Федерации от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» // Справочно-правовая система Гарант.
5. Кабанова О.В. Государственный аудит: выбор критериев и показателей измерения социального развития: Автореф. дис. канд. соц. наук. – М., 2012. – 27 с.
6. Васильева М.В. Оценка эффективности использования государственных средств // Корпоративный менеджмент. – 2009. – URL: http://www.cfin.ru/management/controlling/productivity_of_public_funds.shtml?printversion
7. Левакин И.В., Абрамов А.М. Совершенствование правовой основы деятельности Счетной Палаты РФ и международные стандарты государственного аудита / Государственный контракт 02.740.11.0606 при поддержке Министерства образования и науки Российской Федерации // Справочно-правовая система Гарант.
8. Общие требования к стандартам внешнего муниципального финансового контроля для КСО муниципальных образований РТ. (Утверждены постановлением Коллегии Счетной палаты Республики Татарстан от «30» июля 2013 г., № 13). // Справочно-правовая система Гарант.
9. Международные стандарты аудита и контроля качества. Часть 1 [сборник]: в 3 т. / Международная Федерация Бухгалтеров (МФБ). – Киров: ООО «Кировская областная типография», 2012. – 1616 с.
10. Доклад «О методологическом обеспечении деятельности Счетной палаты Российской Федерации» – URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/material/?id=883>

Some Aspects of Methodological Provision of State Audit in the Russian Federation

F.I. Kharisova, N.N. Kozlova
Kazan (Volga Region) Federal University

The paper dwells upon the problems of normative legal regulation of state audit in the Russian Federation and prospects of its development. The authors give recommendations on improvement of normative and methodological basis.

Key words: state audit, control, Audit Chamber, independent (external) audit.