Правительство Российской Федерации

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего профессионального образования

"Национальный исследовательский университет   
"Высшая школа экономики"

###### Факультет Государственного и муниципального управления

###### Кафедра финансового менеджмента в государственном секторе

###### **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

На тему:

**«Аудит как форма финансового контроля»**

Студент группы № 493

Максютова Г.Ф.

Научный руководитель

д.э.н. Титова Л.Н.

Рецензент

эксперт ООО «ФБК» Савенков Л.Д.

Москва, 2013 г.

Оглавление

[Введение 3](#_Toc357460588)

[Глава 1. Финансовый контроль и его место в управлении общественными процессами 6](#_Toc357460589)

[1.1. Сущность финансового контроля 6](#_Toc357460590)

[1.2. Классификация финансового контроля 9](#_Toc357460591)

[1.3. Аудит – одна из форм финансового контроля 12](#_Toc357460592)

[Глава 2. Аудит в коммерческом секторе 19](#_Toc357460593)

[2.1. Возникновение и развитие аудита и аудиторской деятельности в современной России 19](#_Toc357460594)

[2.2. Внешний аудит в частном секторе 25](#_Toc357460595)

[2.3. Внутренний аудит в частном секторе 33](#_Toc357460596)

[2.4. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности 37](#_Toc357460597)

[Глава 3. Аудит в государственном секторе 46](#_Toc357460598)

[3.1. Состояние государственного финансового контроля на современном этапе 46](#_Toc357460599)

[3.2. Опыт Счетной палаты РФ в проведении государственного аудита 58](#_Toc357460600)

[3.3. Зарубежный опыт в проведении аудита эффективности 63](#_Toc357460601)

[Глава 4. Выводы и предложения 72](#_Toc357460602)

[Заключение 79](#_Toc357460603)

[Список литературы 82](#_Toc357460604)

[Приложение 86](#_Toc357460605)

# Введение

Современные условия развития российского общества предъявляют жесткие требования к эффективности решения управленческих задач во всех сферах государственной жизни. Контроль за использованием финансовых средств и материальных ресурсов по праву считается одной из важнейших задач управления.

Только эффективный и действенный финансовый контроль, а также должный порядок в бюджетно-финансовой сфере может способствовать совершенствованию государственного устройства, его социальной стабильности, экономической безопасности, а также благополучию граждан.

Налогоплательщики должны быть уверены в том, что их средства расходуются по назначению, а также используются эффективно, рационально и экономно. Государство должно понимать, что именно доверие общества к власти является неотъемлемым элементом стабильности государства в целом.

Однако возникает вопрос: где гарантия того, что средства, переданные в распоряжение государственной власти, расходуются рационально, экономно, а также на законных основаниях? Для этого законодательной власти необходимо обеспечить на высоком уровне надежный, всеобъемлющий и независимый как от исполнительной власти, так и от отдельных лиц государственный финансовый контроль, который должен реализовываться эффективными формами проверок.

Одной из таких проверок в системе финансового контроля является аудит, который направлен на выявление отклонений от принятых правил и стандартов с целью принятия корректирующих мер, а также осуществления мероприятий по предотвращению таких нарушений.

В настоящее время в Российской Федерации аудит проводится в основном в коммерческом секторе. Что касается аудита в секторе государственного управления, то он имеет свою специфику и предполагает анализ исполнения государственных функций.

В зарубежных странах организация и проведение аудита в государственном секторе осуществляется давно и основываются на единых национальных стандартах и регулируются специально созданным органом государственной власти.

В Российской Федерации пока отсутствуют единые методологические основы построения эффективной системы аудита в секторе государственного управления. В результате от этого страдают пользователи аудиторской информации, снижается качество аудиторской деятельности и, как следствие, управленческих решений, принятых на основании аудиторской информации.

Таким образом, актуальность работы заключается в проблеме формирования научно обоснованной системы построения аудита и методики его осуществления в государственном секторе Российской Федерации.

Существенный вклад в изучение этого вопроса внесли такие российские ученые как В.В.Бурцев, Ю.М.Воронин, Р.Е.Мешалкина, В.И. Подольский, С.Е.Прокофьев, Т.М. Рогуленко, С.Н Рябухин, А.А. Савин, С.В. Степашин, А.Д. Шермет.

Отдельные аспекты финансового контроля исследовались в работах В.В.Бурцева, А.Я. Быстрякова, И.Б.Лагутина, Н.С. Малеина и других.

Однако анализ широкого круга работ показал, что отсутствует единый подход к решению проблем эффективного контроля за расходованием государственных средств.

Таким образом, **целью** даннойработы является изучение теоретических и практических аспектов финансового контроля с перспективой разработки теоретико-прикладных предложений по формированию аудита в государственном секторе.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд взаимосвязанных **задач**:

* определить место и роль аудита в системе финансового контроля;
* изучить особенности внутреннего и внешнего аудита в коммерческом секторе, а также проанализировать стандарты аудиторской деятельности;
* исследовать состояние государственного финансового контроля;
* рассмотреть опыт Счетной палаты РФ и зарубежных стран;
* выработать предложения и рекомендации по формированию аудита в государственном секторе на основе отечественного и зарубежного опыта и повышению эффективности государственного финансового контроля.

**Объектом** данного исследования является аудит как форма финансового контроля, в свою очередь, **предметом** выступает совокупность финансово-экономических отношений, возникающих в системе финансового контроля в процессе проведения аудита, а также при реализации его результатов в социальной сфере.

# Глава 1. Финансовый контроль и его место в управлении общественными процессами

## 1.1. Сущность финансового контроля

Для того чтобы эффективно управлять общественными процессами необходимо, прежде всего, соблюдать последовательное решение вопросов, связанных с планированием деятельности, организацией работы, координированием процесса, анализом результатов и контролем. Заключительным элементом любой деятельности является контроль. Что касается финансово-бюджетной сферы, то таким элементом является финансовый контроль, который охватывает своим воздействием общественные отношения, возникающие в процессе образования, распределения и использования определенных фондов денежных средств. Необходимость осуществления финансового контроля возникает тогда, когда происходит движение денежных средств.

Современные условия развития экономики и российского общества предъявляют жесткие требования к эффективности решения задач управления различными сферами государственной жизни, в числе которых и те, которые связаны с реализацией задач контроля использования финансовых средств и материальных ресурсов. Эффективность финансового контроля является одним из важнейших факторов финансово-экономической устойчивости и социальной стабильности государства, его экономической безопасности, благополучия граждан.

Контроль является неотъемлемым элементом любой деятельности. В Лимской декларации руководящих принципов контроля приведено следующее определение: «…контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которого является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем»[[1]](#footnote-1)

По мнению Бурцева В.В., контроль представляет собой совокупность следующих действий:

* определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией;
* сравнение фактических данных с базовыми (т.е. требуемыми или нормативными, которые приняты за основу);
* анализ выявленных отклонений с целью оценки влияния этих отклонений на различные аспекты деятельности исследуемого объекта;
* обоснование и анализ причин выявленных отклонений.

Вместе с тем, предмет финансового контроля является недостаточно изученным ввиду того, что до перехода на рыночный путь развития в России существовал один вид контроля – государственный.

По мнению Лагутина И.Б., финансовый контроль следует рассматривать как:[[2]](#footnote-2)

* теорию контрольной деятельности;
* институт счетно-ревизионной деятельности;
* экономическую категорию.

Малеин Н.С. приводит следующее определение финансового контроля: «…это регулируемая правовыми нормами деятельность финансовых, кредитных и хозяйственных органов (организаций), направленная на обеспечение финансовой, бюджетной, кредитной, расчетной и кассовой дисциплины в процессе исполнения планов и заключающаяся в проверке обоснованности и рациональности денежных затрат».[[3]](#footnote-3)

Быстряков А.Я., в свою очередь, определяет финансовый контроль как комплексное изучение эффективности, законности и достоверности осуществления хозяйственных действий с учетом фактического состояния объектов хозяйствования.[[4]](#footnote-4) Автор согласен с мнением Быстрякова, что финансовый контроль должен быть направлен на определение законности и эффективности рассматриваемых хозяйственных операций, а также оценку соответствия хозяйственных операций требованиям законодательства, локальных нормативных актов и прочих регламентов.

Финансовый контроль выявляет факты злоупотреблений и хищений товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также предупреждает бесхозяйственность и расточительность. Действенность финансового контроля, осуществляемого различными субъектами – органами государственной власти, местного самоуправления, аудиторами, аудиторскими организациями, в решающей мере определяется их взаимодействием, в том числе и с правоохранительными органами.

Таким образом, значение финансового контроля заключается в обеспечении законности и целесообразности проводимой финансовой деятельности.

Финансовый контроль является многоуровневым и многосторонним, поскольку финансовая система государства охватывает все виды денежных фондов, как на федеральном и региональном, так и на уровне отдельных хозяйствующих субъектов.

## Классификация финансового контроля

Финансовый контроль подразделяется на несколько видов по разным основаниям. Так, финансовый контроль классифицируют в зависимости от:

* сектора экономики (в котором происходит движение денежных потоков);
* субъекта контроля;
* объекта контроля;
* времени проведения;
* предмета контроля (сфера финансовой деятельности).

Однако особого внимания для целей данной работы заслуживает классификация в зависимости от сектора экономики. Итак, финансовый контроль делится на:

|  |  |
| --- | --- |
| ***Государственный*** | ***Негосударственный*** |
| вневедомственный | аудиторский (независимый) |
| ведомственный | внутрихозяйственный |
| внутренний (внутрихозяйственный) | общественный |

*Аудиторский (независимый) контроль* **-** форма предпринимательской деятельности аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований хозяйственных субъектов, а также оказанию им иных аудиторских услуг. Назначение аудиторского контроля заключается в удовлетворении потребностей заказчиков аудиторской проверки в объективной информации о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия, ее законности и правильности отражения в отчетности. При выявлении нарушений законодательных актов в процессе проверки объектов контроля аудитор должен своевременно предупредить клиента о незаконности его действий и об их возможных неблагоприятных последствиях.

В условиях рыночной экономики значение аудита как одной из форм экономического контроля неуклонно возрастает, прежде всего, это обусловлено его практической необходимостью. Аудит – это внешний финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными специалистами, не работающие в организации (компании), в которой проводят сам аудит.

*Внутрихозяйственный контроль* осуществляется финансо­во- экономическими подразделениями и ревизионными комиссиями предприятий, организаций. Внутренними нормативно-правовыми актами опре­деляется положение о статусе этих органов, которые контролируют правомочность совершения тех или иных операций представительными и исполнительными органа­ми управления организации, кроме того, осуществляют контроль эффек­тивности и целесообразности затрат, в том числе в инвестиционные проекты, а также оценку и контроль финансового состояния пред­приятия.

*Общественный контроль* реализуется с помощью общественных институтов и на основе законов, которые обязывают власть предоставлять информацию обществу, а также без посредства специальных государственных органов. Конечно же, большую роль в осуществлении общественного контроля играют средства массовой информации, выражающие интересы различных общественных и политических объединений.[[5]](#footnote-5)

*Вневедомственный государственный финансовый контроль* – контроль, который осуществляется государственными органами на предприятиях, в организациях и учреждениях независимо от их ведомственной принадлежности и организационно-правовых форм.

*Ведомственный государственный финансовый контроль* осуществляется в пределах полномочий отдельного министерства, ведомства за деятельностью входящих в их систему (подчиненных, курируемых, подведомственных) предприятий, организаций, учреждений. Задачами ведомственного контроля являются: контроль за выполнением плановых заданий, экономное использование материальных и финансовых ресурсов, сохранность собственности, правильность постановки бухгалтерского учета, состояние контрольно-ревизионной работы, пресечение фактов бесхозяйственности, расточительства и всякого рода излишеств.

Подразделения ведомственного ГФК создаются в целях контроля за:

* соблюдением внутренних стандартов соответствующего органа исполнительной власти (ведомства);
* процедурами составления и исполнения бюджета ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности;
* подготовки и организации осуществления мер, нацеленных на повышение результативности (эффективности) использования бюджетных средств.

*Внутренний (внутрихозяйственный) государственный финансовый контроль* представляет собой контроль за множеством различных уровней внутри организации. Он осуществляется на конкретных хозяйствующих субъектах (организациях, учреждениях) и проводится самими работниками финансово-бухгалтерских служб. Контрольные функции в данном случае связаны с процессом повседневной финансово-хозяйственной деятельности как ее необходимое условие.

Здесь следует также сделать акцент на особой важности внутреннего контроля для автономных, бюджетных, казенных учреждений нового типа. С принятием Федерального закона № 174-ФЗ "Об автономных учреждениях" появились правовые основания для автономных учреждений. В свою очередь Федеральный закон № 83 - ФЗ[[6]](#footnote-6) предусмотрел создание казенных учреждений и изменения правового статуса бюджетных учреждений (получение свободы в определении механизмов перечисления и расходования ими бюджетных средств). Так, при наделении этих учреждений определенной независимостью, возникает задача повышения их ответственности за свою деятельность, а значит внедрения такой системы внутреннего контроля, которая бы не ограничивала новые права и возможности учреждений и позволяла сокращать риски, связанные с нецелевым и неэффективным расходованием средств. Однако при этом такой внутренний контроль должен обеспечивать необходимый поток информации для общественности о деятельности и финансовом положении учреждения.

## Аудит – одна из форм финансового контроля

На сегодняшний день существует множество определений термина аудит, закрепленных в различных источниках. Впервые термин аудит был упомянут еще в 19 в. в Европе с появлением акционерных компаний. Родиной аудита принято считать Великобританию, которая в 1844 году приняла ряд законов о компаниях, предписывающих акционерным компаниям не реже одного раза в год привлекать независимых бухгалтеров для проверки бухгалтерских книг и счетов компании с последующим отчетом перед акционерами.

Итак, Комитет по аудиторской практике международной Федерации бухгалтеров (IFAC) представил следующее определение аудита – «это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законодательством».

Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА) определяет как процесс аудита, так его и цели. Итак, «аудит - систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям». Данное определение акцентирует внимание на том, что оценка, прежде всего, должна быть объективной, т.е. независимой от субъективных факторов. Кроме того, аудитор определяет, насколько данные, представленные в отчетности, соответствуют реальным данным.

Рогуленко Т.М. под аудитом понимает «специфическую информационную систему обеспечения правовой защиты имущественных интересов собственников на основе независимого контроля достоверности отчетности, финансового состояния хозяйствующих субъектов и оказания им помощи в постановке бухгалтерского учета и управления, соблюдения законности хозяйственной деятельности, включая требования налогообложения и др.».[[7]](#footnote-7)

Приведенное выше определение дает возможность выделить и систематизировать основные понятия аудита, такие как:

* *цель* – установление достоверности финансовой отчетности, объективность представления в ней финансового положения, имущественных интересов, результатов учетных операций, движения денежной наличности и соответствия совершенных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации;
* *субъект* – аудитор – лицо, имеющее установленное законом право независимого финансового контроля и оказания услуг по обеспечению законных имущественных интересов;
* *объект* – аудируемое предприятие (клиент), подвергаемое независимому контролю, обслуживаемое в обязательном или инициативном порядке;
* *задачи* – задачи формируются в соответствии с разделами проверки. Законные имущественные интересы клиенты представляют первостепенное значение для аудитора.

Согласно Федеральному закону №307 «Об аудиторской деятельности», который определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, «аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». В свою очередь, под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом [от 21 ноября 1996 года N 129-ФЗ](http://zakonprost.ru/zakony/129-fz-ot-2010-07-27-o-buhgalterskom/) "О бухгалтерском учете" или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

В соответствии с этим задачами аудита являются:[[8]](#footnote-8)

* подготовка аудиторской проверки, включающая составление письма о согласии на проведение аудита;
* заключение договора на проведение аудита;
* изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;
* подведение итогов проведенного аудита.

В свою очередь зарубежная практика цель аудита видит в том, чтобы внешний аудитор выражал свое мнение по отношению к финансовой отчетности: подготовлена ли она по основным аспектам в соответствии с установленными положениями или нормативными документами о финансовой отчетности, подтверждает либо опровергает экономические прогнозы руководства хозяйствующего субъекта.

***Виды аудита***

Существуют различные классификации видов аудита. Так, по виду хозяйствующего субъекта (по признаку «объект аудита») различают:[[9]](#footnote-9)

* ***общий;***
* ***банковский*** (проверяемые организации – банки и другие кредитные учреждения);
* ***страховой*** (проверяются страховые организации и общества взаимного страхования);
* ***биржевой*** (проверяются  товарные и фондовые биржи);
* ***инвестиционный*** (проверяются инвестиционные институты);
* ***внебюджетных фондов***

По признаку «разграничение компетенций» аудит делится на внешний и на внутренний.[[10]](#footnote-10) Более подробно будет рассмотрен данный вид аудита.

***Внутренний аудит –*** «организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля».[[11]](#footnote-11)

Этодеятельность по проверке и оценке работы организации в интересах руководителей. Целью внутреннего аудита является помощь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Внутренний аудит проводят аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В случае, если небольшие организации не имеют собственных аудиторов, то внутренний аудит проводит ревизионная комиссия или аудиторская организация на основе договора на осуществление внутреннего аудита.

***Внешний –*** проводится на договорной основе независимыми аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами с экономическим субъектом. Цель такой проверки – объективная комплексная оценка достоверности бухгалтерского учета и отчетности и оказание консультационных услуг руководству.[[12]](#footnote-12)

В свою очередь внешний аудит подразделяется на:

* *Обязательный* ***–*** это аудит, проведение которого обусловлено прямым указанием в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»[[13]](#footnote-13) и других федеральных законах. Он проводится ежегодно в соответствии с Законом.
* *Инициативный* – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей и направлен на выявление недостатков в системе бухгалтерского учета, отчетности и налогообложения, на анализ финансового состояния предприятия и повышению эффективности его работы. Проведение инициативного аудита организацией или предприятием не обязательно.
* *Аудит по специальным аудиторским заданиям[[14]](#footnote-14)* – это «мини-аудит», который включает проверку отдельных статей бухгалтерской отчетности, юридической и экономической экспертизы договоров и др. При этом предусмотрена выдача специального заключения.

Согласно вышесказанному, в следующей таблице описаны основные признаки внутреннего и внешнего аудита по различным критериям.

*Таблица 1.Сравнительная характеристика внешнего и внутреннего аудита*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Критерий** | **Внешний аудит** | **Внутренний аудит** |
| Цель | Выражение мнения о  достоверности отчетности | Повышение эффективности  деятельности, контроль за  финансово-хозяйственной  деятельностью |
| Регулирование | Закон, стандарты аудита | Стандарты аудита, локальные нормативные акты |
| Средства | Определяются аудиторскими стандартами | Выбираются самостоятельно |
| Постановка задач | Определяется договором между аудируемым лицом и аудиторской фирмой | Определяется руководством исходя из потребностей управления |
| Объем работ | Договор | Положение комиссии, отдела, должностная инструкция |
| Статус субъекта, осуществляющего аудит | Субъект предпринимательской  деятельности, независимость | Работник организации,  независимость ограниченная |
| Организация  работы | Определяется аудитором  самостоятельно, на основе  стандартов аудита | Выполнение заданий  руководства |
| Квалификация | Наличие квалификационного  аттестата, регламентируется государством | Определяется руководством,  аттестация не обязательна,  но желательна |
| Оплата | Оплата предоставленных услуг по договору | Начисление заработной платы по штатному расписанию |
| Пользователи | Внутренние и внешние | Внутренние |
| Объект проверки | Финансовая отчетность | Системы управления,  операционные процессы,  финансовая отчетность,  финансово-хозяйственная  деятельность в целом |
| Периодичность | Инициативный аудит - в любое время, обязательный - по  окончании отчетного года | По внутреннему графику  организации |
| Формы и методы | Определяются самостоятельно  на основе стандартов аудита | Определяются самостоятельно на основе локальных актов,  стандартов аудита |
| Отчетность | Аудиторское заключение,  требования к которому  определяются законом и  аудиторскими стандартами | По форме, определенной  локальными актами |
| Ответственность | Перед клиентами, третьими лицами в соответствии с законодательством | Перед руководством за выполнение своих обязанностей |

***Выводы***

Таким образом, в данной главе важно отметить, что финансовый контроль является неотъемлемой частью функционирования экономики и финансовой системы.

Для дальнейшего развития системы финансового контроля в стране необходимо закрепить классификацию финансового контроля, согласно которой можно было бы систематизировать каждый вид финансового контроля. Классификации контроля весьма разнообразны и осуществляются по различным признакам. В литературе существует большое число различных классификаций контроля, но ни одна из них в настоящее время не считается общепринятой. Широта мнений обусловливается, прежде всего, отсутствием критериев классификации, а также стремительно меняющейся правовой базы.

Кроме того, было выявлено, что аудит в системе финансового контроля относится к негосударственному контролю.

Стоит также отметить, что, несмотря на наличие нормативных правовых актов об аудите, которые собственно и определяют это понятие, сложно сказать, что такое аудит. Существует множество определений данного термина, закрепленных в официальных нормативных правовых актах, как международных, так и национальных, также специалисты в области аудита дают различные его определения, однако практический подход к аудиту шире законодательного подхода. Кроме того, законодательством Российской Федерации регламентирован только внешний аудит.

# Глава 2. Аудит в коммерческом секторе

## 2.1. Возникновение и развитие аудита и аудиторской деятельности в современной России

Аудит как один из инструментов рыночной экономики играет важную роль в решении задач обеспечения прозрачности деятельности хозяйствующих субъектов в целях определения надежности, непрерывности их функционирования и оценки инвестиционной привлекательности.

С конца 80-х гг. прошлого века, когда аудит в России совершал лишь первые шаги, он преодолел достаточно сложный путь. Так, 1 октября 1987 года в соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 08.09.1987 «О создании советской аудиторской организации» была основана первая аудиторская фирма АО «Инаудит». И, несмотря на то, что акционерами АО «Инаудит» являлись Министерство финансов СССР (55% акций), Госбанк СССР, Внешторгбанк, внешнеторговые объединения: Минвнешторга СССР, Минморфлота СССР и др., именно эту дату принято считать началом формирования российского аудита.[[15]](#footnote-15) Этот период характеризовался отсутствием нормативно-правовой базы, регулирующей аудиторскую деятельность, поскольку независимые проверки не соответствовали потребностям национальной экономики. Долгое время деятельность осуществлялась в отсутствии государственного регулирования. И такая ситуация существовала до принятия Указа Президента РФ Б.Н. Ельцина от 22.12.1993 г № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации», которым были утверждены «Временные правила аудиторской деятельности», а функции уполномоченного федерального органа по государственному регулированию аудиторской деятельности были возложены на Министерство финансов РФ. С 1 октября 1994 года была введена обязательная аттестация аудиторов, а с 1 января 1995 года аудиторская деятельность стала лицензироваться. Ключевым событием, повлиявшим на развитие аудита в России, стало принятие первого Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 7 августа 2001 г. Одновременно началась разработка федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, которые утверждались Постановлением Правительства РФ.

На протяжении последних лет активно обсуждалась идея о необходимости реформирования системы отечественного аудита. Реформа в конечном итоге была реализована с принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ и направлена, прежде всего, на изменение системы регулирования деятельности и порядка аттестации аудиторов. С принятием нового Закона было отменено лицензирование и деятельность, направленная на удовлетворение неограниченного круга заинтересованных пользователей, была переведена на саморегулирование.

Аудит обеспечивает защиту имущественных потребностей, выгоду собственников. Одна из важнейших потребностей состоит в обеспечении условий (экономических, правовых, организационных) для осуществления имущественной ответственности предпринимательской деятельности, установленной Гражданским кодексом РФ.

В п.1 ст.1. Федерального закона от 13 июля 2001 г. №119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» давалось следующее определение: «Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Федеральным законом от 24 декабря 2008 г. №307-ФЗ представлено следующее определение: «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами».

В соответствии с Законом №307-ФЗ «аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности». В свою очередь, под бухгалтерской (финансовой) отчетностью аудируемого лица понимается отчетность, предусмотренная Федеральным законом [от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ](http://zakonprost.ru/zakony/129-fz-ot-2010-07-27-o-buhgalterskom/) «О бухгалтерском учете» или изданными в соответствии с ним нормативными правовыми актами, а также аналогичная по составу отчетность, предусмотренная иными федеральными законами или изданными в соответствии с ними нормативными правовыми актами.

Предметом аудиторской деятельности является возмездное оказание услуг. Аудит оплачивается не лицами, заинтересованными в информации об экономическом субъекте, а самим проверяемым экономическим субъектом.

Специфика аудиторской деятельности заключается в следующем:

* аудиторская деятельность носит предпринимательский характер;
* аудиторская деятельность осуществляется исключительно строго специальными субъектами, установленными законодательством (аудиторами и аудиторскими организациями);
* аудиторская деятельность включает в себя проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг;
* выполнение аудиторской деятельности направлено на защиту интересов не только аудируемых лиц, но и на защиту интересов третьих лиц, в том числе государства.

Аудит и аудиторская деятельность различаются по результатам:[[16]](#footnote-16)

* результатом *аудита*могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности - реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций,
* результатом *аудиторских услуг* может быть возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Таким образом, отличие аудита и аудиторской деятельности, прежде всего, заключается в том, что аудиторская деятельность ко всему прочему предусматривает и различные аудиторские услуги.

Аудит достаточно окреп и в чисто профессиональном плане. Аудиторы получили стандарты аудиторской деятельности, которые во многом соответствуют международным, в марте 2012 г. принят новый Кодекс этики аудиторов, завершилась работа по переходу аудита на саморегулирование.

В настоящее время на территории России функционируют пять саморегулируемых организаций аудиторов (СРО), четыре из которых вошли в Национальный союз аудиторских объединений (НСА).[[17]](#footnote-17) Как отдельные СРО, так и НСА в последнее время все больше работают над вопросами сближения систем контроля качества аудиторской деятельности и унификации документов, много внимания уделяется повышению квалификации аудиторов.

По представленным данным саморегулируемыми организациями аудиторов Министерству финансов РФ (Таблица 2) наблюдается рост аудиторов и аудиторских организаций до 2011 г., однако, за последние годы порядка 3000 аудиторов ушли с рынка аудита, что, в свою очередь, связано с вступлением в действие нового процесса аттестации аудиторов.[[18]](#footnote-18)

Введение единого аттестата и пересдача упрощенного экзамена в упрощенном порядке для действующих аудиторов вызвало в 2011 г. бурную реакцию со стороны аудиторского сообщества. Нововведение вызвало массу недовольств аудиторов и осложнило развитие профессии вместо предполагаемого повышения качества аудиторских услуг.

*Таблица 2. Количество субъектов, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | 01.01.09 | 01.01.10 | 01.01.11 | 01.01.12 | 22.04.13\*[[19]](#footnote-19) |
| Аудиторские организации, тыс. | 6,2 | 3,7 | 5,2 | 5,1 | 4,8 |
| Аудиторы - всего, тыс. | 8,4 | 18,3 | 26,3 | 26,8 | 23,8 |

\*последние представленные данные Минфином РФ

Российский рынок аудиторских услуг представлен такими крупнейшими аудиторскими компаниями как PwC, КМПГ, BDO, «ФинЭкспертиза» и др. В таблице 3 по данным рейтингового агентства «Эксперт Ра»[[20]](#footnote-20) представлен рейтинг пяти крупнейших аудиторских компаний среди 118 представленных за 2012 год на основе суммарной выручки данных компаний от аудиторско-консалтинговой деятельности за год, а также средней численности аудиторов в представленных компаниях, включая аудиторов с единым квалификационным аттестатом. Первое место в этом рейтинге занимает аудиторско-консалтинговая компания PwC, выручка которой в 2012 году составила более 10 млрд.рублей, при этом численность аудиторов составляет не так много – 145, по сравнению, например, с «Интерком-Аудит», численность которой – 663.

*Таблица 3.*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №\* | **Аудиторско-консалтиноговая группа** | **Суммарная выручка за 2012 г. (млн.руб.)\*\*** | **Численность аудиторов\*\*\*** | **Численность аудиторов с единым аттестатом на 01.03.2013** |
| 1 | PwC | 10 172,8 | 145 | н.д. |
| 2 | КПМГ | 9 187,9 | 235 | 137 |
| 3 | «ФинЭкспертиза» | 4 142,6 | 360 | 29 |
| 4 | BDO | 4 027,5 | 207 | 69 |
| 5… | «Интерком-Аудит» | 3 916,3 | 663 | 56 |
| …118 | «Петрофф-Аудит» | 9,0 | 7 | 2 |

\* Места по итогам 2012 года;

\*\* Суммарная выручка от аудиторско-консалтинговой деятельности по всей группе;

\*\*\* Средняя численность аудиторов, с учетом аудиторов, получивших единый аттестат

Таким образом, сегодня можно с уверенностью говорить о том, что аудит в России как один из институтов и видов предпринимательской деятельности состоялся. В то же время существует достаточно много проблем и сложностей, с которыми сталкивается российский аудит в настоящее время.

Одни из них, носят объективный характер и обусловлены последствиями кризисных явлений в мировой экономике, усилением требований государственных органов к саморегулированию аудиторской деятельности, продолжающимся процессом монополизации рынка аудиторских услуг и др. Другие проблемы связаны во многом с недостатками самих аудиторских компаний. Все это требует серьезных изменений в формах, методах работы аудиторских организаций, а также контроля над их деятельностью. В то же время все более актуальным является решение проблем объективной самооценки соответствующего позиционирования, улучшения репутационных характеристик, повышения деловой репутации и определенной привлекательности российских аудиторских компаний.[[21]](#footnote-21)

## 2.2. Внешний аудит в частном секторе

Внешний аудит проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета проверяемого предприятия. Выполнение такой независимой экспертизы хозяйственно-финансовой деятельности одновременно предполагает и разработку рекомендаций по улучшению финансовой стратегии предприятия, повышению эффективности его хозяйствования, а также оценку платежеспособности финансовой устойчивости и имеющихся резервов.[[22]](#footnote-22)

Таким образом, данный раздел будет посвящен субъектам аудита, к которым относятся индивидуальные аудиторы, аудиторские организации и саморегулируемые организации, а также проведению аудиторских проверок и результатам их проведения.

***Аудитор (индивидуальный аудитор)***

Аудитор - физическое лицо, получивший квалификационный аттестат аудитора и являющийся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. Аудитор – лицо, несущее полную ответственность за проведение аудита.[[23]](#footnote-23)

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.[[24]](#footnote-24)

Физическое лицо также признается аудитором с момента внесения сведений о нем в реестр аудиторов и аудиторских организаций.[[25]](#footnote-25)

Статьей 13 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» определены права и обязанности аудиторской организации и индивидуального аудитора, которые должны быть ими соблюдены при проведении аудита.

В дополнение к обязанностям индивидуального аудитора (аудиторской организации) важно добавить, что согласно Кодексу этики аудиторов России – ответственность аудитора не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного клиента или работодателя. Действуя в общественных интересах, аудитор обязан соблюдать и подчиняться нормам профессиональной этики аудитора.

Аудитор обязан соблюдать следующие основные принципы поведения: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения.

Необходимо отметить, что индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги, но не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности.

***Аудиторская организация***

Аудиторская организация осуществляет свою деятельность по проведению аудита на условиях и в порядке, предусмотренном Законом №307-ФЗ, постановлением Правительство РФ от 23 сентября 2002 г. №696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными приказом Минфина РФ.

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, кроме открытого акционерного общества.

Кроме того, коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторский организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой такая организация является.

***Саморегулируемые организации***

Саморегулируемой организацией аудиторов (СРО) является «некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности».[[26]](#footnote-26)

Саморегулируемые организации в России с обязательным членством были введены с целью необходимости сокращения избыточных государственных функций. Главный идеолог введения саморегулирования в России председатель Комитета Госдумы по собственности третьего-пятого созывов В.С. Плескачевский говорил, что «в российском варианте государство постепенно уходит из процесса регулирования, оставляя за собой функцию арбитра, но передавая функцию нормирования и контроля за соответствием специальным некоммерческим организациям –СРО»[[27]](#footnote-27)

Согласно статьям 2 и 3 Федерального закона № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» под саморегулированием понимается самостоятельная и инициативная деятельность, которая осуществляется субъектами предпринимательской или профессиональной деятельности и содержанием которой являются разработкаи установление стандартов и правил указанной деятельности, а также контроль над соблюдением требований указанных стандартов и правил.

Статус саморегулируемой организации аудиторов может быть приобретен только с даты ее включения в государственный реестр СРО.

Некоммерческая организация вносится в государственный реестр саморегулируемых организаций при соответствии следующим требованиям, если:

* объединяет в своем составе в качестве ее членов не менее 700 аудиторов либо не менее 500 аудиторских организаций;
* имеет утвержденные правила осуществления внешнего контроля качества работы своих членов, а также принятый кодекс профессиональной этики аудиторов;
* обеспечивает своих членов дополнительной имущественной ответственностью перед потребителями аудиторских услуг посредством формирования компенсационного фонда саморегулируемой организации аудиторов

Согласно ч.2 ст. 23 Закона № 307-ФЗ с 1 января 2010 года лицензии на осуществление аудиторской деятельности утратили силу и аудиторские организации, индивидуальные аудиторы, которые не вступили в саморегулируемые организации аудиторов, не вправе проводить аудит и оказывать сопутствующие услуги.

Кроме того, Законом № 307­-ФЗ определен новый порядок получения квалификационного аттестата аудитора, а также установлены правила проведения квалификационного экзамена. Указанный порядок вступил в силу 1 января 2013 г., до указанного срока Законом № 307-­ФЗ была предусмотрена возможность сдачи квалификационного экзамена в упрощенном порядке.

Для проведения квалификационного экзамена всеми СРО аудиторов создается единая аттестационная комиссия в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти – Министерство финансов Российской Федерации, которое осуществляет функции по выработке государственной политики и нормативно­-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности, а также государственный контроль (надзор) за деятельностью СРО аудиторов.[[28]](#footnote-28)

После вступления в силу Закона № 307-­ФЗ в 2009 г. в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов было внесено 6 СРО аудиторов, однако в 2012 году Минфином была исключена из государственного реестра саморегулируемая организация аудиторов Некоммерческое партнерство «Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров» (НП «Гильдия аудиторов ИПБР»)  (численность приведена по состоянию за 2011 г.)[[29]](#footnote-29):

1. Саморегулируемая организация аудиторов некоммерческое партнерство «*Аудиторская Палата России*» (НП АПР) – численность НП АПР составляет 8281 член, в том числе: ауди­торские организации -1107 (21% от общего числа организаций), аудиторы – индивидуальные предприниматели - 7027 (26% от общего числа аудиторов, включая индивидуальных аудиторов) и аудиторы – физические лица – 147 (15% от общего числа аудиторов).[[30]](#footnote-30)
2. Некоммерческое партнерство «*Институт Профессиональных Аудиторов*» (НП ИПАР) – численность НП ИПАР составляет 2954 члена, в том числе: аудиторские организации - 298 (6%  от общего числа организаций), аудиторы – индивидуальные предприниматели - 2560 (10% от общего числа аудиторов, включая индивидуальных аудиторов) и аудиторы – физические лица – 96 (10% от общего числа аудиторов).[[31]](#footnote-31)
3. Некоммерческое партнерство «*Московская аудиторская палата*» (МоАП) – численность МоАП составляет 6252 члена, в том числе: аудиторские организации - 1069 (21% от общего числа организаций), аудиторы – индивидуальные предприниматели - 5336 (20% от общего числа аудиторов, включая индивидуальных аудиторов) и аудиторы – физические лица – 138 (14% от общего числа аудиторов).[[32]](#footnote-32)
4. Некоммерческое партнерство «*Российская Коллегия аудиторов*» (НП «РКА»). Численность НП «РКА» – 4321 член, в том числе: аудиторские организации - 777  (15% от общего числа организаций),  аудиторы – индивидуальные предприниматели - 3360 (11% от общего числа аудиторов, включая индивидуальных аудиторов) и аудиторы – физические лица – 184(17% от общего числа аудиторов).[[33]](#footnote-33)
5. Некоммерческое партнерство «*Аудиторская Ассоциация Содружество*» (НП ААС). Численность НП «РКА» – 3862 члена, в том числе аудиторские организации – 752 (14% от общего числа организаций), аудиторы – индивидуальные предприниматели - 2948 (11% от общего числа аудиторов, включая индивидуальных аудиторов) и аудиторы – физические лица - 162 (17% от общего числа аудиторов).[[34]](#footnote-34)

На рис. 1, 2 и 3 представлено распределение субъектов аудиторской деятельности по СРО аудиторов по состоянию на 31 декабря 2011 г.

*Рис. 1. Распределение аудиторских организаций по СРО аудиторов, (в %)*

*Рис.2 Распределение аудиторов, включая индивидуальных аудиторов по СРО аудиторов,*

*(в %)*

*Рис.3 Распределение индивидуальных аудиторов по СРО аудиторов, (в %)*

Таким образом, исходя из данных, которые представлены выше больше всего аудиторских организаций и аудиторов, включая индивидуальных аудиторов входят в состав СРО Московской аудиторской палаты (27% и 25% соответственно) и Аудиторской Палаты России (27% и 33% соответственно), а преобладающее большинство индивидуальных аудиторов входят в состав СРО Российской Коллегии аудиторов (25%) и Аудиторской Ассоциации Содружество(23%).

Законом № 307-­ФЗ в качестве механизма обеспечения имущественной ответственности членов СРО аудиторов предусмотрено формирование компенсационного фонда. Размер взносов физических и юридических лиц в компенсационный фонд СРО аудиторов, составляет 3 и 5 тыс. рублей соответственно.

Величина компенсационного фонда на 31 декабря 2011 года и прирост компенсационного фонда за год составляли соответственно[[35]](#footnote-35):

* АПР – 29,9 и 1,9 млн.рублей;
* ИПАР – 10,1и 0,5 млн. рублей;
* МоАП –23,7 и 1,9 млн. рублей;
* «РКА» –15,3 и 0,9 млн. рублей;
* ААС – 12,4 и 1,2 млн. рублей.

В следующей таблице представлена информация о доходах и расходах СРО аудиторов за 2011 год.[[36]](#footnote-36)

*Таблица 4.*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Млн. руб.** | **АПР** | **ИПАР** | **МоАП** | **РКА** | **ААС** |
| Доходы за год – всего | 62,0 | 28,2 | 44,9 | 31,3 | 24,9 |
| Расходы за год – всего | 73,8 | 25,3 | 38,4 | 32,3 | 24,7 |

Таким образом, объединяя в своём составе аудиторские организации и индивидуальных аудиторов, саморегулируемые организации призваны осуществлять контроль качества работы аудиторских организаций и аудиторов.

## 2.3. Внутренний аудит в частном секторе

Развитие рыночной экономики сопряжено с концентрацией собственности, интеграционными процессами, что привело к формированию финансово-промышленных групп, холдингов, концернов, корпораций. Для осуществления управленческих функций собственники и топ-менеджеры в условиях нарастающей неопределенности бизнес-ситуации, неясности и неуверенности в конечных результатах должны решать проблему выживания и развития, создавать механизмы, дающие возможность принимать скоординированные и оптимальные управленческие решения. Эффективное управление финансово-хозяйственной деятельностью все более зависит от уровня ее информационного обеспечения. Управление любой системой осуществляется на основе информации, циркулирующей в ней.

Количество и качество доступной информации и есть основной критерий, необходимый для обоснованного выбора и принятия конкретного управленческого решения. Важнейшей частью информационного пространства выступают система внутреннего контроля (СВК) и внутренний аудит.

Именно активизация процесса управления производственными структурами на основе использования информации о вкладе каждого подразделения, центра ответственности, бизнес-процесса в совокупный результат является одним из приоритетных направлений совершенствования СВК и внутреннего аудита, т.к. именно в этой области закладываются обоснованность и комплексность решений, направленных на достижение устойчивого конкурентного преимущества.

За последнее десятилетие внутренний аудит проделал значительный путь в своем развитии и добился существенных успехов в вопросе признания со стороны высшего руководства компаний.

Внутренний аудит как деятельности по предоставлению независимых гарантий и консультаций в области управления рисками, контроля и корпоративного управления начал выходить за пределы традиционных областей — оценки системы внутреннего контроля в области бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и проверки соблюдения внутренних политик и процедур — и охватывать более широкий спектр вопросов эффективности деятельности организаций, в т.ч. эффективности системы управления рисками.

Впервые на уровне стандартов было закреплено требование, использовать, риск-ориентированный подход в деятельности внутреннего аудита. Подразделения внутреннего аудита стали проводить регулярную оценку рисков при планировании и выполнении аудиторских заданий, а внутренние аудиторы начали рассматривать свою деятельность через призму рисков.

Риск-ориентированный подход предусматривает, что сначала аудиторы должны понять деятельность организации, а затем оценить риски существенного искажения ее отчетности, что закреплено в ФП(С)АД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудитор вправе по своему профессиональному суждению расширить спектр проводимых процедур, руководствуясь необходимостью получения максимально полной информации при оценке рисков существенного искажения.

Согласно ФП(С)АД №8, организация системы внутреннего контроля и ее функционирование направлены на устранение рисков хозяйственной деятельности, которые мешают достижению целей надежности финансовой (бухгалтерской) отчетности, эффективности и результативности хозяйственных операций и соответствия деятельности организации действующему законодательству. В этой связи данный стандарт оценивает систему внутреннего контроля по пяти элементам:

1. контрольная среда;
2. процесс оценки рисков самой организацией;
3. информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
4. контрольные действия;
5. мониторинг средств контроля.

Указанные в ФП(С)АД №8 элементы заимствованы из документа, который содержит свод рекомендаций менеджменту организации по вопросам оценки, описания и совершенствования систем контроля – COSO. Данная модель была разработана Комитетом спонсорских организаций Тредвея в США в 2004 году.[[37]](#footnote-37)

Однако необходимо отметить, что в литературе до настоящего времени нет точного определения понятий и процессов внутреннего контроля и внутреннего аудита. По мнению английского специалиста Доджа Р., внутренний аудит представляет собой процесс, подчиненный внутреннему контролю. «Внутренний аудит является составной частью внутреннего контроля; осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности».[[38]](#footnote-38)

В настоящее время внутренний аудит применяется наряду с внутренним контролем и независимо от него. Из форм и методов внутреннего контроля формируется внутренний аудит, но являясь самостоятельной организационной формой внутреннего контроля, он сосуществует наряду с ним и выполняет самостоятельные функции. В условиях развития новых форм и методов управления внутренний аудит, организуемый в форме службы аудита на каждом крупном предприятии Советом директоров, Наблюдательным советом и другими институтами собственников предприятия, становится независимым консультационным центром управления.

За последние годы функции внутреннего аудита гораздо расширились, помимо задач консультационно-оценочного характера к ним можно отнести внутренний контроль, выработку финансовой стратегии, маркетинговые исследования, управления рисками в информационной среде, управленческое консультирование, выработку стратегии по освоению новых видов деятельности и др.[[39]](#footnote-39)

Таким образом, внутренний аудит – это постоянный, нацеленный на будущее процесс, задача которого – содействовать руководству компании в достижении поставленных целей наиболее эффективным образом.

Международные стандарты аудита и Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности позволяют считать, что внутренний аудит играет ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками, контроля и корпоративного управления.

Следовательно, создание эффективной, гибкой и эксклюзивной для каждой организации системы внутреннего аудита в целях управления финансово-хозяйственной деятельностью требует определения теоретических и практических аспектов категории «внутренний аудит». На сегодняшний день не существует однозначного понимания сущности, функций и задач внутреннего аудита, как в российской, так и в зарубежной литературе. Так, например, согласно документам Международного института внутренних аудиторов «Внутренний аудит – независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Внутренние аудиторы представляют организации данные анализа и оценки, рекомендации и другую информацию, являющуюся результатом проверок. Цель внутреннего аудита – оказание услуг организации, а не конкретному руководителю или узкому специалисту». В свою очередь, Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» определяет внутренний аудит как «контрольную деятельность, осуществляемую внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита. Функции службы внутреннего аудита включают мониторинг адекватности и эффективности системы внутреннего контроля».

Подводя итог можно сделать вывод, что внутренний аудит представляет собой современную форму независимого финансово-хозяйственного контроля, которая обеспечивает комплексную оценку результатов деятельности экономического субъекта и предполагает формирование мнения относительно результатов его деятельности, как в целом, так и по структурным подразделениям.[[40]](#footnote-40)

Кроме того, служба внутреннего аудита должна оценивать эффективность существующих систем контроля и управления бизнес-процессами, предпринимательскими и финансовыми рисками, выявлять события, препятствующие достижению поставленных целей развития организации. В условиях экономической неопределенности внутренний аудит получает возможность продемонстрировать свою необходимость для собственников и менеджмента организаций.

## 2.4. Роль международных и национальных стандартов в развитии и совершенствовании аудиторской деятельности

Стандарты аудиторской деятельности имеют общественную значимость, поэтому необходимы их широкое признание, которое основанное на доверии к ним и убежденности в их адекватности и качестве, а также включение профессионального сообщества в процесс их принятия.

Стандарты аудита – это единые базовые принципы, которым должны следовать аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности.

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные. [Международные стандарты аудита (МСА)](http://www.mosbuhuslugi.ru/services/uchet-otchetnost-msfo) разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В связи с этим целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций. На основе международных стандартов в [Российской Федерации](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A0%D0%BE%D1%81%D1%81%D0%B8%D0%B9%D1%81%D0%BA%D0%B0%D1%8F_%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F) разработана часть [Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%B5%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D1%8B%D0%B5_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%B8%D0%BB%D0%B0_%28%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%8B%29_%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D0%BE%D1%80%D1%81%D0%BA%D0%BE%D0%B9_%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B8), регламентирующих аудиторскую деятельность на её территории.

***Национальные стандарты аудита (НСА)***

Аудиторские стандарты подразделяются на международные и национальные. [Международные стандарты аудита (МСА)](http://www.mosbuhuslugi.ru/services/uchet-otchetnost-msfo) разрабатываются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). В предисловии к МСА отмечается, что их следует применять только к существенным аспектам, что свидетельствует о возможности использования национальных нормативных актов, регулирующих аудит финансовой или иной информации в каждой отдельной стране. В связи с этим целесообразно разрабатывать национальные стандарты аудита и сопутствующих услуг для более полного учета особенностей национальных систем законодательства, налогообложения, бухгалтерского учета и других аспектов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Существует три варианта использования МСА и национальных стандартов. Первый вариант предусматривает применение только МСА. Второй - создание и использование национальных стандартов аудита. И наконец, третий, комбинированный вариант, который предполагает как разработку национальных, так и использование международных стандартов.[[41]](#footnote-41)

Россия в области аудиторской деятельности выбрала второй вариант, связанный с разработкой национальных стандартов. В соответствии со ст. 7 Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» национальные стандарты, в свою очередь, подразделяются на две группы: федеральные и стандарты саморегулируемой организации аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, содержащиеся в Законе № 307-ФЗ. Федеральные стандарты аудита разрабатываются в соответствии с международными стандартами и являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и закреплены постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

Статьей 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» представлены требования к стандартам аудиторской деятельности и кодексу профессиональной этики аудиторов в России. Итак, Федеральные стандарты аудиторской деятельности:

* + определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящим ФЗ;
  + разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита;
  + являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников.

Стандарты саморегулируемой организации аудиторов устанавливают требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям федеральных стандартов. Такие стандарты не могут противоречить федеральным стандартам и не должны создавать препятствий для осуществления аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами их профессиональной деятельности. Они являются обязательными для аудиторских организаций, аудиторов, являющихся членами саморегулируемой организации аудиторов. [[42]](#footnote-42)

В настоящее время действует 29 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД), пять из которых (№ 5, №6, №13-№15) утратили силу и девять федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), которые основываются на официальном переводе международных стандартах аудита.[[43]](#footnote-43)

Общим недостатком действующей системы федеральных стандартов является отсутствие их внутренней классификации по группам, которые соответствовали бы целям выполнения аудита и сопутствующих услуг. Наличие такой классификации позволило бы пользователям (аудиторам, бухгалтерам, студентам) легко ориентироваться в назначении и использовании стандартов. Внутренняя классификация имеется в МСА, а также присутствовала в 37 российских стандартах первого поколения.

Однако в последнее время все большую значимость для Российской Федерации представляют международные стандарты аудиторской деятельности (МСАД). Это связано с множеством факторов, среди которых следует отметить следующие:

* национальные процессы развития экономики, в том числе увеличение роли инвесторов в качестве пользователей отчетности, заинтересованных в проведении аудита;
* международные процессы, связанные с ростом значения аудита. Участившиеся в последнее время мировые и региональные финансовые кризисы сделали постоянной темой для обсуждения необходимость решения вопросов по обеспечению достоверности отчетности публичных компаний;
* глобализация экономики, создание транснациональных корпораций с множеством подразделений по всему миру.

Кроме того, развитие системы бухгалтерского учета в России продолжилось рядом весьма значимых событий, включая создание законодательной базы применения МСФО для целей составления консолидированной финансовой отчетности и официальную публикацию МСФО. Вслед за этими событиями, как логическое продолжение, активизировалась деятельность в области международных стандартов аудита (МСА).

Состав и содержание МСАД в целом совпадают с российскими стандартами (см. [Приложение 1.](#_Приложение_1)) Однако безусловно есть и различия, так, из 43 МСАД 7 не имеют аналогов в российском законодательстве. При этом по 3 из них есть уже проекты ФСАД, опубликованные в 2012 г. и прошедшие процедуру публичного обсуждения.

Необходимость унификации национальных стандартов со стандартами, общепризнанными на мировом рынке привела к возникновению трех путей перехода на МСАД:[[44]](#footnote-44)

1. Приведение российских стандартов в соответствие с МСАД («гармонизация»). Именно по этому пути в последнее время идет Россия. На основе МСАД и действующего российского законодательства СРО аудиторов разрабатывают соответствующие ФСАД и передают их на рассмотрение в Совет по аудиторской деятельности при Минфине России.

Итоги реализации проекта по гармонизации российских стандартов и международных стандартов по состоянию на август 2012 г. следующие[[45]](#footnote-45):

* переведены и адаптированы к российским условиям 36 из 43 МСАД;
* большая часть старых ФП(С)АД пересмотрена с учетом изменений, внесенных в МСАД в 2004-2009 гг. в рамках проекта по пересмотру МСАД (проект Clarity). Однако в отдельные российские стандарты все еще не внесены соответствующие изменения. На сегодняшний день 6 из 37 российских стандартов не менялись с 2003 г.;
* идет работа над проектами 6 новых стандартов, подготавливаемых в соответствии с МСАД.

Таким образом, в последние годы проделана огромная работа, и в настоящее время российские стандарты аудита в большинстве существенных аспектов соответствуют МСАД.

1. Радикальный путь перехода на МСАД, предложенный Минфином, - переход на МСАД с отменой российских стандартов. При этом планируется перевести МСАД на русский язык, а затем признать переведенные стандарты в порядке, установленном Правительством РФ (необходимо отметить, что такой порядок пока не разработан).

Переход непосредственно на МСАД может упростить ситуацию, т.к. сближает сроки выхода новых (более совершенных) МСАД и сроки подготовки официального перевода МСАД на русский язык, на основе которого и будут работать российские аудиторы.

1. Третий путь – аналогичный переходу российских компаний на МСФО, который может стать «золотой серединой», - осуществление перехода на МСАД в несколько этапов:

* подготовительный этап: перевод МСАД и его дальнейшее согласование, включая стандарты по обзорным проектам (ISRE’s), прочим заданиям, обеспечивающим уверенность (ISAE’s), сопутствующим услугам (ISRS’s), а также прочие документы, утвержденные IAASB (его продолжительность может составить около 2 лет);[[46]](#footnote-46)
* переходный этап: признание МСАД на территории России. Предполагается, что в течение какого-то периода будут действовать одновременно российские и международные стандарты. На данном этапе перевод МСАД будет окончательно согласован, будут внесены правки в перевод и при необходимости в федеральное законодательство. Кроме того, в переходный период российские аудиторские компании смогут в должной степени изучить стандарты и адаптироваться к новым требованиям (продолжительность этого периода может составить от 2 до 5 лет);[[47]](#footnote-47)
* окончательный переход на МСАД. При этом все изменения, вносимые в МСАД необходимо отслеживать, вносить и утверждать соответствующие корректировки в перевод. Кроме того, предполагается, что в этот период будут действовать требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» в части обязательного аудита, государственного регулирования, аттестации аудиторов, СРО аудиторов и внешнего контроля качества.

У каждого варианта, безусловно, есть как свои плюсы, так и недостатки. Однако наиболее предпочтительным является третий вариант, согласно которому переход на МСАД должен осуществляться в несколько этапов.

Для реализации данного подхода необходимо:

* закончить процедуру перевода МСАД, в особенности в отношении обзорных проверок, прочих заданий, обеспечивающих уверенность, и сопутствующих услуг. На данный момент соответствующие МСАД на русский язык не переведены;
* разработать процедуру внесения изменений в утвержденные МСАД по мере корректировки оригинальных документов;
* разработать проект закона о внесении изменений в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».[[48]](#footnote-48)

***Выводы***

Многовековой исторический путь становления и развития современного аудита, а также опыт его применения показывают, что его следует рассматривать не только как вид профессиональной деятельности, целями которой являются проверка и оценка функционирования хозяйственных систем в целом и отдельных их структурных элементов в частности, но и как социально-экономическое явление, входящее в состав инфраструктуры экономики и призванное устранить возможные существенные искажения финансовой информации.

Сегодня можно с уверенностью говорить о том, что аудит в России как один из институтов и видов предпринимательской деятельности состоялся. В то же время существует достаточно много проблем и сложностей, с которыми сталкивается российский аудит в настоящее время. Одни из них, носят объективный характер и обусловлены последствиями кризисных явлений в мировой экономике, усилением требований государственных органов к саморегулированию аудиторской деятельности, продолжающимся процессом монополизации рынка аудиторских услуг и др. Другие проблемы связаны во многом с недостатками самих аудиторских компаний. Все это требует серьезных изменений в формах, методах работы аудиторских организаций, а также контроля за их деятельностью. В то же время все более актуальным является решение проблем объективной самооценки соответствующего позиционирования, улучшения репутационных характеристик, повышения деловой репутации и определенной привлекательности российских аудиторских компаний, так как, несмотря на любые изменения в российском законодательстве в части гражданского законодательства, аудиторской деятельности, налогообложения, основным капиталом аудиторских компаний является их репутация, которую они могут укреплять только добросовестным и профессиональным отношением к исполнению своих обязанностей.[[49]](#footnote-49)

Также необходимо отметить особую роль внутреннего аудита, который должен оценивать эффективность существующих систем контроля и управления бизнес-процессами, предпринимательскими и финансовыми рисками, выявлять события, препятствующие достижению поставленных целей развития организации. В условиях экономической неопределенности внутренний аудит получает возможность продемонстрировать свою необходимость для собственников и менеджмента организаций.

# Глава 3. Аудит в государственном секторе

## 3.1. Состояние государственного финансового контроля на современном этапе

Состояние государственных финансов непосредственно влияет на экономическое и социальное развитие всего общества. Поэтому государству следует эффективно контролировать все процессы, которые непосредственно связаны с формированием и использованием государственных средств. Оно является главным заказчиком финансового контроля и основным пользователем его информации.

С помощью государственного финансового контроля осуществляется:[[50]](#footnote-50)

* проверка соблюдения органами государственной власти, юридическими и физическими лицами требований финансового законодательства;
* контроль над полнотой выполнения обязательств физических и юридических лиц перед государством;
* анализ финансового состояния государственных организаций и организаций с государственным участием, а также анализ эффективности использования ими государственных финансовых и материальных ресурсов;
* контроль за целевым, эффективным и рациональным использованием государственных средств;
* проведение бюджетно-финансового контроля и др.

Государственный финансовый контроль, по мнению В.В. Бурцева, это «установленная соответствующими нормативными актами деятельность органов государственной власти и управления всех уровней (должностных лиц), а также подразделений внутреннего контроля государственных организаций по выявлению, предупреждению и пресечению следующих нарушений в процедурах управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов, которые касаются:

1. несоблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организаций (выполнение финансово-хозяйственных операций) в ходе бюджетного процесса, а также при выполнении любых иных процедур управления государственными финансовыми потоками;
2. недостатков в различных областях финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций и их объединений, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства;
3. ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и материальными ресурсами (капиталами), а также используемыми в хозяйственной деятельности и отчуждаемыми нематериальными объектами государственной собственности, что влечет нанесение прямого или косвенного финансового (материального) ущерба государству;
4. действий, обусловивших возникновение угроз финансовой безопасности государства»[[51]](#footnote-51)

Главной целью государственного финансового контроля является установление соответствия практики управления финансовыми ресурсами во всех сферах производства и распределения общественного продукта задачам финансовой политики государства.

Одна из основных обязанностей государственного финансового контроля заключается в обеспечении органов государственной власти и общества всеобъемлющей и достоверной информацией о формировании и использовании государственных средств.

Необходимо отметить, что деятельность органов ГФК опирается на следующие принципы:[[52]](#footnote-52)

* *Законности* – соответствие действий контролирующих органов установленным нормативам и предписаниям. Однако на практике возникают ситуации, когда жесткое следование данному принципу не всегда отвечает потребностям государства и граждан. Поэтому возникает необходимость в дополнительном принятии инструкций для контролирующих лиц, учитывающих возникающие на практике «несоответствия».
* *Целесообразности* – обеспечение целевого и законного расходования полученных бюджетных средств. Данный принцип вытекает из ряда нормативных актов: законов РФ, постановлений Правительства РФ, которые касаются федерального бюджета. Кроме того, приказ Минфина России №111 «О порядке перечисления бюджетных средств для осуществления финансирования расходов и мероприятий федерального бюджета» предусматривает необходимость указания в финансовой документации раздела, подраздела целевой статьи, виды расхода, экономической статьи Бюджетной классификации РФ, что гарантирует однозначное использование полученных денежных ассигнований.
* *Эффективности* – согласно принципу эффективности расходования бюджетных средств распорядители должны, прежде всего, обоснованно и правомерно, в соответствии с действительными потребностями совершать операции с полученными средствами. Более того, управление и функционирование государственной собственности в условиях рыночной экономики должно быть рентабельным и эффективным, тогда как в реальности государственные предприятия убыточны. Таким образом, нужно оценивать действия должностных лиц по показателям финансовой эффективности. Однако необходимо отметить, что на законодательном уровне не выработан критерий оценки эффективности совершаемых операций с государственным имуществом и средствами.
* *Рациональности* – разумное расходование имеющейся наличности. Данный принцип непосредственно пересекается с принципом эффективности, но имеет немного иной аспект. Разумное использование не всегда является наиболее эффективным и, как правило, сопряжено с меньшей отдачей, но и с меньшей долей риска, в то время как наиболее прибыльные по своей эффективности проекты высокорисковые.
* *Независимости* – устранение использования должностных полномочий для осуществления давления на контролирующих лиц в целях искажения конечных результатов работы контролеров и ревизоров.

Таким образом, перечисленные принципы подчеркивают специфичность государственного финансового контроля.

Однако следует отметить, что в последнее время становится наиболее значимым принцип эффективности. Рост его значения связан с появлением государственного аудита эффективности, деятельность которого направлена на оценку эффективности работы государственных органов с государственными средствами и государственным имуществом. Такое изменение отношения к государственной собственности вызвано рыночными преобразованиями в экономике страны, переходом от планово-директивной системы к свободной рыночной конкуренции, в условиях которой для дальнейшего существования государству необходимо более рентабельно работать со своим имуществом. Органы ГФК должны соблюдать данную политику по отношению к государственному имуществу.

В современной России ГФК осуществляют как непосредственно органы власти – законодательной и исполнительной, так и специально созданные ими ревизионные учреждения: контрольные органы и подразделения. Практически основной объем работы ложится именно на специализированные органы и подразделения ГФК.

На сегодняшний день субъекты государственного и муниципального финансового контроля законодательных и исполнительных органов власти на различных уровнях представлены в следующей таблице:

*Таблица 5*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Субъекты ГиМФК** | | |
|  | ***Законодательных органов*** | ***Исполнительных органов*** |
| *на федеральном уровне* | Федеральное Собрание РФ  (обе палаты) | Правительство РФ |
| Счетная палата РФ | Министерство финансов РФ |
| Центральный банк РФ | Федеральное казначейство, а также другие федеральные службы |
|  | ГРБС |
| *на региональном уровне* | Законодательный орган субъекта РФ | Правительство (администрация) субъекта РФ |
| Контрольно-счетный орган субъекта РФ | Финансовый орган, либо казначейство, КРУ |
|  | ГРБС |
| *на муниципальном уровне* | Представительный орган МО | Местная администрация |
| Контрольно-счетный орган МО | Финансовое управление |
|  | ГРБС |

Необходимо отметить, что Контрольно-счетные органы (КСО) субъектов и муниципальных образований РФ являются постоянно действующими органами внешнего государственного (муниципального) финансового контроля и образуются законодательными (представительными) органами государственной власти субъекта (муниципального образования) Российской Федерации.[[53]](#footnote-53)

КСО субъекта Российской Федерации и КСО муниципального образования подотчетны соответственно законодательному (представительному) органу государственной власти субъекта Российской Федерации или представительному органу муниципального образования.[[54]](#footnote-54)

Кроме того, КСО обладают организационной и функциональной независимостью и осуществляют свою деятельность самостоятельно.

В Законе №6-ФЗ также предусматриваются единые подходы к определению задач контрольно-счетного органа, по составу и порядку образования, организации деятельности, определению компетенции, гарантии правового статуса, материальному обеспечению сотрудников контрольно-счетного органа.

Таким образом, институт независимого внешнего финансового контроля на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований способствует повышению эффективности контроля за использованием субъектами Российской Федерации и муниципальными образованиями финансово-бюджетных средств.

Возможности учреждений ГФК устанавливаются законами и иными нормативно-правовыми актами, регламентирующими правила контроля, создание и порядок деятельности осуществляющих его органов и подразделений. Ранжирование по уровням вытекает из полномочий этих органов по отношению к объектам контроля и друг к другу. Степень влияния на качество государственного управления неодинакова в зависимости от уровня учреждения. Она наиболее высока, когда каждый орган и подразделение работают в полную силу при наличии конструктивного взаимодействия с другими контрольными службами.

Стратегическая цель деятельности органов ГФК связана с разработкой параметров социально-экономического развития страны на предстоящий финансовый год и утверждением федерального бюджета. Для наиболее полного обеспечения потребностей отдельных получателей бюджетных средств необходим инструмент, с помощью которого государство будет выявлять реальные нужды и финансовые возможности отдельного ведомства, управления, учреждения и организации. Для этих целей должен послужить ГФК, который в ходе осуществления ревизий, проверок и аудита должен работать с первичной финансовой отчетностью и объективно оценивать финансовое состояние каждого конкретного получателя, его самостоятельные источники финансирования, объемы потребляемых денежных средств и зависимость от бюджетного финансирования. Таким образом, результаты работы контролеров будут содержать не только констатацию фактического использования государственных средств и перечисление выявленных отклонений от нормативов и требований, но и оценку обеспеченности объекта контроля финансовыми ресурсами, объемы финансирования из бюджета тех или иных статей.[[55]](#footnote-55)

Использование ГФК в этом направлении позволит более эффективно и рационально распределять финансовые ресурсы между отдельными ведомствами, а также поможет корректировке дальнейшей финансовой политики государства.

***Счетная палата Российской Федерации***

Для осуществления контроля над исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образуют Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяются федеральным законом, вступившим в силу совсем недавно от 05.04.2013 №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации». Ранее действовал федеральный закон от 11.01.1995 «О Счетной палате Российской Федерации».

За 17 лет своего существования Счетная плата РФ набрала приличный опыт в проведении государственного финансового контроля, в соответствии с этим был принят новый Закон. «Государственный контроль - часть госуправления, и его эффективность прямо влияет на результаты социально-экономического развития. В этом плане закон о Счетной палате должен замкнуть и обеспечить устойчивость нового, более эффективного и конкурентоспособного контура управления страной».[[56]](#footnote-56)

В соответствии с новым Законом Счетная палата РФ является высшим органом внешнего государственного аудита (контроля), тогда как ранее она являлась постоянно действующим органом государственного финансового контроля.

В Законе расширены задачи Счетной палаты. Счетная палата получает функции по контролю и оценке эффективности предоставления налоговых льгот и преимуществ, бюджетных кредитов и законности предоставления госгарантий и поручительств. Кроме того, палата наделяется определенными полномочиями по обеспечению мер по противодействию коррупции, в том числе в сфере госзакупок. В связи с принятием нового закона о госзакупках аудиторы Счетной палаты начнут проводить и контрактный аудит - следить за тем, чтобы тот или иной госконтракт не только был правильно заключен, но и выполнен в соответствии с требованиями госзаказчика.[[57]](#footnote-57)

Закон расширил полномочия аудиторов по взаимодействию с другими ведомствами. Так, теперь им будут помогать в проведении проверок сотрудники правоохранительных органов. На практике аудиторы сотрудничали с полицейскими и ранее, однако на законодательном уровне такое право прописано впервые.

С расширением полномочий увеличивается и число инструментов, которыми аудиторы Счетной палаты могут пользоваться при проведении проверок организаций.

Также на законодательном уровне впервые прописаны полномочия аудиторов Счетной палаты по оценке деятельности Центрального банка в части обслуживания бюджета, погашения внешнего госдолга, всех счетов и операций Банка России.

«Выполнение всех этих задач позволит достичь более высоких результатов хозяйственно-экономической деятельности, обеспечить рост благосостояния людей, повысить качество жизни российского общества. А это - приоритетные направления государственной политики сегодня».[[58]](#footnote-58)

Однако стоит обратить внимание и на существующие недостатки данного Закона. Так, например, пунктом 2 статьи 3 и статьей 4 ФЗ «О Счетной палате РФ» определено положение о том, что «Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль)», в то же время согласно пункту 1 статьи 13 «Счетная палата осуществляет внешний государственный финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений» и пункту 4 статьи 13 «Счетной палатой осуществляется внешняя проверка годовой бюджетной отчетности». Таким образом, мы видим, что в некоторых статьях пропущено слово «аудит», что говорит о недостаточной проработанности нового законодательства.

В соответствии с этим, автор полагает, что применение понятия «внешний государственный аудит (контроль)» искажено. Это «искажение» связано с использованием понятий «аудит» и государственный контроль как равнозначных. Такая трактовка достаточно противоречива, в виду того, что в научной литературе под «аудитом» понимается процедура независимой оценки деятельности организации, системы, процесса, проекта или продукта, а под «государственным контролем» - деятельность специально уполномоченных государственных органов, их должностных лиц и иных уполномоченных субъектов по наблюдению за функционированием подконтрольного объекта с целью установления его отклонений от заданных параметров. Таким образом, в рамках данного Закона целесообразно применять понятие «государственный контроль», а не «государственный аудит (контроль)».

Кроме того статус высшего органа внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты РФ реализован не в полном объеме, поскольку стандарты Счетной палаты РФ не обязательны для КСО субъектов РФ и муниципальных образований. Счетная палата РФ только «разрабатывает и утверждает общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального аудита (контроля) для проведения контрольных мероприятий КСО субъектов РФ и муниципальных образований».[[59]](#footnote-59)

***Проблемы государственного финансового контроля***

Несмотря на положительные изменения в сфере государственного финансового контроля, по-прежнему существует ряд нерешенных проблем. На современном этапе развития экономики страны государственный финансовый контроль является неотъемлемой частью финансовой системы. Четкого определения понятия ГФК в отечественной науке пока не выработано, более того, на законодательном уровне также нет определения понятия «государственный финансовый контроль». Бюджетный кодекс РФ не дает определения контроля, федеральный закон «О финансовом контроле» существует лишь в проекте, концепция государственного финансового контроля до сих пор не утверждена. При этом, в некоторых субъектах приняты законы о финансовом контроле.

Существующий ряд нерешенных проблем оказывает негативное влияние на дальнейшее развитие системы финансового контроля, основные из которых представлены ниже.

Во-первых, не определены окончательно полномочия органов, осуществляющих финансовый контроль, а также не установлены на законодательном уровне объекты, формы и методы финансового контроля.

В Бюджетном послании Президента РФ «О бюджетной политике 2010-2012 годах» говорилось о необходимости совершенствования государственного и муниципального контроля. Согласно тексту Бюджетного послания, кардинальных изменений требуют подходы к осуществлению государственного и муниципального контроля, суть которых должна состоять в фиксации факта выделения и расходования средств, но и в подтверждении достижения эффекта, на который рассчитывали при принятии решений об их выделении.

Во-вторых, недостаточно четко определены меры ответственности за отдельные нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации. Степашин С.В. в своих выступлениях неоднократно говорил о целесообразности внесения изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в части предоставления непосредственно Счетной палате Российской Федерации права применять в качестве наказания административные штрафы.[[60]](#footnote-60)

Не менее важной проблемой является необходимость уточнения отдельных положений нормативно-правовых актов в части определения применяемых терминов и понятий. Например, в ст. 269 Бюджетного кодекса понятия «целевое», «правомерное» и «эффективное использование бюджетных средств» разграничены, однако толкование данных понятий в Кодексе отсутствует. С другой стороны, многообразие толкований, форм и методов финансового контроля негативно влияет на формирование методики организации проверок и, в конечном итоге, конечно, на качестве их результатов.

Кроме того, серьезной проблемой, с которой сталкивались работники бюджетной сферы до настоящего времени, была проблема нормативной непроработанности на федеральном уровне методологических основ осуществления финансового контроля. К основным пробелам законодательства можно отнести отсутствие наказания за многие виды бюджетных правонарушений, отсутствие закрепленных в федеральном законодательстве прав публично-правовых образований осуществлять контроль за использованием бюджетных средств в негосударственном (немуниципальном) секторе экономики и др. Государственной Думой принят в первом чтении проект федерального закона № 116783-6 «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях в части регулирования государственного и муниципального финансового контроля и ответственности за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации». Проект закона:

* определяет виды и методы финансового контроля;
* определяет основания для привлечения к ответственности за нарушения бюджетного законодательства;
* расширяет круг субъектов, подлежащих финансовому контролю со стороны специализированных органов публично-правовых образований;
* конкретизирует полномочия органов, осуществляющих финансовый контроль, в том числе по наложению (применению) административных наказаний.

Все это направлено на повышение эффективности финансового контроля.

Таким образом, для решения данных проблем необходимо реализовать комплекс мероприятий, включающий в себя:

* координацию деятельности контролирующих органов;
* разграничение полномочий с целью исключения дублирующих функций;
* разработку единых принципов организации и проведения финансового контроля;
* установление ответственности органов государственного и муниципального контроля.

Данные мероприятия должны найти отражение в единой концепции финансового контроля.

Однако необходимо отметить, что сейчас предпринимаются меры по развитию системы государственного финансового контроля, необходимой для повышения качества управления общественными финансами в стране. Минфин России предлагает ввести понятия внешнего и внутреннего государственного финансового контроля. Внешний контроль будет осуществлять Счетная палата, внутренний – главные распорядители бюджетных средств, Федеральное казначейство и Росфиннадзор. Предусматривается исчерпывающий список бюджетных правонарушений с обязательной ответственностью в каждое из них.[[61]](#footnote-61)

## 3.2. Опыт Счетной палаты РФ в проведении государственного аудита

Российской экономике присущи проблемы, связанные с эффективностью использования государственных средств, т.е. когда имеющиеся государственные средства либо не используются для получения требуемых государством и обществом результатов, либо использование этих средств ведет к негативным экономически или социально значимым результатам – отвлечению из оборота собственных средств предприятий, использованию государственной собственности в незаконных бизнес-схемах, коррупционных сделках, ухудшению показателей оборачиваемости, выручки, рентабельности и т.д.

Вопросами эффективности использования государственных средств в настоящее время в России занимаются многие ученые и практики, хотя эта работа в государственных масштабах системно во всем мире стала осуществляться относительно недавно. В перспективе при определенных условиях и дальнейшем совершенствовании важнейшим элементом системы оценки и управления использованием государственных средств с позиций интегральной стратегической эффективности, т.е. комплексной эффективности, может стать аудит эффективности.

Аудит эффективности в настоящее время представляет собой разновидность финансового контроля экономических и социальных результатов, осуществляемого с позиций государства и государственными органами контроля, как правило, высшими органами государственного контроля. Результаты определяются путем проведения проверок исполнения бюджета различными субъектами бюджетного процесса.[[62]](#footnote-62)

В мире впервые об аудите эффективности широко заговорили в 1977г., когда на IX Конгрессе Международных организаций высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) была принята Лимская декларация. Согласно руководящим принципам аудита, аудит представляет собой «неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов».

Необходимо отметить, что развитие аудита эффективности в системе государственного контроля является сегодня стратегической задачей контрольных органов России по нескольким причинам, важнейшими из которых являются:[[63]](#footnote-63)

* необходимость повышения результативности, действенности и эффективности государственного финансового контроля;
* необходимость существенного улучшения деятельности исполнительных органов власти и иных организаций, использующих государственные ресурсы;
* потребность усиления прозрачности деятельности организаций, использующих средства бюджета.

Согласно Лимской декларации, аудит эффективности направлен на проверку того, насколько эффективно и экономно расходуются государственные средства. Такой контроль должен включать не только специфические аспекты управления, но, в том числе, организационную и административную составляющую управленческой деятельности.[[64]](#footnote-64)

На сегодняшний день Счетной палатой Российской Федерации и контрольно-счетными органами Российской Федерации активно применяется аудит эффективности.

Задолго до того, как Правительство перешло к бюджетированию, ориентированному на результат, Счетная палата начала заниматься внедрением аудита эффективности бюджетных расходов. И сейчас эта новая форма контроля прочно вошла в повседневную практику контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности независимых органов государственного финансового контроля. Более того, необходимо отметить, что Счетная палата в инициативном порядке проводила аудит эффективности проектов и программ, но после вступления в силу нового Закона «О Счетной палате РФ» это стало нормой и требованием закона. Также помимо аудита эффективности Счетная палата проводит стратегические аудит, контрактный аудит госзакупок и IT-аудит, каждый из которых является производным от аудита.

Как уже было сказано, аудит эффективности является одним из основных направлений деятельности государственного финансового контроля. Поэтому, в системе ГФК:[[65]](#footnote-65)

* *субъектами* аудита эффективности выступают уполномоченные законодательством органы ГФК, имеющие достаточную квалификацию и опыт ревизионной работы, а также привлекающиеся на договорной основе частнопрактикующие аудиторы и научные работники, занимающиеся данной проблемой;
* *объектами* аудита эффективности являются все организации, предприятия, учреждения, которые управляют, распоряжаются государственным имуществом и производят расчеты и операции с бюджетными средствами, а также имеющие обязательства перед бюджетами всех уровней и внебюджетными фондами;
* в свою очередь, *предмет* аудита эффективности должен представлять собой единичный участок финансовой деятельности. Например, отдельная государственная программа, управление конкретным объектом государственной собственности, реализация определенного государственного контракта;
* *форма* проведения аудит эффективности будет зависеть от его специфики и ограниченного предмета, так он может охватывать лишь отдельную программу, вид деятельности или конкретное имущество.

Таким образом, это способствует повышению действенности государственного финансового контроля, который осуществляет Счетная палата, а также соответствует приоритетам и рекомендациям ИНТОСАИ и опыту высших органов государственного финансового контроля зарубежных стран. В Счетной палате разработана и успешно применяется на практике современная нормативная методическая база организации и проведения аудитов эффективности (включая порядок разработки и оценки системы критериев и аналитических показателей), отвечающая требованиям, предъявляемым к данному типу контрольных мероприятий международными организациями высших органов государственного финансового контроля (ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ, АЗОСАИ).

Также необходимо отметить, что, если в 2003 году Счетная палата провела 1 мероприятие по аудиту эффективности, то в 2009 году – 10, а в 2012 году таких контрольных мероприятий было уже 18.[[66]](#footnote-66)

В качестве примера аудита эффективности можно привести проведенный Счетной палатой аудит эффективности использования средств федерального бюджета на финансирование федеральной целевой программы «Развитие физической культуры и спорта в Российской Федерации на 2006–2015 годы» (проверяемый период 2006–2010 годы).[[67]](#footnote-67)

По итогам аудита установлены риски невыполнения задач указанной программы. Так, из 16 основных целевых индикаторов и показателей эффективности реализации программы и входящей в ее состав подпрограммы «Развитие футбола» плановые значения не достигнуты по 8 индикаторам и показателям. С нарушением установленных программой сроков введено в эксплуатацию 216 спортивных объектов, или 59,2 % предусмотренных к вводу в эксплуатацию в 2006–2010 годах.

Одной из причин нарушения установленных программой сроков ввода объектов эксплуатацию, а по отдельным объектам – расходования средств без достижения заданных результатов является низкая финансовая дисциплина органов власти субъектов Российской Федерации при исполнении принятых обязательств по софинансированию строительства. По состоянию на 1 мая 2012 года субъектами Российской Федерации не введено в эксплуатацию 11 спортивных объектов с установленными программой сроками ввода в 2006–2008 годах, на строительство которых из федерального бюджета затрачено 310,6 млн. рублей. При этом обязательства федерального бюджета исполняются в полном объеме.[[68]](#footnote-68)

В то же время за первые пять лет реализации федеральной целевой программы «Развитие физической культуры и спорта в Российской Федерации на 2006–2015 годы» количество граждан Российской Федерации, систематически занимающихся физкультурой и спортом, увеличилось почти на 7 млн. человек.[[69]](#footnote-69)

Таким образом, аудит эффективности предполагает не только исправление выявленных нарушений и недостатков, но и выработку рекомендаций для недопущения их впредь.

## 3.3. Зарубежный опыт в проведении аудита эффективности

Для реализации важнейших социально – экономических задач государственной политики необходимо обеспечение эффективной деятельности государства в финансово-бюджетной сфере. В связи с чем, актуальными становятся вопросы усиления государственного контроля над расходованием бюджетных средств. Одной из важнейших форм государственного финансового контроля является аудит эффективности.

Важно отметить, что применение результатов аудита эффективности на практике позволяет повысить экономичность, результативность и эффективность социально-экономических программ, создать резервы для качественного повышения уровня жизни граждан страны и способствовать более полному удовлетворению их запросов и потребностей.

Таким образом, представляется необходимым рассмотреть особенности опыта проведения аудита эффективности передовыми зарубежными странами.

Следует отметить, что в середине ХХ века органы государственного финансового контроля в зарубежных странах накопили достаточно большой практический опыт проведения финансового аудита. В составе финансового аудита выделяются аудит отчетности и аудит соответствия. Финансовый аудит представляет собой проверку законности и регулярности выполнения операций с целью установления соответствия зарегистрированных операций действующим общим и специальным правилам; соответствия расходования и получения средств установленным срокам и финансовым ограничениям; правильности оценки всех долгов и обязательств. Аудит отчетности предполагает определение правильности ведения, полноты учета и отчетности доходов и расходов государственного бюджета и соответствующих финансовых документов. Главной задачей аудита соответствия является проведение проверок по исполнению доходов и расходов бюджета государства в отчетном финансовом периоде.

Появление аудита эффективности относят к 50-м гг. XX века, когда во многих зарубежных странах происходят институциональные изменения в экономической, социальной, политической и других сферах, которые способствовали становлению и развитию аудита эффективности, как новой формы государственного финансового контроля. В этот период органы государственного финансового контроля ряда стран (Великобритании, Канады, США и др.) начали проводить проверки государственных расходов с позиции социальной (общественной) значимости тех результатов, которые общество получило от законно израсходованных бюджетных средств.[[70]](#footnote-70)

Канада является одним из пионеров аудита эффективности. Аудит эффективности получил широкое распространение в Канаде после того, как Правительство этой страны перешло на принципы управления, ориентированные на достижение конечных результатов, когда все министерства и ведомства были обязаны при формировании бюджета определять основные общественно значимые результаты от использования бюджетных средств, а также от реализации социально-экономических программ и услуг. При этом аудит эффективности не исключает контроля за исполнением законов и иных нормативных правовых актов, состоянием учета и отчетности, обеспечением сохранности государственного имущества, целевым использованием бюджетных средств.[[71]](#footnote-71)

В Канадеаудит эффективности - это систематическое, целенаправленное, организованное и объективное изучение деятельности государственных органов. Он включает в себя оценку их деятельности с точки зрения экономичности, эффективности и результативности, а также анализ воздействия на окружающую среду, методов оценки эффективности, взаимоотношения в рамках подотчетности, охраны государственных активов, согласованности действий с органами власти.

Также, следует отметить, что в Канаде четко разграничиваются различия между аудитом эффективности и финансовым аудитом, который, в свою очередь, проверяет достоверность финансовой отчетности и непротиворечивость законам и нормативным правовым актам осуществленных финансовых операций.

Роль Управления Генерального аудитора Канады, который представляет собой дополнительный элемент взаимоотношений между Парламентом и Правительством, заключается в том, чтобы содействовать Парламенту осуществлять проверку эффективности работы органов государственной власти. Один из способов выполнения этой функции – проведение аудитов эффективности расходования государственных средств. Свыше 60% контрольных мероприятий, проводимых высшим органом финансового контроля – Управлением Генерального аудитора Канады, осуществляются как аудит эффективности использования государственных средств.[[72]](#footnote-72)

В среднем в течение года Управление Главного аудитора Канады участвует в 20 слушаниях, организуемых комитетами Палаты Общин, и 15 слушаниях, проводимых комитетами Сената. Порядка 60 % всех отчетов о проверках эффективности расходования государственных средств, представляемых Управлением Главного аудитора Канады, рассматривается парламентскими комитетами.[[73]](#footnote-73)

Данный пример показывает, что парламенты зарубежных стран проявляют большую заинтересованность в деятельности органов государственного финансового контроля по проверке эффективности расходования бюджетных средств и активно используют результаты этой деятельности для усиления своей контрольной функции над исполнительной властью. В свою очередь, органы государственного финансового контроля заинтересованы в тесном сотрудничестве с парламентами своих стран, поскольку тем самым они получают дополнительную поддержку своей деятельности и стимул для развития аудита эффективности. В этом смысле для Российской Федерации, переходящей на аудит эффективности при осуществлении государственного финансового контроля, опыт Канады представляет несомненный интерес.

Вместе с тем, в США в середине 60-х годов появились новые методы разработки и выполнения программ расходования бюджета, в частности программно-целевой метод формирования бюджета. При планировании программы мероприятий, связанных с использованием государственных средств, осуществлялись расчеты необходимых для ее реализации ресурсов и достижения запланированных целей. Реализация подобных бюджетных программ и потребовала создания соответствующей системы оценки достигнутых целей затраченных ресурсов, что, собственно, и привело к возникновению аудита эффективности в США.

«Лимская декларации руководящих принципов контроля», принятая IХ Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году, зафиксировала появление аудита эффективности как нового вида бюджетного контроля.

Согласно положениям стандартов ИНТОСАИ, аудит эффективности представляет собой проверку соответствия критериям экономичности, продуктивности и результативности расходования бюджетных средств. Под экономичностью здесь понимается минимизация расходов на достижение тех или иных целей для обеспечения необходимого качества выполняемой работы. Продуктивность представляет собой соотношение результатов деятельности организации и теми ресурсами, которые были использованы на их производство. Под результативностью рассматривается уровень выполнения организацией определенных задач в виде соотношения между плановыми и фактическими результатами ее деятельности.

Данное определение аудита эффективности использования нашло отражение в законодательных актах западных стран, которыми регулируются деятельность органов финансового контроля, а также в правилах и стандартах по проведению аудита эффективности.

На сегодняшний день в подавляющем большинстве стран мира существуют органы государственного финансового контроля, которые осуществляют аудит эффективности. Международная организация высших органов государственного финансового контроля (ИНТОСАИ), созданная в 1953г., объединяет органы государственного аудита 194 страны.

Аудит эффективности получил широкое распространение и развитие в большинстве зарубежных стран. Так, доля аудита эффективности в общем количестве проверок высших органов финансового контроля в ряде зарубежных стран составляет 50-60 процентов, в то время как в России, согласно отчетам Счетной палаты Российской Федерации, доля аудита эффективности составляет лишь 4 процента.

Таким образом, накопленный международный опыт свидетельствует, что широкое применение методологии аудита эффективности позволяет существенно повысить качество российского менеджмента. Тем не менее, для того, чтобы аудит эффективности занял надлежащее место в системе государственного и муниципального финансового контроля в России, 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.

***Выводы***

По итогам данной главы можно заключить, что существующие проблемы в сфере государственного финансового контроля оказывает негативное влияние на его дальнейшее развитие.

Так, в Бюджетном кодексе РФ закреплено положение о том, что ГФК осуществляют как органы законодательной и исполнительной власти, так и созданные ими контрольные органы. Но обязательность осуществления финансового контроля на всех уровнях власти Кодексом не установлена.

Кроме того, существующая множественность контролирующих служб в финансовой сфере размывает их полномочия и возможности.

Также, отсутствует единый подход к осуществлению внешнего финансового контроля в масштабах страны.

Поэтому нужна единая концепция ГФК, отвечающая потребностям модернизации и дальнейшего развития страны. Для того, чтобы учреждения ГФК решали поставленные перед ними задачи, ограничение возможностей контроля должно быть минимальным и разумно обоснованным.

Сейчас предпринимаются меры по развитию системы государственного и муниципального финансового контроля, необходимой для повышения качества управления общественными финансами в стране. Минфин России предлагает ввести понятия внешнего и внутреннего государственного финансового контроля. Внешний контроль будет осуществлять Счетная палата, внутренний – главные распорядители бюджетных средств, Федеральное казначейство и Росфиннадзор. Предусматривается исчерпывающий список бюджетных правонарушений с обязательной ответственностью в каждое из них.

Кроме того, в связи с вступлением в силу нового ФЗ «О Счетной палате РФ», Счетная палата получает статус высшего органа внешнего государственного аудита (контроля). Однако, несмотря на учтенный опыт, как деятельности самой Счетной палаты, так и зарубежных стран, в законодательстве все же остаются пробелы.

Также, в связи с тем, что российской экономике присущи проблемы, связанные с эффективностью использования государственных средств, Счетной палатой широко применяется такой механизм контроля, как аудит эффективности, который направлен на повышение действенности государственного финансового контроля. Кроме того, накопленный международный опыт подтверждает необходимость широкого применения методологии аудита эффективности.

Было выявлено, что аудит эффективности соответствует приоритетам и рекомендациям ИНТОСАИ и опыту высших органов государственного финансового контроля зарубежных стран.

Для того, чтобы аудит эффективности занял действительно надлежащее место в системе государственного и муниципального финансового контроля России, 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.

Однако, несмотря на наличие аудита эффективности, в системе государственного контроля в рамках происходящих изменений в экономике страны необходимо внедрение полномасштабного государственного аудита, который может способствовать совершенствованию контроля государственных средств, а также стать одним из наиболее эффективных средств регулирования пользователей ресурсами.

Сегодня Счетной палатой РФ закреплено понятие только внешнего государственного аудита (контроля), однако отсутствует понятие внутреннего аудита, соответственно возникает необходимость нормативного его закрепления.

Кроме того, в негосударственном секторе финансового контроля аудит является формой предпринимательской деятельности, но государственные служащие не вправе заниматься коммерческой деятельностью, соответственно необходимо внедрение и нормативное закрепление государственного аудита, как формы финансового контроля, который способствует оценке деятельности всей организации.

Таким образом, в России назрела необходимость введения государственного аудита в качестве формы финансового контроля, которая обеспечит комплексную оценку результатов деятельности подконтрольного субъекта, путем формирования итогового мнения ответственным аудитором и обеспечения публичности результатов.

На сегодняшний день развитие национальной экономики в области государственных финансов привело государственные структуры, управляющие финансами к необходимости не только целевого использования бюджетных средств, но и к обеспечению их эффективного расходования. Это связано с проходящим в последние годы в Российской Федерации реформированием бюджетного процесса, который основывается на «управлении результатами».

Таким образом, учитывая опыт зарубежных стран, а также небольшой опыт проведения аудита эффективности Счетной палатой РФ, введение аудита в сектор государственного управления становится очень актуальным в настоящее время.

# Глава 4. Выводы и предложения

***Выводы***

На основании проведенного анализа можно сделать вывод, что на сегодняшний день аудит, являясь одной из форм финансового контроля, достаточно развит в коммерческом секторе, однако в государственном секторе он находится только на пути становления.

Многовековой исторический путь становления и развития современного аудита, а также опыт его применения показывают, что его следует рассматривать не только как вид профессиональной деятельности, целями которой являются проверка и оценка функционирования хозяйственных систем в целом и отдельных их структурных элементов в частности, но и как социально-экономическое явление, входящее в состав инфраструктуры экономики и призванное устранить возможные существенные искажения финансовой информации.

К сожалению, в системе ГФК существует ряд проблем, которые оказывают негативное влияние на его дальнейшее развитие.

Во-первых, в Бюджетном кодексе РФ закреплено положение о том, что ГФК осуществляют как органы законодательной и исполнительной власти, так и созданные ими контрольные органы. Но обязательность осуществления финансового контроля на всех уровнях власти Кодексом не установлена.

Во-вторых, существующая множественность контролирующих служб в финансовой сфере размывает их возможности.

Кроме того, отсутствует единый подход к осуществлению внешнего финансового контроля в масштабах страны.

Сейчас предпринимаются меры по развитию системы государственного и муниципального финансового контроля, необходимой для повышения качества управления общественными финансами в стране. Минфин России предлагает ввести понятия внешнего и внутреннего государственного финансового контроля. Внешний контроль будет осуществлять Счетная палата, внутренний – главные распорядители бюджетных средств, Федеральное казначейство и Росфиннадзор. Предусматривается исчерпывающий список бюджетных правонарушений с обязательной ответственностью в каждое из них.[[74]](#footnote-74)

На сегодняшний день развитие национальной экономики в области государственных финансов привело государственные структуры, управляющие финансами к необходимости не только целевого использования бюджетных средств, но и к обеспечению их эффективного расходования. Это связано с проходящим в последние годы в Российской Федерации реформированием бюджетного процесса, который основывается на «управлении результатами».

Кроме того, такое расходование средств требует серьезной, целенаправленной и действенной системы государственного финансового контроля, включающей в себя и формирование основ государственного аудита.

Однако следует обратить внимание на то, что, безусловно, аудит в государственном секторе и государственный контроль тесно связаны друг с другом. Но необходимо понимать, что аудит в отличие от государственного контроля является как независимым в организационном плане, так и нейтральным для сторонних организаций, принимающих конкретные управленческие или инвестиционные решения, относительно аудируемых организаций.

Важно отметить, что некоторым «прогрессом» стало применение аудита эффективности, который впоследствии получил законодательное закрепление.

Созданию данного вида аудита в системе государственного контроля способствовали проблемы эффективности использования государственных средств.

Безусловно, на современном этапе существуют проблемы в реализации и проведении аудита эффективности, которые связаны с тем, что, во-первых, не в полной мере разработаны подходы к оценке и критерии эффективности, и, во-вторых, недостаточно проработаны вопросы практического устранения нарушений и выполнения рекомендаций, сформированных по итогам проведения аудита эффективности.

Счетная палата проводит такие виды аудита, как стратегический аудит, контрактный аудит госзакупок и IT-аудит. Однако такие виды аудита не дают общей оценки деятельности проверяемого субъекта, поскольку использование такого подхода, по сути, означает проведение проверки исключительно одной сферы деятельности организации. В свою очередь введение полномасштабного государственного аудита позволит посмотреть на деятельность государственной организации в целом.

Принятие нового Федерального закона «О Счетной палате» не решает всех проблем существующих в системе ГФК.

В Законе прослеживается ряд недостатков. Так, например, пунктом 2 статьи 3 и статьей 4 ФЗ «О Счетной палате РФ» определено положение о том, что «Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль)», в то же время согласно пункту 1 статьи 13 «Счетная палата осуществляет внешний государственный финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений» и пункту 4 статьи 13 «Счетной палатой осуществляется внешняя проверка годовой бюджетной отчетности». Таким образом, мы видим, что в некоторых статьях пропущено слово «аудит», что говорит о недостаточной проработанности нового законодательства.

В соответствии с этим, автор полагает, что применение понятия «внешний государственный аудит (контроль)» искажено. Это «искажение» связано с использованием понятий аудит и государственный контроль как равнозначных. Такая трактовка достаточно противоречива, в виду того, что в научной литературе под «аудитом» понимается процедура независимой оценки деятельности организации, системы, процесса или проекта, а под «государственным контролем» - деятельность специально уполномоченных государственных органов, их должностных лиц и иных уполномоченных субъектов по наблюдению за функционированием подконтрольного объекта с целью установления его отклонений от заданных параметров, т.е. «контроль» является более императивным, чем «аудит». Таким образом, в рамках данного Закона целесообразно применять понятие «государственный контроль», а не «государственный аудит (контроль)».

Кроме того статус высшего органа внешнего государственного аудита (контроля) Счетной палаты РФ реализован не в полном объеме, поскольку стандарты Счетной палаты РФ не обязательны для КСО субъектов РФ и муниципальных образований. Счетная палата РФ только «разрабатывает и утверждает общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального аудита (контроля) для проведения контрольных мероприятий КСО субъектов РФ и муниципальных образований».[[75]](#footnote-75)

Таким образом, даже после принятия этого Закона, некоторые неучтенные этим Законом проблемы остаются по-прежнему актуальными. В связи с этим, необходима не только детальная проработка (в отдельных случаях изменение) некоторых Положений Закона, но и внедрение и закрепление, в первую очередь, полномасштабного государственного аудита, который способствует прозрачности и как следствие эффективности всей системы ГФК.

***Предложения***

Согласно представленным выводам автор предлагает пути развития системы ГФК, способствующие его эффективности и прозрачности.

Во-первых, нужна единая концепция ГФК, отвечающая потребностям модернизации и дальнейшего развития страны. Для того чтобы учреждения ГФК решали поставленные перед ними задачи, ограничение возможностей контроля должно быть минимальным и разумно обоснованным.

Во-вторых, необходимым является внедрение аудита в государственный сектор, учитывая опыт его проведения в частном секторе, а также опыт проведения государственного аудита в зарубежных странах. Введение государственного аудита может способствовать совершенствованию контроля государственных средств, а также стать одним из наиболее эффективных средств регулирования пользователей ресурсами.

Отсюда следует, что государственный аудит станет составной частью государственного контроля.

Однако необходимо понимать, что введение такого механизма, как государственный аудит потребуют перестройки всей контрольной системы, перемен в области механизма и методики проведения контрольных мероприятий, реформирования организационных структур государственного контроля. Но именно такой путь развития сможет поднять российскую систему государственного финансового контроля на более высокий уровень и привести его в соответствие с современными международными требованиями.

Кроме того, в негосударственном секторе финансового контроля аудит является формой предпринимательской деятельности, но государственные служащие не вправе заниматься коммерческой деятельностью, соответственно необходимо внедрение и нормативное закрепление государственного аудита, как формы финансового контроля, который сможет оценить деятельность всей организации.

Таким образом, государственный аудит можно определить как одну из форм государственного финансового контроля, которая обеспечит комплексную целевую оценку результатов деятельности подконтрольного субъекта, путем формирования итогового мнения ответственным аудитором и обеспечения публичности результатов.

Также следует отметить, что национальные стандарты аудита в России не содержат разделов, которые рекомендуют их использование в государственном секторе. Исходя из этого, исполнительным органам при проверке государственных организаций приходится разрабатывать дополнительные методические документы и требования, которые зачастую противоречат положениям принятых российских стандартов аудита и международных аналогов.

В соответствии с этим, необходимо разрабатывать национальные стандарты контроля и аудита государственных средств на основе соответствующих разделов международных аудиторских стандартов с учетом национальных особенностей и трактовок, применяемых в России. В данных стандартах необходимо закрепить общие терминологические и методологические подходы, которые должны применяться всеми субъектами отношений в рамках государственного сектора экономики.

Важно отметить, что при проведении государственного аудита аудитор должен сначала комплексно оценить деятельность организации или ведомства в целом, проанализировать общие результаты его работы, показатели финансовой отчетности, соблюдение законодательства, а затем проверить те или иные отдельные финансовые или хозяйственные операции. Обязательным при этом, должно быть использование соответствующих стандартов аудита.

Таким образом, для внедрения в России государственного аудита необходимо в первую очередь обеспечить предпосылки для его успешного функционирования:

* разработать и утвердить законодательные акты, определяющие единую концепцию системы государственного финансового контроля, положение о государственном контроле и государственном аудите;
* закрепить на законодательном уровне термин «государственный аудит»;
* улучшить качество организации бюджетного процесса, системы государственной финансовой отчетности, бухгалтерского учета в государственном секторе;
* разработать единую методологию стандартов и методику проведения государственного аудита для всех органов ГФК;
* привести в соответствие организационные формы государственного аудита его целями, задачами, принципами;
* создать отвечающую требованиям времени нормативной и законодательной базы государственного аудита;
* организовать специальную профессиональную подготовку в области государственного аудита;
* «обратиться» к потребителям и пользователям государственного аудита, к их информационным потребностям и ожиданиям.

Подводя итог, можно заключить, что на современном этапе не только назрела необходимость введения аудита как формы контроля в государственном секторе экономики, но и сложились предпосылки для этого.

# Заключение

В любом государстве контроль над расходованием государственных средств является необходимым условием эффективного функционирования его деятельности.

Неотъемлемым элементом стабильности государства является доверие общества к государственной власти. Поэтому только эффективный и действенный финансовый контроль, а также должный порядок в бюджетно-финансовой сфере может способствовать совершенствованию государственного устройства, его социальной стабильности, экономической безопасности, а также благополучию граждан.

На сегодняшний день развитие национальной экономики в области государственных финансов привело государственные структуры, управляющие финансами к необходимости не только целевого использования бюджетных средств, но и к обеспечению их эффективного расходования. Кроме того, такое расходование средств требует серьезной, целенаправленной и действенной системы государственного финансового контроля, включающей в себя и формирование государственного аудита.

Введение государственного аудита может способствовать совершенствованию контроля государственных средств, а также стать одним из наиболее эффективных средств регулирования пользователей ресурсами.

Таким образом, для достижения поставленной цели, в работе были рассмотрены:

1. Финансовый контроль и его место в управлении общественными процессами (1 глава).

В ходе анализа данной главы было выявлено, что обязательным условием эффективного функционирования экономики и финансовой системы страны является наличие развитой системы контроля. Согласно предложенной в работе классификации финансового контроля аудит относится к негосударственному контролю. Однако развитие экономики страны требует внедрения аудита и в государственный сектор.

Кроме того, закрепление единой классификации финансового контроля позволило бы систематизировать каждый его вид.

1. Аудит в коммерческом секторе (2 глава).

На сегодняшний день достаточно развит аудит в коммерческом секторе управления. Многовековой исторический путь становления и развития современного аудита, а также опыт его применения показывают, что его следует рассматривать не только как вид профессиональной деятельности, целями которой являются проверка и оценка функционирования хозяйственных систем в целом и отдельных их структурных элементов в частности, но и как социально-экономическое явление, входящее в состав инфраструктуры экономики и призванное устранить возможные существенные искажения финансовой информации.

Поэтому учитывая опыт проведения аудита в коммерческом секторе необходимо внедрение полномасштабного государственного аудита.

1. Аудит в государственном секторе (3 глава).

На основе анализа данной главы было выявлено, что в сфере ГФК существует ряд проблем, которые оказывают негативное влияние на дальнейшее развитие страны.

Сейчас предпринимаются меры по развитию системы государственного финансового контроля, необходимой для повышения качества управления общественными финансами в стране. Минфин России предлагает ввести понятия внешнего и внутреннего государственного финансового контроля. Внешний контроль будет осуществлять Счетная палата, внутренний – главные распорядители бюджетных средств, Федеральное казначейство и Росфиннадзор. Предусматривается исчерпывающий список бюджетных правонарушений с обязательной ответственностью в каждое из них.

Кроме того, широкое применение в России получил аудит эффективности. Однако этого недостаточно для оценки деятельности организации в целом.

1. Наконец, в заключительной четвертой главе были предложены рекомендации по внедрению государственного аудита, которые заключаются в том, чтобы:

* разработать и утвердить законодательные акты, определяющие единую концепцию системы государственного финансового контроля, положение о государственном контроле и государственном аудите;
* закрепить на законодательном уровне термин «государственный аудит»;
* улучшить качество организации бюджетного процесса, системы государственной финансовой отчетности, бухгалтерского учета в государственном секторе;
* разработать единую методологию стандартов и методику проведения аудита в государственном секторе для всех органов ГФК;
* привести в соответствие организационные формы государственного аудита его целями, задачами, принципами;
* создать отвечающую требованиям времени нормативной и законодательной базы государственного аудита;
* организовать специальную профессиональную подготовку в области государственного аудита;
* «обратиться» к потребителям и пользователям государственного аудита, к их информационным потребностям и ожиданиям.

Таким образом, разработка такого механизма как государственный аудит позволит выйти на более развитый уровень реализации возложенных на органы финансового контроля полномочий, а также способствует модернизации всей системы государственного управления.

# Список литературы

1. **Нормативно-правовая база**
2. Лимская декларация руководящих принципов контроля. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ach.gov.ru/ru/international/limskay/;
3. Конституция Российской Федерации (с поправками от 30.12.2008г.);
4. Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ (с учетом изм.);
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 г. №51-ФЗ;
6. Федеральный Закон от 30.12.2008 №307-ФЗ (ред. от 21.11.2011) «Об аудиторской деятельности»;
7. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
8. Федеральный закон [от 21 ноября 1996 года №129-ФЗ](http://zakonprost.ru/zakony/129-fz-ot-2010-07-27-o-buhgalterskom/) «О бухгалтерском учете»;
9. Федеральный закон от 05.04.2013 №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;
10. Федеральный закон от 11.01.1995 №4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;
11. Федеральный закон от 8 мая 2010 года №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»;
12. Федеральный закон от 3 ноября 2006 года №174-ФЗ «Об автономных учреждениях»;
13. Федеральный закон от 21 июля 2005 года №94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд»;
14. Федеральный закон от 07.02.2011 №6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований»;
15. Федеральный закон от 06.10.03 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»;
16. Указ Президента РФ от 09.03.2004 №314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»;
17. Указ Президента РФ от 22.12.1993 г № 2263 «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»;
18. Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности»;
19. Постановление Совета Министров СССР от 08.09.1987 «О создании советской аудиторской организации» ;
20. Постановление Правительства Российской Федерации от 07.04.2004 № 185;
21. Приказ Министерства финансов РФ от 11.07.2005 №89н «Об утверждении Положения о территориальных органах Федеральной службы финаново-бюджетного надзора»;
22. Приказ Министерства финансов РФ от 17.02.95 №111 «О порядке перечисления бюджетных средств для осуществления финансирования расходов и мероприятий федерального бюджета»;
23. **Научная и учебная литература**
24. Афанасьев М.П. Государственный финансовый контроль, М.: Изд. дом ГУ-ВШЭ, 2001;
25. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2000. – 392 с.;
26. Быстряков А.Я. Государственный финансовый контроль / А.Я. Быстряков. – М.: РУДН, 2011. – 271 с.;
27. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М.: Финансовый контроль. 2005. 432 с.;
28. Грачева Е.Ю., Хорина Л.Я. Государственный финансовый контроль – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 272 с.;
29. Кочинев Ю.Ю. Аудит: теория и практика. 5-изд. – СПб.: Питер, 2010. – 448 с.;

Малеин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н.С. Малеин. – М.: Наука, 1964;

1. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - (Золотой фонд российских учебников). – 655 с.;
2. Рогуленко Т.М. [ и др.] Аудит: учебник для бакалавров/ под ред. Т.М. РОгуленко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – 540 с.;
3. Рой, Д. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / Д.Рой. – М.:Сирин, 2002;

Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.- 449 с.;

1. Проект Внедрения аудита эффективности использования государственных средств в практику деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации /Учебно-практическое пособие // Под общ.ред. Степашина С.В.;
2. Учебное пособие по аудиту эффективности использования государственных средств/ Счетная палата РФ, М., 2004;

**Периодическая печать**

1. Анохова Е.В. Мировая практика регулирования аудиторской деятельности// Аудиторские ведомости. – 2012. - №3, с.71;
2. Заварихин Н.М., Парамонов Н.М. О рейтингах и рэнкингах аудиторских компаний в России. Аудитор, 2012, №3;
3. Зуева И.А. Аудит как форма контроля в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 4, 17-25;
4. Лагутин И.Б. О становлении института финансового контроля в России: к 200-летию государственного контроля // Финансовое право. – 2011. - №3;
5. Макарова И.В., Широкова Е.В. Международные стандарты аудиторской деятельности: значение, содержание и применение в Российской Федерации// Аудитор, 2012, №11;
6. Овсянников Л.Н. Государственный контроль: подходы к стандартизации // Финансы, 2007, №2;
7. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: учреждения и возможности// Финансы, 2012, №6;

Панкратова Л.А. внутренний аудит в современной системе управления организаций. Аудитор, 2012, №6;

Парасоцкая Н.Н. Тенденции развития аудита эффективности // Аудитор, 2013, №2;

Прохоров И.В. «Сущность и роль аудиторских услуг в рыночной экономике» Аудитор, 2012, №12;

1. Пучкова А.О. Необходимость оценки системы внутреннего контроля и ее элементов при проведении аудита//Аудиторские ведомости. – 2012. - №1-2, с.173;
2. Рябухин С.Н. *БЮЛЛЕТЕНЬ Счетной палаты Российской Федерации № 11 (83), 2004//*[*Счетная палата Российской Федерации*](http://www.ach.gov.ru)*;*
3. Свинарев В.В. Финансовый контроль в России: системность в основе? // Право и экономика. – 2011. - №6. С. 4-9;
4. Сонин А.М. Внутренний аудит в новой реальности // Аудитор, 2012, №7;
5. Степашин С.В. Государственный финансовый контроль в России: прошлое, настоящее и будущее // Государственная власть и местное самоуправление. 2006. №5.;
6. Титова Л.Н. Система финансового менеджмента в органах государственного управления: внутренний контроль и аудит// Вестник АКСОР. – 2011. - №2;
7. Федотова Т.В., Козенко Ю.А. Интеграция государственного финансового контроля и аудита. Международный научный журнал Экономика: теория и практика. – 2012. - №2 (26). с.43;
8. **Зарубежные источники**

Guidelines for Internal control standards for the public sector. – INTOSAI/ - 2004;

Chadler E. The history of Internal audit in the Federal Government. – Treasury Board of Canada Secretariat. – 2002;

Krokhina J.A. Development of the state audit in Russia and foreign countries// *Theoretical and applied science journal OECONOMIA, AERARIUM, JUS (Economy, Legislation, Money)*, 2011, 1(01), 5-11;

Kondrat E.N. Legal regulation of audit in Russia: evolution and approaches // *Theoretical and applied science journal OECONOMIA, AERARIUM, JUS (Economy, Legislation, Money)*, 2011, 1(01), 12-18;

1. **Интернет ресурсы**

Официальный сайт Министерства финансов РФ: <http://www.minfin.ru/ru/>;

Официальный сайт Счетной палаты РФ: <http://www.ach.gov.ru/ru/>;

Отчет Счетной палата Российской Федерации за 2012 год//URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/reports-by-years/?id=972>;

Интервью Председателя Счетной палаты Российской Федерации «Российской газете» («Российская газета», 10 апреля 2013 года) // http://www.ach.gov.ru/ru/chairman/?id=1060;

Олейник Т. У истоков аудита // «Бюджет» (Электронный ресурс), 2004. №6 – режим доступа: <http://bujet.ru/article/14794.php>.

# Приложение

**Сопоставление МСАД и российских стандартов**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **МСАД** | **Дата последней редакции** | **ФП(С)АД и ФСАД** | **Дата последней редакции \*** | **Основные отличия** | **Дата последней редакции** |
| 1. ISA 200 Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing/ Цель и общие принципы, регулирующие аудит финансовой отчетности | Clarity 2009\*\*  (обновлен) | ФП(С)АД 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» | 2004 | Оба документа в целом совпадают по содержанию, но в отличие от МСА 200 ФП(С)АД 1 не содержит отсылок к специальным (техническим) стандартам. МСА 200 содержит определение приемлемости принципов финансовой отчетности | 12/22/2011 |
| 2.ISA 210 [ISA 210 Agreeing the Terms of Audit Engagements](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_210_Agreeing_the_Terms_of_Audit_Engagements&action=edit&redlink=1)/ Условия аудиторских соглашений | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 12 «Согласование условий проведения аудита» | 2004 | Отличается форма согласования: письмо-обязательство аудиторской организации согласно МСА 210 и договор согласно ФП(С)АД 12. При этом перечень существенных условия в международной и российском стандартах не совпадают | 12/22/2011 |
| 3.ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements/ Контроль качества работы в аудите | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» | 2006 | Стандарты близки по содержанию. В отличие от МСА 220 российский стандарт содержит описание иерархии сотрудников аудиторской фирмы и не содержит приложений, аналогичных МСА 220, описывающих политики и процедуры внутрифирменного контроля качества, особенностей проведения аудита малых предприятий и предприятий общественного сектора | 12/22/2011 |
| 4.ISA 230 Audit Documentation/ Аудиторская документация | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 2 «Документирование аудита» | 2004 | МСА 230 содержит определение значимых вопросов, а также случай внесения изменений в аудиторскую документацию после даты аудиторского заключения. МСА 230 также предусматривает минимальный срок хранения аудиторских документов в 5 лет | 12/22/2011 |
| 5.ISA 240 [The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_240_The_Auditor%27s_Responsibilities_Relating_to_Fraud_in_an_Audit_of_Financial_Statements&action=edit&redlink=1)/ Обязанности аудитора в отношении мошенничества при проведении аудита финансовой отчетности | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 5/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита» | 2011 | ФПСАД 5/2010 введен в действие вместо отмененного ФСПАД 13. МСА 240 содержит понятие мошенничество, ФПСАД рассматривает недобросовестные действия. Такое существенное различие в названиях не случайно, так как согласно Уголовному кодексу Российской Федерации мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать деяние как мошенничество может только суд или следствие, а не аудитор. | 8/6/2011 |
| 6. ISA 250 [Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_250_Consideration_of_Laws_and_Regulations_in_an_Audit_of_Financial_Statements&action=edit&redlink=1)/ Учет законодательства и нормативных актов при проведенииаудита финансовой отчетности | Clarity 2009 (отредактирован), | ФП(С)АД 6/2010 «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита» | 2010 | Различия российского и международного стандартов обусловлены отличием российской правовой системы от международного права (например, российской возможности неоднозначных трактовок нормативных документов), а также особенностями российских Правил (стандартов) аудиторской деятельности, перечисленными в настоящем обзоре | 8/6/2011 |
| 7.ISA 260 [Communication with Those Charged with Governance](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_260_Communication_with_Those_Charged_with_Governance&action=edit&redlink=1)/ Обмен информацией с лицами, наделенными руководящими полномочиями | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника» | 2010/  2012\*\*\* | МСА 260 требует от аудиторов обсуждения с менеджерами существенных сложностей во взаимодействии, например, отсутствия ожидаемой аудитором информации, с которыми он столкнулся в процессе аудита, если он считает, что уровень сложившегося взаимодействия недостаточен для эффективного проведения аудита.  В июле 2012 г. был разработан проект нового стандарта | 12/22/2011 |
| 8.ISA 265 [ISA 265 Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_265_Communicating_Deficiencies_in_Internal_Control_to_Those_Charged_with_Governance_and_Management&action=edit&redlink=1)/ Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля лиц | Clarity 2009  (новый стандарт) | Нет аналогов | 2012 \*\*\* | МСА 265 требует сообщать руководству аудируемого лица об обнаруженных недостатках в системе внутреннего контроля, которые важны настолько, что, с точки зрения профессионального суждения аудитора, заслуживают внимания руководства. Важно, чтобы аудиторские процедуры оценки рисков включали в себя анализ процедур контроля, которые аудитор ожидает обнаружить в аудируемой компании, учитывая ее размер, сложность и особенности бизнеса. В июле 2012 г. разработан проект соответствующего ФСАД, в сентябре было закончено публичное обсуждение, и стандарт был отправлен на доработку |  |
| 9. ISA [330 The auditor's responses to assessed risks](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_330_The_auditor%27s_responses_to_assessed_risks&action=edit&redlink=1)/ Планирование аудита финансовой отчетности | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 3 «Планирование аудита» | 2004/2012 \*\* | МСА содержит описание предварительных действий, сообщения информации лицам, отвечающим за управление, и руководству, а также особенности первичного аудиторского задания.  В июле 2012 г. был разработан проект нового ФСАД, в сентябре было закончено публичное обсуждение, и стандарт был отправлен на доработку. | 12/22/2011 |
| 10.ISA 315 [Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_315_Identifying_and_assessing_the_risks_of_material_misstatement_through_understanding_the_entity_and_its_environment&action=edit&redlink=1)/ Определение и оценка рисков существенных искажений финансовой отчетности на основе знания субъекта и его среды | Clarity 2009 (отредактирован),  2012 (обновлен) | ФП(С)АД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» | 2011/2012  \*\*\* | ФП(С)АД 8 не является аналогом МСА 315.  МСА 315 содержит особенности аудита предприятий государственного сектора.  В мае 2012 г. был разработан проект нового ФСАД, в сентябре было закончено публичное обсуждение, и стандарт был отправлен на доработку | 12/22/2011 |
| 11.ISA 320 Audit Materiality/ Существенность в планировании и проведении аудита | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 4 «Существенность в аудите» | 2004 | Российский стандарт более подробный и содержит дополнительные требования по разработке аудиторскими организациями внутренних методик и стандартов по определению уровня существенности в процессе аудита, а также приложение, определяющее порядок расчета уровня существенности.  МСА 320 содержит рекомендации по выбору показателей при определении существенности для отчетности в целом, а также особенности расчета материальности для отдельных типов компаний (общественно значимых, малый предприятий, предприятий государственного сектора и т.д.) | 12/22/2011 |
| 12.ISA 330 [The auditor's responses to assessed risks](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_330_The_auditor%27s_responses_to_assessed_risks&action=edit&redlink=1)/ Аудиторские процедуры, выполняемые в ответ на оцененные аудитором риски/ Аудиторские процедуры по оцененным рискам | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | Нет аналогов | 2012 \*\*\* | МСА 330 представляет руководство по определению общего подхода, а также разработке и выполнению дальнейших аудиторских процедур по оцененным рискам существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений в ходе аудита финансовой отчетности.  Соответствующий ФСАД был разработан в 2012 г., в сентябре 2012 г. было завершено публичное обсуждение, и стандарт был отправлен на доработку |  |
| 13. ISA 402 [Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_402_Audit_Considerations_Relating_to_an_Entity_Using_a_Service_Organization&action=edit&redlink=1)/ Аудит компаний, пользующихся услугами обслуживающих организаций | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 25 «Учет особенностей аудируемого лица, финансовую (бухгалтерскую) отчетность которого подготавливает специальная организация» | 2006 | Российский стандарт максимально приближен к требованиям МСА 402 | 12/22/2011 |
| 14.ISA 450 [Evaluation of Misstatements Identified during the Audit](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_450_Evaluation_of_Misstatements_Identified_during_the_Audit&action=edit&redlink=1) Оценка искажений, выявленных в ходе аудита | Clarity 2009  (обновлен) | Нет аналогов |  | МСА 450 вводит понятие «очевидно незначительные искажения (не превышают уровень незначительности)», которое не является аналогом понятия «несущественные искажения». МСА 450 устанавливает обязанность аудитора запросить письменное заявление руководства о том, считает ли оно влияние неисправленных искажений по отдельности или в совокупности несущественным по отношению к финансовой отчетности в целом |  |
| 15.ISA 500 [Audit Evidence](http://en.wikipedia.org/wiki/ISA_500_Audit_Evidence)/ Аудиторские доказательства | Clarity 2009 (отредактирован) | ФПАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» | 2011 | ФП(С)АД 7/2011 в основном соответствует МСА 500 |  |
| 16.ISA 501 [Audit Evidence - Additional Considerations for Specific Items](http://en.wikipedia.org/wiki/ISA_501_Audit_Evidence_-_Additional_Considerations_for_Specific_Items)/ Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение отдельных статей | Clarity 2009 (отредактирован) | ФП(С)АД 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях» | 2005 | ФПСАД 17 разработан на основе соответствующего МСА 501 и устанавливает единые требования в отношении получения аудиторских доказательств в аналогичных случаях | 12/22/2011 |
| 17.ISA 505 External Confirmations/ Внешние подтверждения | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников» | 2011/2012 \*\*\* | В сентябре 2012 г. был разработан проект нового стандарта, соответствующий МСА 505 | 12/22/2011 |
| 18. ISA 510 Первичные соглашения по аудиту – начальные сальдо | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица» | 2005 | ФП(С)АД 19 в основном соответствует МСА 510 | 12/22/2011 |
| 19.(ISA) 520 Аналитические процедуры | Clarity 2009 (отредактирован) | ФП(С)АД 20 «Аналитические процедуры» | 2005 | ФП(С)АД 20 в основном соответствует МСА 520 | 2009 |
| 20. ISA 530 [Audit Sampling and Other Means of Testing](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_530_Audit_Sampling_and_Other_Means_of_Testing&action=edit&redlink=1)/ Аудиторская выборка | Clarity 2009 (отредактирован) | ФП(С)АД 16 «Аудиторская выборка» | 2004 | Согласно МСА 450, в случае большой генеральной совокупности ее действительный объем может не оказывать воздействия на объем отобранной совокупности (в ФП(С)АД 16 оказывает ничтожно малое воздействие). В отличие от МСА ФП(С)АД предусматривает возможность применения невероятностного метода формирования выборки, МСА 530 акцентирует, что отклонения или искажения, обнаруженные в аудиторской выборке, исключительно редко могут быть признаны аномальными. | 12/22/2011 |
| 21. ISA 540 [Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_540_Auditing_Accounting_Estimates,_Including_Fair_Value_Accounting_Estimates,_and_Related_Disclosures&action=edit&redlink=1)/ Аудит оценочных значений, включая оценки справедливой стоимости и соответствующие раскрытия | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 21 «Особенности аудита оценочных значений» | 2005/  2012\*\* | В октябре 2012 г. проект нового ФСАД был разработан, и началось публичное обсуждение проекта. МСА 540 вводит понятия: 1) «неопределенность, связанная с оценкой», и обязывает аудитора оценить степень такой неопределенности, а также анализировать связь неопределенности с рисками существенного искажения; 2) «предвзятость (необъективность) менеджмента», которая по умолчанию не означает искажения информации в отчетности. В стандарте также приводит факторы, указывающие на предвзятость. В стандарте также даны детальные рекомендации в отношении аудита оценок по справедливой стоимости. | 12/22/2011 |
| 22. ISA 550 Related Parties/ Связанные стороны | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 9 «Связанные стороны» | 2008 | МСА 550 обязывает аудитора ставить под сомнение утверждения руководства компании о том, что взаимоотношения со связанными сторонами имеют независимую основу | 12/22/2011 |
| 23. ISA 560 Subsequent Events/ Последующие события | Clarity 2009 (отредактирован) | ФП(С)АД 10 «События после отчетной даты» | 2003 | ФПСАД 10 сформирован на основе МСА 560. В отличие от многих развитых стран Запада российские юридические лица заканчивают финансовый год одновременно - 31 декабря | 12/22/2011 |
| 24. ISA 570 Going Concern/ Непрерывность деятельности | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица» | 2003 | ФПСАД 11 является аналогом МСА 570. Анализируя их, можно сказать, что эти два стандарта являют собой пример удачной адаптации западного документа к российским условиям | 12/22/2011 |
| 25.ISA 580 Written Representations/ Заявления руководства | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица» | 2005 | ФП(С)АД 23 в целом соответствует МСА 580 | 12/22/2011 |
| 26. ISA 600 Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)/ Аудит консолидированной финансовой отчетности | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 28 «Использование результатов работы другого аудитора» | 2006/  2012 \*\*\* | ФП(С)АД 28 соответствует положениям МСА 600 только в части использования работы других аудиторов. Аспекты аудита финансовой отчетности группы в российских Правилах (стандартах) отсутствуют. В сентябре 2012 г. был разработан проект соответствующего стандарта | 12/22/2011 |
| 27.ISA 610 Using the Work of Internal Auditors/ Использование работы внутреннего аудита | Clarity 2009 (отредактирован), 2012 (обновлен) | ФП(С)АД 29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита» | 2006 | Российский стандарт максимально приближен к требованиям МСА 610 | 12/22/2011 |
| 28. ISA 620 Using the Work of an Auditor's Expert /Использование работы эксперта | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 32 «Использование аудитором результатов работы эксперта» | 2008 | ФПСАД 32 разработан на основе соответствующего МСА 620 | 12/22/2011 |
| 29. ISA 700 Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements /Формирование заключения и отчет по финансовой отчетности | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФПСАД 1/2010 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» | 2010 | Согласно ФП(С)АД 1/2010, указание на МСА может быть включено в аудиторское заключение только в случае, если не существует таких различий между требованиями ФСАД и МСА, которые могли бы привести к необходимости выражения разных мнений, и использование МСА предусмотрено договором на проведение аудита. Согласно МСА 700, указание на МСА приводится только в том случае, если аудитор полностью соблюдал требования данных стандартов. | Не обновлялся |
| 30. ISA 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report/ Изменение к мнению в независимом аудиторском заключении | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» | 2010 | ФПСАД 2/2010 разработан на основе соответствующего МСА 705 | Не обновлялся |
| 31. ISA 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report/ Пояснительные параграфы и другие вопросы в отчете независимого аудитора | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении» | 2010 | ФПСАД 3/2010 разработан на основе соответствующего МСА 706 | Не обновлялся |
| 32. ISA 710 Comparative Information - Corresponding Figures and Comparative Financial Statements/ Сопоставимая (сравнительная) информация. | Clarity 2009 (отредактирован),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 26 «Сопоставление данных в финансовой (бухгалтерской) отчетности» | 2006 | ФПСАД 26 разработан на основе соответствующего МСА 710 | 12/22/2011 |
| 33. [ISA 720 The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_720_The_Auditor%27s_Responsibilities_Relating_to_Other_Information_in_Documents_Containing_Audited_Financial_Statements&action=edit&redlink=1)/ Ответственность аудитора в отношении прочей информации в документах, содержащих аудированную финансовую отчетность | Clarity 2009 (отредактирован) | ФП(С)АД 27 «Прочая информация в документах, содержащих проаудированную финансовую (бухгалтерскую) отчетность» | 2006 | ФП(С)АД 27 разработан на основе соответствующего МСА 720 | 12/22/2011 |
| 34. [ISA 800 Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_800_Special_Considerations-Audits_of_Financial_Statements_Prepared_in_Accordance_with_Special_Purpose_Frameworks&action=edit&redlink=1)/ Особенности аудита финансовой отчетности особого (специального) назначения | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 8/2011 «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» | 2011 | ФСАД 8/2011 разработан на основе соответствующего МСА 800 |  |
| 35. [ISA 805 Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_805_Special_Considerations-Audits_of_Single_Financial_Statements_and_Specific_Elements,_Accounts_or_Items_of_a_Financial_Statement&action=edit&redlink=1)/ Особенности аудита финансовой отчетности и специфических элементов, счетов или единиц финансовой отчетности | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 9/2011 «Особенности аудита отдельной части отчетности» | 2011 | ФСАД 9/2011 разработан на основе соответствующего МСА 805 |  |
| 36. [ISA 810 Engagements to Report on Summary Financial Statements](http://en.wikipedia.org/w/index.php?title=ISA_810_Engagements_to_Report_on_Summary_Financial_Statements&action=edit&redlink=1)/ Задания к заключению по краткому финансовому отчету | Clarity 2009  (обновлен) | Нет | 2012\*\*\* | В июле 2012 г. разработан проект ФСАД | 2009 |
| 37. ISRE 2400 Engagements to Review Financial Statements (Previously ISA 910) / Обзорная проверка исторической финансовой информации | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности» | 2008 | Российский стандарт максимально приближен к требованиям ISRE 2400 | 12/22/2011 |
| 38. ISRE) 2410, “Review of Interim Financial Information Performed by the Independent Auditor of the Entity /Обзорная проверка промежуточной отчетности независимым аудитором | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | Нет |  | Применяется при проведении обзорной проверки в рамках аудита. Предусматривает проведение более обширных процедур по сравнению с обзорной проверкой, осуществленной аудиторской компанией, не являющейся аудитором |  |
| 39. ISAE 3000 Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information / Проверки, обеспечивающие уверенность, за исключением аудита и обзорной проверки | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | Нет |  | Данный стандарт позволяет осуществлять проверку и выражать определенную степень уверенности (разумную или ограниченную) в отношении финансовой либо прочей информации.  К проверяемой информации может относиться любая информация, отвечающая критериям возможности идентификации, например: определенный элемент отчетности, физические характеристики, такие, как производственная мощность завода, системы и процессы, используемые аудируемым лицом, соответствие деятельности нормам права или политике компании или группы компаний |  |
| 40. ISAE 3400 The Examination of Prospective Financial Information (Previously ISA 810) / Проверка финансовых прогнозов | Clarity 2009  (обновлен) | Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Проверка прогнозной финансовой информации», одобренное Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ (протокол от 20.08.99 №5) |  | В России отсутствует федеральный стандарт аудиторской деятельности, регулирующий порядок осуществления проверки прогнозной финансовой информации, и аудиторы вынуждены использовать достаточно устаревшие по сравнению с международным аналогом правило (стандарт), одобренное уже не существующей Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ |  |
| 41. ISAE 3402 Assurance Reports on Controls at a Service Organization / Отчет по результатам проверки систем внутреннего контроля сервисных организаций | Clarity 2009 (новый стандарт),  2012  (отредактирован) | Нет |  | ISAE 3402 касается вопросов, связанных с составлением отчетов, описывающих дизайн и оценку операционной эффективности системы внутреннего контроля в организациях, оказывающих услуги (сервисных орагнизациях) |  |
| 42. ISRS 4400 Engagements to Perform Agreed-upon Procedures Regarding Financial Information (Previously ISA 920) / Задания по выполнению согласованный процедур | Clarity 2009  (обновлен) | ФП(С)АД 30 «Выполнение согласованный процедур в отношении финансовой информации» | 2006 | ФП(С)АД 30 разработан на основе МСА 920 и в основном соответствует действующему МССУ 4400 | 12/22/2011 |
| 43. ISRS 4410 Engagements to Compile Financial Statements (Previously ISA 930) / Соглашения по компиляции финансовой информации | 2011 (новый стандарт) | ФП(С)АД 31 «Компиляция финансовой информации» | 2006 | ФП(С)АД 31 разработан на основе МСА 930 и в основном соответствует действующему МССУ 4410 | 12/22/2011 |
| 44. International Framework for Assurance Engagements | Clarity 2009  (обновлен),  2012  (отредактирован) | ФП(С)АД 24 «Основные принципы федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, имеющих отношение к услугам, которые могут предоставляться аудиторскими организациями и аудиторами» | 2006 | Согласно ФП(С)АД 24, обзорные проверки относятся к сопутствующим аудиту услугам, в то время как в международных стандартах обзорные проверки включаются в группу «Услуги по аудиту и обзору исторической информации» | 2004 |
| 45. International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements | Clarity 2009  (обновлен), | ФП(С)АД 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях» | 2008/  2012\*\*\* | ФП(С)АД 34 разработан на основе соответствующего МСКК 1 с учетом специфики указанных выше расхождений российских и международных стандартов аудита.  В 2012 г. был разработан проект нового стандарта, в сентябре 2012 г. было закончено его публичное обсуждение, и стандарт был отправлен на доработку | 12/22/2011 |
| 46.Нет |  | ФСАД 4/2010 «Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля» | 2010 |  |  |

\*Без учета незначительных изменений, не коснувшихся сути и утвержденных постановлением Правительства РФ от 07.10.04 №532, от 02.01.11 №30.

\*\* Clarity – программа Clarity, завершившаяся в 2009 г.: большинство МСАД были переписаны.

\*\*\*Проект.

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля принята IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г. Лиме (Республика Перу) в 1977 г. [↑](#footnote-ref-1)
2. Лагутин И.Б. О становлении института финансового контроля в России: к 200-летию государственного контроля // Финансовое право. – 2011. - №3. [↑](#footnote-ref-2)
3. Малеин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль / Н.С. Малеин. – М.: Наука, 1964. [↑](#footnote-ref-3)
4. Быстряков А.Я. Государственный финансовый контроль / А.Я. Быстряков. – М.: РУДН, 2011. – 271 с. [↑](#footnote-ref-4)
5. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация – М.: Маркетинг, 2000. – 392 с. [↑](#footnote-ref-5)
6. Федеральный закон от 8 мая 2010 года №83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» [↑](#footnote-ref-6)
7. Рогуленко Т.М. [ и др.] Аудит: учебник для бакалавров/ под ред. Т.М. РОгуленко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – с.22 [↑](#footnote-ref-7)
8. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.- с.30 [↑](#footnote-ref-8)
9. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - (Золотой фонд российских учебников). – 655 с. [↑](#footnote-ref-9)
10. Там же [↑](#footnote-ref-10)
11. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.- с.40. [↑](#footnote-ref-11)
12. Рогуленко Т.М. [ и др.] Аудит: учебник для бакалавров/ под ред. Т.М. РОгуленко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – с.95 [↑](#footnote-ref-12)
13. Статья 5 Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [↑](#footnote-ref-13)
14. Подольский В.И. Аудит: Учебник для вузов - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - (Золотой фонд российских учебников). – 655 с. [↑](#footnote-ref-14)
15. Олейник Т. У истоков аудита // «Бюджет» (Электронный ресурс), 2004. №6 – режим доступа: http://bujet.ru/article/14794.php [↑](#footnote-ref-15)
16. Шермет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2009.- с.19 [↑](#footnote-ref-16)
17. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: http://www1.minfin.ru/ru/accounting/reestr\_audit/ [↑](#footnote-ref-17)
18. Там же [↑](#footnote-ref-18)
19. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL:http://www1.minfin.ru/ru/accounting/reestr\_audit/infocontrol/ [↑](#footnote-ref-19)
20. Официальный сайт рейтингового агентства «Эксперт Ра».

    URL http://www.raexpert.ru/rankingtable/?table\_folder=/auditors/2012/main [↑](#footnote-ref-20)
21. Заварихин Н.М., Парамонов Н.М. О рейтингах и рэнкингах аудиторских компаний в России. Аудитор, 2012, №3. с.24 [↑](#footnote-ref-21)
22. Рогуленко Т.М. [ и др.] Аудит: учебник для бакалавров/ под ред. Т.М. РОгуленко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2013. – с.72 [↑](#footnote-ref-22)
23. Статья 4 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [↑](#footnote-ref-23)
24. Там же [↑](#footnote-ref-24)
25. Там же [↑](#footnote-ref-25)
26. Статья 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»; [↑](#footnote-ref-26)
27. Плескачевский В.С. Встреча с преподавателями, аспирантами и студентами НИУ ВШЭ (г. Москва, 17 февраля 2011 г.) Электронная версия // .доступ: http: // sroportal.ru/news/federal/samoregulirovanie-kak-gosudarstvennyj-autsorsing/, дата открытия – 27.08.2012. [↑](#footnote-ref-27)
28. Постановление Правительства Российской Федерации от 07.04.2004 № 185 [↑](#footnote-ref-28)
29. по данным контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемых организаций аудиторов*.* [↑](#footnote-ref-29)
30. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL:http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/selfregulation/ [↑](#footnote-ref-30)
31. Там же [↑](#footnote-ref-31)
32. Там же [↑](#footnote-ref-32)
33. Там же [↑](#footnote-ref-33)
34. Там же [↑](#footnote-ref-34)
35. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL:http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/selfregulation/ [↑](#footnote-ref-35)
36. Там же [↑](#footnote-ref-36)
37. Титова Л.Н. Система финансового менеджмента в органах государственного управления: внутренний контроль и аудит// Вестник АКСОР. – 2011. - №2 [↑](#footnote-ref-37)
38. Рой, Д. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита: пер. с англ. / Д.Рой. – М.:Сирин, 2002. – с.87 [↑](#footnote-ref-38)
39. Панкратова Л.А. внутренний аудит в современной системе управления организаций //Аудитор, 2012, №6. [↑](#footnote-ref-39)
40. Панкратова Л.А. Внутренний аудит в современной системе управления организаций /Аудитор, 2012, №6. [↑](#footnote-ref-40)
41. Подольский, В. И. Классификация стандартов аудиторской деятельности / В. И. Подольский // Аудиторские ведомости. - 2010. - N 6. - С. 3-12 [↑](#footnote-ref-41)
42. Статья 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» [↑](#footnote-ref-42)
43. Официальный сайт Министерства финансов РФ. URL: http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts\_audit/ [↑](#footnote-ref-43)
44. Макарова И.В., Широкова Е.В. Международные стандарты аудиторской деятельности: значение, содержание и применение в Российской Федерации// Аудитор, 2012, №11. [↑](#footnote-ref-44)
45. Там же [↑](#footnote-ref-45)
46. Там же [↑](#footnote-ref-46)
47. Там же [↑](#footnote-ref-47)
48. Макарова И.В., Широкова Е.В. Международные стандарты аудиторской деятельности: значение, содержание и применение в Российской Федерации// Аудитор, 2012, №11. [↑](#footnote-ref-48)
49. Заварихин Н.М., Парамонов Н.М. О рейтингах и рэнкингах аудиторских компаний в России. Аудитор, 2012, №3 [↑](#footnote-ref-49)
50. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2000. – 392 с. [↑](#footnote-ref-50)
51. Бурцев В.В. Организация системы ГФК в РФ: теория и практика. М.: Дашков и К. 2002, с.45-46 [↑](#footnote-ref-51)
52. Бурцев В.В. Организация системы ГФК в РФ: теория и практика. М.: Дашков и К. 2002 [↑](#footnote-ref-52)
53. П.1,2 ст.3 Федерального закона от 07.02.2011 №6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований» [↑](#footnote-ref-53)
54. П.3 ст.3 ФЗ №6-ФЗ от 07.02.2011 «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований» [↑](#footnote-ref-54)
55. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: учреждения и возможности// Финансы, 2012, №6 [↑](#footnote-ref-55)
56. Интервью Председателя Счетной палаты Российской Федерации «Российской газете» («Российская газета», 10 апреля 2013 года) //URL: http://www.ach.gov.ru/ru/chairman/?id=1060 [↑](#footnote-ref-56)
57. Федеральный закон от 05.04.2013 №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-57)
58. Интервью Председателя Счетной палаты Российской Федерации «Российской газете» («Российская газета», 10 апреля 2013 года) // http://www.ach.gov.ru/ru/chairman/?id=1060 [↑](#footnote-ref-58)
59. П.6 ст.35 ФЗ №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-59)
60. Свинарев В.В. Финансовый контроль в России: системность в основе? // Право и экономика. – 2011. - №6. С. 4-9. [↑](#footnote-ref-60)
61. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: учреждения и возможности// Финансы, 2012, №6 [↑](#footnote-ref-61)
62. Парасоцкая Н.Н. Тенденции развития аудита эффективности // Аудитор, 2013, №2. [↑](#footnote-ref-62)
63. Там же [↑](#footnote-ref-63)
64. Лимская декларация руководящих принципов контроля. Ст.4 // Правовое регулирование государственного контроля в зарубежных странах. – М.: Прометей, 1998. – 25с. [↑](#footnote-ref-64)
65. Проект Внедрения аудита эффективности использования государственных средств в практику деятельности контрольно-счетных органов Российской Федерации /Учебно-практическое пособие // Под общ.ред. Степашина С.В. [↑](#footnote-ref-65)
66. Отчет Счетной палата Российской Федерации за 2012 год// <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/reports-by-years/?id=972> (с.102) [↑](#footnote-ref-66)
67. Отчет Счетной палата Российской Федерации за 2012 год//URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/reports-by-years/?id=972> [↑](#footnote-ref-67)
68. Там же [↑](#footnote-ref-68)
69. Отчет Счетной палата Российской Федерации за 2012 год//URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/reports-by-years/?id=972> [↑](#footnote-ref-69)
70. Учебное пособие по аудиту эффективности использования государственных средств/ Счетная палата РФ, М., 2004 [↑](#footnote-ref-70)
71. Ножкина Т.В. Международный аудит. Учебное пособие, 2007 [↑](#footnote-ref-71)
72. Счетная палата РФ/ Учебное пособие по аудиту эффективности использования государственных средств – М., 2004. - с.10 [↑](#footnote-ref-72)
73. Там же [↑](#footnote-ref-73)
74. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: учреждения и возможности// Финансы, 2012, №6 [↑](#footnote-ref-74)
75. П.6 ст.35 ФЗ №41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-75)