
УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ

THE ACCOUNT, AUDIT AND THE CONTROL

УДК 657.6
ББК 65.052.8
А 45

Е.Г. Алеева

Старший преподаватель кафедры экономики Новороссийского филиала Адыгейского государственного университета, г. Новороссийск. Тел.: (918) 357 15 10, e-mail: aleevaeg@yandex.ru.

И.В. Сугаипова

Доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (928) 665 77 30, e-mail: sugaipova@rambler.ru.

Аудит бюджетных средств (Рецензирована)

Аннотация. В статье рассмотрены стандарты аудита, разработанные международным объединением национальных организаций, осуществляющих контроль в бюджетной сфере, называемые INTOSAI, и Международные стандарты аудита, а также разработанные на их основе российские стандарты аудита и их использование (достоинства и недостатки) при проведении аудита бюджетных средств. Рассмотрена роль и функции Счетной палаты при проведении аудита эффективности использования бюджетных средств. Выявлено, что необходимо совершенствовать законодательную и нормативную базы; продолжать работу над методическими аспектами внешнего аудита; рассмотреть необходимость и возможность привлечения к внешнему аудиту бюджетного сектора независимых коммерческих auditors.

Ключевые слова: контроль, стандарты, МСА, INTOSAI, Счетная палата, бюджетные средства, аудит эффективности.

E.G. Aleeva

Competitor for Candidate degree, Senior Lecturer of Economy Department, Novorossiysk Branch of Adyghe State University, Novorossiysk. Ph.: (918) 357 15 10, e-mail: aleevaeg@yandex.ru.

I.V. Sugaipova

Doctor of Economics, Professor, Professor of Account and Financing Department of Adyghe State University, Maikop. Ph.: (928) 665 77 30, e-mail: sugaipova@rambler.ru.

Auditing budgetary funds

Abstract. The paper discusses the auditing standards elaborated by INTOSAI, the international association of the national organizations, carrying out control in the budgetary sphere, the International Standards on Auditing and the Russian Standards on Auditing developed on their basis, as well as their use (merits and shortcomings) in auditing budgetary funds. The authors examine the role and functions of the Audit Chamber in auditing efficiency of using budgetary funds. It is inferred that it is necessary to improve legislative and standard base, to continue work on methodical aspects of external audit and to consider necessity of attraction of budgetary sector of independent commercial auditors to external audit.

Keywords: audit, control, standards, ISA, INTOSAI, Audit Chamber, the budget, budgetary funds, efficiency audit.

Общеизвестно, что образование фондов денежных средств государства и их использование в процессе выполнения государственных задач во многом происходит посредством хозяйственной деятельности как государственных, так и негосударственных организаций (возникновение и исполнение налоговых и иных финансовых обязательств перед государством, расходование выделенных государственных ресурсов конкретными экономическими субъектами в процессе реализации тех или иных программ и т.д.), что, естественно, должно предусматривать адекватную систему государственного финансового контроля [1].

В результате реформ, разрушив вертикали тоталитарного контроля, Россия оказалась в ситуации, когда нет адекватной общегосударственной контрольной системы, ориентированной на новые демократические задачи. Следует признать, что существующая в стране система государственного финансового контроля в полной мере не выполняет своего назначения и нуждается в серьезной реструктуризации. Примеров нецелевого использования и невозврата государственных средств, нерационального управления ими, иных финансово-хозяйственных нарушений множество. Факты таких нарушений приводятся в опубликованных в печати отчетах контрольных органов [2].

Бюджетный процесс в Российской Федерации основан на централизованном бюджетно-сметном планировании и достаточно жесткой регламентации расходов федерального бюджета с применением детализированной бюджетной классификации. В связи с тем, что осуществление бюджетного процесса, довольно сложная деятельность, возникает необходимость усиления контроля эффективности использования бюджетных средств. Поэтому Счетная палата РФ начинает планомерный переход от традиционных проверок к аудиту эффективности использования бюджетных средств, который в зарубежных странах является одним из важных видов контроля за исполнением государственного бюджета [3].

Аудит эффективности представляет собой проверку деятельности органов власти и получателей государственных денег для определения эффективности использования государственных средств.

Различные формы контроля за использованием государственных и муниципальных средств существовали в нашей стране с незапамятных времен, но хотелось бы подчеркнуть, что слова «аудит» и «контроль» не являются полными синонимами, хотя в отечественной литературе и практике их нередко путают.

Контроль — это неотъемлемая часть любой системы регулирования, одна из форм обратной связи, способствующая тому, что субъект управления получает необходимую информацию о состоянии этой системы, и позволяющая ему правильно оценивать произведенные операции, выявлять отклонения от цели и вероятные нежелательные последствия [4].

Государственный аудит — вид финансового контроля, осуществляемый контролирующими органами, не зависит от органов исполнительной власти и подотчетен органам законодательной власти. В Российской Федерации государственный аудит проводится на федеральном, региональном и муниципальном уровнях.

На федеральном уровне органом государственного аудита является Счетная палата Российской Федерации, которая подотчетна Федеральному Собранию Российской Федерации и в своей деятельности руководствуется Федеральным законом от 11.01.1995 №4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

На региональном уровне в субъектах Российской Федерации созданы органы, аналогичные Счетной палате, подотчетные органам законодательной власти субъектов Российской Федерации.

На местном уровне создаются органы государственного (муниципального) аудита, подотчетные местным органам представительной власти.

Контроль за расходованием средств

федерального, региональных, местных бюджетов, бюджетов внебюджетных фондов получил название **бюджетного контроля**. Он осуществляется в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации органами бюджетного (государственного (муниципального) финансового) контроля: Счетной палатой, контрольными и финансовыми органами исполнительной власти, контрольными органами законодательных органов субъектов и представительных органов местного самоуправления.

Существует международное объединение национальных организаций, осуществляющих контроль в бюджетной сфере, называемое INTOSAI, членом которого является и Россия. Аббревиатура SAI в названии организации означает в оригинале «supreme audit institution», что было переведено на русский язык как «высший контрольный орган» (ВКО). Английское слово «audit» (аудит, аудиторский) был переведен как «контрольный».

В Законе об аудиторской деятельности дано следующее определение аудита: «Аудит — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [5].

Такое определение в основном соответствует международным подходам. Согласно Международному стандарту аудита (ISA) 200 «Цели и основные принципы аудита бухгалтерской отчетности», «целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о достоверности финансовой отчетности, т.е. определить, составлена ли она во всех существенных отношениях в соответствии с принятыми стандартами подготовки финансовой отчетности» [6].

Таким образом, в отличие от ревизий или иных контрольных мероприятий, в ходе которых акцент обычно делается на

проверке точного и неукоснительного соблюдения инструкций, на выявлении и предотвращении злоупотреблений, растрат, хищений, нецелевого использования средств и т.п., при аудите акцент делается на достоверности отчетности и мнении об этом аудитора.

При проведении аудита эффективности не ставится задача дать общую оценку эффективности работы проверяемого органа государственной власти или получателя государственных средств. Так как, практически невозможно найти способ такой оценки из-за сложности и разнообразия сфер деятельности. Проверке подвергаются, как правило, конкретные участки и аспекты работы в соответствии с поставленными целями. По результатам аудита эффективности должны быть даны выводы и предложены рекомендации по повышению результативности использования государственных средств проверяемыми организациями.

Аудит эффективности отличается от финансового контроля тем, что главной целью здесь является не выявление нарушений финансового законодательства, а оценка эффективности деятельности министерств, ведомств, организаций по использованию ими государственных ресурсов.

Таким образом, финансовый аудит (аудит правильности) в основном направлен на поиск ошибок, нарушений, отступлений от законов и правил, признаков злоупотреблений, а аудит эффективности (результативности) — на проверку того, насколько рачительно были израсходованы средства с учетом достигнутых при этом конкретных результатов.

Анализ различий (табл. 1) показывает, что в перспективе эти два вида финансового контроля должны существовать совместно, дополняя и развивая систему государственного финансового контроля в целом.

Таблица 1

Основные различия финансового аудита и аудита эффективности

Финансовый аудит	Аудит эффективности
Основные задачи: соблюдение законности, норм и правил составления финансовой отчетности	Основные задачи: оценка результатов деятельности объекта и характеристика использования государственных расходов

Финансовый аудит	Аудит эффективности
Аудит проводится по определенным требованиям и имеет четко определенные цели	Аудит имеет достаточно широкий спектр задач, допускает различные трактовки и интерпретацию результатов
Результаты аудита представляются в стандартной форме с обоснованиями (документами)	Результаты аудита допускают вариантность трактовок, дискуссионность, используют не только документы, но и различного рода доказательства для оценки эффективности деятельности
Аудит ориентируется на формальные параметры исполнения процедур распределения и использования государственных ресурсов	Идеальный ориентир — оценка экономичности, результативности и эффективности использования государственных средств

Законодательно определенными и общепризнанными органами, осуществляющими финансовый контроль в бюджетной сфере, являются Счетная палата Российской Федерации и контрольно-счетные палаты субъектов РФ и муниципальных образований.

Сотрудников счетных палат называют аудиторами, и есть тенденция называть аудитом проводимые контролерами палат проверки. Утвержденные функции счетных палат в настоящее время не включают выражение профессионального мнения о финансовой отчетности. Материалы, которые палаты готовят по результатам своих контрольных мероприятий, — это повествовательный отчет об исполнении соответствующего бюджета и отмеченных недостатках или злоупотреблениях. Такой отчет нельзя считать эквивалентным аудиторскому заключению.

Как известно, аудиторская проверка и аудиторское заключение предполагают, что субъект проверки готовит отчетность, которая подлежит аудиту и по которой можно выразить то или иное мнение. Предполагается, что отчетность, аудит которой можно было бы проводить в соответствии с Международными стандартами аудита, будет формироваться в новой системе бюджетной отчетности. Однако вопрос о том, на каком именно уровне консолидации бюджетная отчетность может подлежать внешнему аудиту в соответствии с международными стандартами, пока остается дискуссионным. В качестве такой отчетности может рассматриваться, например, консолидирован-

ная отчетность Российской Федерации (субъекта РФ, муниципального образования) как публично-правового образования. Возможно, в качестве отчетности, подлежащей внешнему аудиту, можно рассматривать и консолидированную отчетность главного распорядителя бюджетных средств. Хотелось бы подчеркнуть, что консолидированная отчетность на уровне публично-правового образования может и не содержать того уровня детализации, который необходим пользователям, принимающим на ее основе решения. С другой стороны, было бы неразумным и непрактичным требовать от каждой школы или детского сада, чтобы они готовили отчетность для представления внешним аудиторам. Такой подход потребовал бы колоссальных бюджетных расходов, а соответствующая финансовая информация не содержала бы необходимых обобщений. Следовательно, необходимо выбрать некоторый промежуточный оптимальный вариант.

Развиваемые в настоящее время в российской бюджетной сфере подходы бюджетирования, ориентированного на результат, предполагают предоставление администраторам бюджетных средств большей самостоятельности. Допускается, что финансовый распорядитель (руководитель) будет создавать в организации механизмы внутреннего контроля (распределять работу между сотрудниками бухгалтерии, определять порядок их подотчетности, готовить для них внутренние инструкции, устанавливать порядок документооборота). В этом случае внешние аудиторы впо-

следствии проверяли бы, в том числе, и надежность работы такого механизма, давали бы рекомендации по его совершенствованию, чтобы в дальнейшем большинство нарушений не допускалось или устранялось еще до прихода внешних проверяющих.

Статья 270.1, введенная в Бюджетный кодекс РФ Федеральным законом №63-ФЗ, закрепила институт «внутреннего финансового аудита», определив его следующим образом [7]:

«Органы исполнительной власти (органы местной администрации) вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств».

К сожалению, институт аудита не получил развития в положениях Бюджетного кодекса РФ, регулирующих статус органов, обладающих полномочиями по осуществлению внешнего финансового контроля. В этих положениях не только не используется понятие «внешний финансовый аудит», но и отсутствуют элементы, свойственные правовому институту аудита, в частности такие понятия, как «стандарты», «критерии эффективности» и другие.

Кроме того, Бюджетный кодекс РФ не предусматривает оценку эффективности расходования бюджетных средств в качестве элемента отчетности об исполнении бюджетов, что сужает предмет последующего контроля за исполнением бюджета до рамок сведений о движении бюджетных средств и сугубо финансовых результатов.

Формирование нормативной базы внутреннего контроля только тогда приобретет содержательный характер, когда к этому делу будут привлечены все заинтересованные стороны. То же самое относится к правовому регла-

ментированию взаимодействия органов финансового контроля. Законопроекты, инструкции, методики должны готовиться совместными усилиями управленцев, контролеров, научных работников.

Одним из условий успешного взаимодействия является единство методологии контрольных мероприятий. В связи с ориентацией на повышение результативности использования государственных средств набор методов финансового контроля расширяется. Вместе с тем представляется необоснованным и по сути деструктивным для контрольной работы отказ от такого многократно проверенного практикой ее метода, как ревизия. Понятие ревизии исключено из Бюджетного кодекса. Органам финансового контроля средств Кодекс предписывает проводить проверки расходования бюджетных средств. Это означает формальный запрет на ревизию в бюджетных учреждениях.

В то же время в других законодательных и нормативных документах ревизия сохранена. На деле в случае необходимости ревизию, особенно органы внешнего контроля, проводят. Отказ от использования ревизии в условиях взаимодействия контрольных органов не будет способствовать успешности их совместных действий. Ее надо полностью восстановить в своих правах [8].

Все, что касается взаимодействия контролеров в бюджетной сфере, нужно изначально заложить в Бюджетный кодекс и затем детализировать в нормативно-правовых документах следующих уровней. Но, как уже было сказано в начале статьи, взаимодействие должно охватывать контроль во всей сфере государственных финансов, в том числе и тех ее подразделениях, на которые действие Бюджетного кодекса не распространяется. Поэтому здесь неизбежно приходится вернуться к вопросу о необходимости федерального закона об основах государственного и муниципального финансового контроля. Именно этот акт должен определить задачи, структуру, механизмы контроля, в том числе порядок взаимодействия его органов.

Если финансовый аудит (аудит правильности) существует у нас в стране уже несколько лет, то аудит эффективности возник совсем недавно. Вместе с тем в одном из основополагающих документов INTOSAI — Лимской декларации подчеркивается, что аудит эффективности должен быть «направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль включает не только специфические аспекты управления, но и всю управленческую деятельность, в том числе организационную и административную системы» [9, с. 56–62.].

Аудит эффективности использования государственных средств — весьма сложная проблема. Методологическое решение этой проблемы обеспечивает практическое применение аудита как наиболее перспективного направления контроля за использованием средств бюджетов разных уровней.

В Законе о Счетной палате также указывается, что одной из задач палаты является «определение эффективности и целесообразности расходов государственных средств и использования федеральной собственности». Вместе с тем, в законе нет норм прямого действия в части проведения аудита эффективности: не содержатся конкретные подходы к проверке эффективности, не предполагается ответственность лиц, которые готовят и исполняют неэффективный бюджет и т.п. В результате приведенная норма закона неизбежно носит не столько правовой, сколько декларативный характер.

Анализ эффективности использования государственных средств может быть проведен с помощью простых оценочных либо дисконтных и инте-

гральных методов [10]. При расчете показателей, используемых в простых методах, производимые государственные расходы и прирост доходов бюджета оцениваются без учета фактора времени, только по их абсолютной величине. Недостатком таких расчетов будет невозможность соотнесения доходов и расходов, которые вызвали прирост доходов.

Аудит эффективности осуществляется апостериори (от лат. а posteriori, буквально — из последующего, т.е. происходящее из опыта; понятие теории познания, противоположное априори // Современный энциклопедический словарь) и исследует вопросы о результатах реализации управленческих решений органов публичной власти. В рамках аудита эффективности проверяется уже не процесс принятия решений органами представительной и исполнительной власти и не ход их реализации, а фактически достигнутый в результате этих решений эффект.

В завершение можно сказать, что необходимая система мер, которая способствовала бы дальнейшему совершенствованию внешнего аудита формирования и использования бюджетных средств, приближению его к международному опыту, такова:

- более четко определить круг субъектов и объектов внешнего аудита;
- совершенствовать законодательную и нормативную базы;
- продолжать работу над методическими аспектами внешнего аудита;
- решать проблему профессиональной подготовки и обучения кадров;
- рассмотреть необходимость и возможность привлечения к внешнему аудиту бюджетного сектора независимых коммерческих аудиторов.

Примечания:

1. Бурцев В.В. Основные принципы организации государственного финансового контроля в современных условиях // Финансовый менеджмент. 2001. №2.
2. Бурцев В.В. Построение современной системы государственного финансового контроля в свете необходимости укрепления Российской государственности // Корпоративный менеджмент. URL: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-2/burcev.shtml>
3. Колесников С.И., Денеко Е.И. О процедуре проведения аудита эффективности использования бюджетных средств // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2005. №23.
4. Афанасьев М.П. Государственный финансовый контроль. М.: Высшая школа экономики. 2001.

5. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 №307-ФЗ: [принят ГД ФС РФ 24.12.2008] // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

6. Международный стандарт аудита (ISA) 200 «Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности» // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

7. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145-ФЗ (в ред. от 27.12.2009 №374-ФЗ, с изм., внесенными Федеральным законом от 24.12.2002 №176-ФЗ, Постановлением Конституционного Суда РФ от 17.06.2004 №12-П, Федеральным законом от 09.02.2009 №17-ФЗ, Постановлением Конституционного Суда РФ от 22.06.2009 №10-П, Федеральным законом от 18.07.2009 №181-ФЗ) // СПС КонсультантПлюс. М., 2011.

8. Овсянников Л.Н. Контроль внешний и внутренний: условия взаимодействия // Финансы. 2008. №11.

9. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации: материалы науч.-практ. конф. «Единая концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации». М.: Финансовый контроль, 2002.

10. Саунин А.Н. Аудит эффективности использования государственных средств: вопросы теории и практики. М.: Высшая школа, 2005.

References:

1. Burtzev V.V. The basic principles of the state financial control organization in modern conditions // Financial management. 2001 №2.

2. Building of the modern system of the state financial control in the light of necessity to strengthen the Russian statehood // Corporative management. URL: <http://www.cfin.ru/press/management/2001-2/burcev.shtml>.

3. Kolesnikov S.I., Deneko E.I. About procedure of audit of effective use of budget means.// Accounts in budget and non-profit organizations. 2005. №23.

4. Afanasjev M.P. The state financial control. , М.: High School of Economics, 2001.

5. About auditors activities. The Federal Law of 30.12.2008 №307-FZ [confirmed by GD FS 24.12.2008] // Legal Reference Systems “ConsultantPlus”. М., 2011.

6. International Standard of Audit (ISA) 200 “The purpose and basic principles regulating the audit of financial reporting”// Legal Reference Systems “ConsultantPlus”. М., 2011.

7. The Budget Code of Russian Federation of 31.07.1998 №145-FZ (in wording of 27.12.2009 №374-FZ, with alterations made by Federal Law of 24.12.2002 №176-FZ, by The Resolution of the Constitutional Court of the RF of 22.06.2009 №10-P, by the Federal Law of 18.07.2009 №181-FZ) // Legal Reference Systems “ConsultantPlus”. М., 2011.

8. Ovsyannikov L.N. The control external and internal: conditions of interaction// Finances. 2008 №11.

9. Lima Declaration of leading control principles // The conception of state financial control in Russian Federation: materials of the scientific conference “The unified conception of the state financial control in Russian Federation” // М.: Financial Control. 2002.

10. Saunin A.N. Audit of effective use of state means: questions of theory and practice. М.: High School, 2005.