

Современное состояние аудита в системе финансового контроля

Бадмахалгаев Л.Ц., доктор экономических наук, профессор,

ФГБОУ ВО «Калмыцкий государственный университет

имени Б.Б. Городовикова», Элиста, Россия

Апушова Т.С., кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической

безопасности, учета и финансов, ФГБОУ ВО «Калмыцкий государственный

университет имени Б.Б. Городовикова», Элиста, Россия

Кованова Е.С., кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической

безопасности, учета и финансов, ФГБОУ ВО «Калмыцкий государственный

университет имени Б.Б. Городовикова», Элиста, Россия

Дедеева Р.Н., магистрант, ФГБОУ ВО «Калмыцкий государственный

университет имени Б.Б. Городовикова», Элиста, Россия

Дедеев А.И., магистрант, ФГБОУ ВО «Калмыцкий государственный

университет имени Б.Б. Городовикова», Элиста, Россия

Аннотация. В статье раскрыты основные подходы и различия понятий «финансовый контроль», «аудит», «государственный финансовый контроль», «государственный аудит», «негосударственный аудиторский контроль». Также описано нормативное правовое регулирование, современное состояние и перспективы развития аудиторской деятельности, государственного финансового контроля.

Ключевые слова: аудит, негосударственный финансовый контроль, государственный финансовый контроль, государственный аудит.

The current state of the audit in the financial control system

Badmahalgaev L.Ts., Doctor of Economics, Professor, Kalmyk State University

named after B.B. Gorodovikov, Elista, Russia

Apushova T.S., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economic Security, Accounting and Finance, Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov, Elista, Russia

Kovanova E.S., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Department of Economic Security, Accounting and Finance, Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov, Elista, Russia

Dedeeva R.N., master student, Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov, Elista, Russia

Dedeev A.I., master student, Kalmyk State University named after B.B. Gorodovikov, Elista, Russia

Annotation. The article describes the main approaches and differences of the concepts «financial control», «audit», «state financial control», «state audit», «non-state audit control». It also describes the normative legal regulation, the current state and prospects for the development of auditing activities, state financial control.

Keywords: audit, non-state financial control, state financial control, state audit.

В России основным нормативным правовым актом, регулирующим основы аудита, является Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которым «аудиторской деятельностью (аудиторскими услугами) является деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами»¹.

Следует отметить, что такой подход близок к опыту проведения аудиторских проверок в Великобритании. В большинстве стран государственный финансовый контроль рассматривается отдельно от негосударственного аудиторского контроля. Точнее, понятие «финансовый

¹ Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/ (дата обращения 20.05.2019).

контроль» применяется относительно проверок со стороны уполномоченных государственных органов власти, а аудит – со стороны аудиторской организации или независимого аудитора². При этом необходимо принимать во внимание федеративное устройство нашей страны и особенности отечественного законодательства.

В российской практике широко используется понятие «финансовый контроль», который включает в себя как государственный финансовый контроль, государственный аудит, так и негосударственный аудиторской контроль.

Учитывая данный аспект, финансовый контроль представляет собой контрольную функцию финансов или некую систему элементов, к числу которых относятся государственный контроль, государственный аудит, независимый аудиторский контроль. Соответственно, он осуществляется как государственными органами, так и аудиторскими организациями.

Существует предположение, что понятия «финансовый контроль» и «аудит» необходимо сформулировать таким образом, чтобы исключить возможность определения первого понятия как более широкого в отношении второго. Это может привести к узкой характеристике содержания финансового контроля и нарушению взаимосвязей между вышеуказанными элементами. Также некорректно разделять понятия «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» в зависимости от принадлежности к ветви власти. Так, последний осуществляется органами внешнего государственного контроля – контрольно-счетными органами. Государственный финансовый контроль, в свою очередь, в соответствии со статьей 265 Бюджетного кодекса Российской Федерации подразделяется на внешний и внутренний контроль³, осуществляемый уполномоченными государственными органами власти.

² Рик Т.А., Титов В.В. Государственный аудит как вид финансового контроля в правовой системе Российской Федерации // Право и экономика. 2005. № 9, сентябрь. С. 12-14.

³ Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/9c0eaa47ee81b336e362829565fd08a998d568e4/

Следовательно, термин «государственный финансовый контроль» можно рассматривать как составной элемент системы финансового контроля, представляющий собой подсистему взаимосвязанных задач и методов контроля, проводимых государственными органами.

Понятие «аудит» рассматривают в узком и широком смысле. В узком смысле под аудитом подразумевают проверку бухгалтерской отчетности, в широком смысле – проверку любого аспекта деятельности объекта контроля.

Согласно Федеральному закону от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудитом является независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности⁴. Характерной чертой аудиторского контроля является его независимость, увеличивающая его результативность и необходимость для организаций. Бухгалтерской (финансовой) отчетностью является отчетность (или ее часть), предусмотренная Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и подзаконными актами, и иные финансовые сведения.

В настоящее время аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с международными стандартами аудита, внедрение которых должно способствовать информационному взаимодействию аудиторов и бизнес-сообщества, повышению качества аудита, укреплению доверия к профессии аудитора.

Согласно Международному стандарту контроля качества 1 (МСКК 1)⁵ цель аудиторской организации заключается во внедрении и поддержке системы контроля качества, которая позволяет данной компании получить уверенность в том, что:

⁴ Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/ (дата обращения 20.05.2019).

⁵ Международный стандарт контроля качества 1 (МСКК 1) Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 г. №2н) [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/ (дата обращения 24.05.2019).

– аудиторская организация, ее сотрудники придерживаются профессиональных стандартов и других требований;

– составленные заключения и отчеты носят должный характер в конкретных условиях.

Свою политику и процедуры аудиторской компании следует документально оформить, уведомить и ознакомить с ними ее сотрудников.

Различают внешний и внутренний аудит, что позволяет изучить цели и задачи аудиторской деятельности. Внешний аудит регламентируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности». Основной целью внешнего аудита является объективная оценка достоверности бухгалтерской отчетности, он осуществляется на основе договора с аудиторской компанией или индивидуальным аудитором.

Задачами внешнего аудита выступают:

- формирование плана и программы аудиторской проверки;
- установление источников и методов получения аудиторских доказательств;
- осуществление аудиторской проверки;
- формирование итогов проведенной проверки о достоверности финансовой отчетности.

К основным требованиям осуществления аудиторской деятельности относятся: независимость, объективность, конфиденциальность, профессионализм аудитора, применение различных методов анализа, использование современных информационных технологий, умение принимать разумные решения, ответственность аудитора за последствия предлагаемых рекомендаций⁶.

Под внутренним аудитом подразумевают независимую деятельность аудиторов, работающих непосредственно в организации, по проведению проверки и оценки деятельности компании в интересах ее руководства. Целью

⁶ Будунова Н.И. Задачи аудита отчетности и пути его развития в России // Журнал «Учет и контроль». – 2018. – № 4, апрель. – С. 2-8.

внутреннего аудита является помощь персоналу исполнять свои обязанности результативно.

Для улучшения аудиторской деятельности следует усилить взаимодействие и работу аудиторов как с руководителями объектов проверок, так и с пользователями аудируемой отчетности. Многим пользователям финансовой отчетности интересно не только подтверждение достоверности отчетности, выявленные нарушения, но и оценка деятельности объекта проверки, наличие рисков, состояние системы внутреннего контроля, методика аудиторских проверок и т.д.

На практике аудитором является доверенное лицо, которое формирует и представляет сведения о достоверности бухгалтерской отчетности и другой финансовой информации заинтересованным пользователям. Развитие современных информационных технологий, осуществляющих обеспечение деятельности компаний, влияют на расширение области задач и функций аудиторов. Требования пользователей аудиторских услуг заключаются в запросе сведений о состоянии объекта проверки из разных источников, полученных не только из бухгалтерской отчетности. Появляется необходимость составления интегрированной отчетности, которая будет отражать все аспекты деятельности компании, не только финансовую⁷.

Следует отойти от узкого понимания аудита. Аудитору необходимо в будущем адаптироваться к потребностям пользователей аудиторских услуг и давать свою оценку возрастающему объему информации, подтверждать достоверность интегрированной отчетности.

В рамках данного исследования предлагается расширить и уточнить понятие негосударственного аудита как подсистему финансового контроля, направленную на оценку достоверности интегрированной отчетности, включающей не только бухгалтерскую отчетность, иные финансовые сведения, а также дополнительную информацию о деятельности объекта проверки, с позиции будущего аудируемой организации.

⁷ Ситнов А.А. Аудит XXI века – миф или реальность // Журнал «Аудитор». – 2018. – № 2, февраль. – С. 15-21.

Понятие «государственный аудит» изучается обособленно от подсистем государственного финансового контроля и независимого аудиторского контроля. При этом государственному аудиту присущи такие принципы контрольной деятельности, как независимость, законность, гласность, объективность, эффективность, он также осуществляется с помощью методов, свойственных государственному финансовому контролю и негосударственному аудиторскому контролю.

Учитывая вышеизложенное, можно отметить, что в настоящее время в экономической литературе и в действующем законодательстве различают государственный финансовый контроль и негосударственный аудиторский контроль. При этом государственный аудит входит в систему государственного финансового контроля. Проведенный анализ показал, что данная форма контроля обладает рядом признаков, характерных для государственного и негосударственного контроля, ее можно выделить в отдельную подсистему финансового контроля в зависимости от правовой природы субъектов контроля.

Следует отметить, что многие годы в российской практике наблюдалось дублирование функций и полномочий органов, осуществляющих финансовый контроль, неопределенность объекта контроля.

За последние годы внесены изменения в Бюджетный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, другие нормативные правовые акты, касающиеся бюджетного законодательства и вопросов регламентирования государственного и муниципального финансового контроля. Соответствующие изменения были направлены на:

- определение видов, методов и объектов контроля;
- разграничение и установление полномочий органов внешнего и внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля;
- организацию государственного контроля (аудита) за эффективностью использования бюджетных средств.

Проблема нормативного правового регулирования государственного финансового контроля в настоящее время остается актуальной. Совершенствование законодательства осуществляется в отношении положений, связанных с противодействием коррупции в финансово-бюджетной сфере и сфере государственных закупок, мерами административной ответственности в случае допущения нарушений.

При этом федеральным законодательством практически не урегулированы вопросы взаимодействия внутреннего и внешнего контроля в системе государственного управления. Некоторые положения внутреннего финансового контроля регламентированы Лимской декларацией.

Так, статьей 1 Лимской декларации установлено, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами ввиду того, что указанное управление является следствием ответственности перед обществом.

В Лимской декларации определено, что контроль не является собственно целью, а представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой является установление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования средств по возможности на более ранней стадии для того, чтобы предпринять корректирующие меры, в определенных случаях привлечь к ответственности виновных лиц, получить компенсацию за причиненный ущерб, выполнить мероприятия по предупреждению или снижению нарушений в последующем.

В экономически развитых странах применяется система контроля за использованием публичных финансов, содержащая внутренний аудит и государственный аудит. Внутренний аудит представляет собой механизм самоконтроля органов исполнительной власти за использованием бюджетных средств. Под государственным аудитом подразумевается внешний контроль результативности и законности использования бюджетных средств, он является важной составляющей системы общественного контроля, с помощью которой

обеспечивается принцип гласности и прозрачности в сфере формирования и исполнения бюджетов.

Во многих странах государственный аудит проводят специализированные органы государственной власти, которые называются высшими органами аудита. Данные органы осуществляют внешний финансовый контроль правительства и выполняют единую идеологию государственного аудита, отраженную в Лимской декларации руководящих принципов аудита, которая была принята в 1977 году IX Конгрессом Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ). Указанный документ представляет собой международный стандарт для высших органов аудита, в котором установлены основные принципы организации государственного аудита⁸.

В указанной декларации также определены признаки внутреннего и внешнего контроля. Внутренние контрольные службы должны формироваться внутри отдельных ведомств и организаций и подчиняться руководителю организации, но вместе с тем должна быть функционально независима внутри той структуры. Внешняя ревизионная служба не должна быть составляющей организационной структуры проверяемой организации, в чем и заключается принцип независимости внешних органов контроля. Проверка объекта контроля органом внешнего контроля непременно должна быть увязана с результативностью деятельности внутренней контрольной службы. Такой подход проводится в целях исключения повтора функций внутренних и внешних органов контроля.

Согласно статье 157 Бюджетного кодекса РФ к бюджетным полномочиям органов внешнего финансового контроля относится формирование предложений по совершенствованию проведения главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита⁹.

⁸ Саунин А.Н. Российская модель государственного аудита и принципы Лимской декларации // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2014. № 4, апрель. С. 19-22.

⁹ Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/607d26cf1e4f74eaae0fe7ca4cf130bcff91151b/ (дата обращения 20.05.2019).

Органами внешнего финансового контроля применяется оценка результативности работы структурных подразделений внутреннего контроля по своим критериям. При этом существует вероятность того, что с критериями, разработанными контрольно-счетным органом, может не согласиться проверяемый орган внутреннего контроля.

В целях недопущения разногласий органы внешнего контроля осуществляют согласование разработанных ими критериев. Кроме того, необходимо применение критериев, достаточных для органов законодательной государственной власти, которым подотчетны органы внешнего контроля.

Понятие «внутренний аудит» в системе государственного финансового контроля ранее не применялось в бюджетном законодательстве до одобрения Концепции административной реформы в Российской Федерации в 2006-2010 годах, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 25 октября 2005 г. №1789-р. Данная Концепция определила внедрение системы внутреннего аудита, которая направлена на оценку результативности работы ответственных подразделений и должностных лиц и определение эффективности использования бюджетных средств¹⁰.

Согласно Федеральному закону от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля) является Счетная палата РФ. Внешний государственный и муниципальный финансовый контроль также осуществляют контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

К основным полномочиям и функциям указанных органов относятся:

- аудит эффективности;
- аудит в сфере закупок;

¹⁰ Контроль и аудит в финансово-бюджетной сфере: монография / кол. авторов; под ред. С.И. Опариной, А.А. Шестемирова. – Москва: РУСАЙНС, 2018. – 254 с. – С. 15-16.

– финансовая экспертиза проектов законов (решений) о бюджете, других правовых актов бюджетного законодательства, государственных (муниципальных) программ;

– внешняя проверка годовых отчетов об исполнении бюджетов.

Счетная палата РФ как орган, осуществляющий государственный аудит, может влиять на результативность государственного управления, повышение качества формирования и исполнения бюджетов, устойчивое развитие государства.

Вышеизложенное позволяет уточнить понятие государственного аудита, под которым подразумевается подсистема финансового контроля, обладающая признаками независимости, законности, гласности и осуществляемая в целях повышения эффективности использования бюджетных средств и предотвращения нарушений в сфере финансово-бюджетного законодательства.

Библиографический список

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/9c0eaa47ee81b336e362829565fd08a998d568e4/, http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/607d26cf1e4f74eaae0fe7ca4cf130bcff91151b/ (дата обращения 20.05.2019).

2. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1abe0615896613d3852b5a/ (дата обращения 20.05.2019).

3. Международный стандарт контроля качества 1 (МСКК 1) Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н) [Электронный ресурс] – Режим доступа:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/ (дата обращения 24.05.2019).

4. Будунова Н.И. Задачи аудита отчетности и пути его развития в России // Журнал «Учет и контроль». 2018. № 4, апрель. С. 2-8.

5. Контроль и аудит в финансово-бюджетной сфере: монография / кол. авторов; под ред. С.И. Опариной, А.А. Шестемирова. – Москва: РУСАЙНС, 2018. – 254 с. – С. 15-16.

6. Рик Т.А., Титов В.В. Государственный аудит как вид финансового контроля в правовой системе Российской Федерации // Право и экономика. 2005. – № 9. – сентябрь. – С. 12-14.

7. Саунин А.Н. Российская модель государственного аудита и принципы Лимской декларации // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2014. – № 4, апрель. – С. 19-22.

8. Ситнов А.А. Аудит XXI века – миф или реальность // Журнал «Аудитор». – 2018. – № 2, февраль. – С. 15-21.

Bibliography

1. The budget code of the Russian Federation [Electronic resource] - Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/9c0eaa47ee81b336e362829565fd08a998d568e4/, http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/607d26cf1e4f74eaae0fe7ca4cf130bcff91151b/ (date of circulation 20.05.2019).

2. Federal Law of 30 December 2008 № 307-FZ «On Auditing Activity» [Electronic resource] – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/5662200f71fec9b8ab1a6e0615896613d3852b5a/ (date of circulation 20.05.2019).

3. International Quality Control Standard 1 (ISC 1) Quality control in audit organizations conducting audits and review checks of financial statements, as well as performing other tasks providing confidence and assignments for the provision of related services (entered into force in the territory of the Russian Federation by order

of the Ministry of Finance Of Russia dated 09.01.2019 г. No. 2n) [Electronic resource] – Access mode: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/ (date of circulation 24.05.2019).

4. Budunova N.I. The objectives of the audit of reporting and the ways of its development in Russia // Journal «Accounting and Control». – 2018. – № 4. – April. – Pp. 2-8.

5. Control and audit in the financial and budgetary sphere: monograph / stake. authors; by ed. S.I. Oparina, A.A. Shestemirov. – Moscow: RUSAINS, 2018. – 254 p. – Pp. 15-16.

6. Rick T.A., Titov V.V. State audit as a type of financial control in the legal system of the Russian Federation // Law and Economics. – 2005. – № 9, September. – Pp. 12-14.

7. Saunin A.N. Russian model of state audit and the principles of the Lima Declaration // Financial Bulletin: finance, taxes, insurance, accounting. – 2014. – № 4, April. – Pp. 19-22.

8. Sitnov A.A. Audit of the XXI century – myth or reality // Journal «Auditor». 2018. – № 2. – February. – Pp. 15-21.