

# **ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

Учебное пособие

Под общей редакцией А. Г. Яруниной, О. А. Чепиноги

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

## **ОСНОВЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

Учебное пособие

Под общей редакцией А. Г. Яруниной, О. А. Чепиноги

Иркутск  
Издательство БГУ  
2019

УДК 336.13 (051)  
ББК 65.052.8 я7  
О-75

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

*Коллектив авторов:* И. В. Гущина (2.2), И. В. Деревцова (1.1, 1.2),  
В. В. Кулаков (3.1–3.4), Л. В. Санина (2.4), О. А. Чепинога (2.1, 3.1, 3.2),  
А. Г. Ярунина (2.1, 2.3)

*Рецензенты* канд. экон. наук, доц. Г. Г. Печенникова  
канд. экон. наук, доц. Е. М. Хитрова

О-75 Основы государственного аудита [Электронный ресурс] : учеб.  
пособие / под общ. ред. А. Г. Яруниной, О. А. Чепиноги. – Иркутск : Изд-во  
БГУ, 2019. – 141 с. – Режим доступа: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Рассмотрены теоретические аспекты и практика проведения государственного аудита, а также международные и российские стандарты высших органов финансового контроля. Изложен зарубежный опыт проведения государственного финансового контроля.

Для студентов и магистрантов всех форм обучения, а также преподавателей высших учебных заведений.

УДК 336.13 (051)  
ББК 65.052.8 я7

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение.....</b>	<b>4</b>
<b>1. Сущность и методы государственного финансового контроля и государственного аудита.....</b>	<b>5</b>
1.1. Государственный аудит и государственный финансовый контроль как элемент системы государственного финансового менеджмента .....	5
1.2. Контрольно-ревизионная деятельность Счетной палаты Российской Федерации .....	14
<b>2. Организационно-методические основы проведения ГФК.....</b>	<b>46</b>
2.1. Международные стандарты ВОФК.....	46
2.2. Этические принципы служащих высших органов финансового контроля .....	65
2.3. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики ....	79
2.4. Цифровизация системы внутреннего и внешнего контроля в государственном секторе.....	101
<b>3. Организация государственного финансового контроля в зарубежных странах .....</b>	<b>116</b>
3.1. Организация государственного финансового контроля в Великобритании .....	118
3.2. Организация государственного финансового контроля в Соединенных Штатах Америки.....	123
3.3. Организация государственного финансового контроля в Канаде .....	125
3.4. Организация государственного финансового контроля во Франции ....	132
<b>Список использованной и рекомендуемой литературы.....</b>	<b>136</b>

## ВВЕДЕНИЕ

Одной из сложных современных задач любого государства является повышение эффективности управления национальными ресурсами, важнейшими из которых являются государственные финансы и собственность. Содействовать государству и обществу в решении этой задачи призвано проведение государственного аудита.

Государственный аудит представляет собой не только проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности государственных структур, он также призван ответить на такие вопросы как: используются ли финансовые ресурсы в соответствии с заданными целями, эффективно ли их использование и соответствует ли их использование целям социально-экономического развития.

Контроль за использованием средств федерального бюджета является в настоящее время одной из основных задач совершенствования государственного управления. Это, прежде всего, связано со значительным увеличением объемов и разнообразием форм использования бюджетного финансирования и укреплением демократических основ управления. Во всем мире общество в лице налогоплательщиков стремится контролировать рациональность использования средств бюджета. Этим объясняется то внимание, которое во всех странах и в международных организациях уделяется развитию контроля в общественном секторе, где используются бюджетные средства. В последние годы многое сделано для совершенствования методологии финансовой отчетности в общественном секторе, организации учета и контроля за рациональным использованием общественных ресурсов.

Значительное влияние на развитие новых видов государственного финансового контроля и аудита в России оказывают мировой опыт, методология и практика Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ), материалы и документы специальных семинаров и конгрессов по проблемам аудита эффективности, проводимых ЕВРОСАИ, АЗОСАИ и др. Методы контроля за использованием бюджетных средств регламентированы стандартами ИНТОСАИ, которые постоянно совершенствуются.

Традиционно государственный финансовый контроль ориентирован на соблюдение целевой направленности выделяемых бюджетных средств. Новой тенденцией в организации контроля стала оценка результативности использования средств, выделяемых бюджетополучателям, т.е. развитие аудита эффективности. Эффективное использование возможностей государственного аудита может обеспечить совершенствование работы органов власти в интересах общества.

Учебник предназначен для студентов по направлению подготовки магистратуры: 38.04.09 Государственный аудит. Пособие составлено с учетом подготовки магистрантов, которые уже знакомы с международными стандартами аудита, основами государственного финансового контроля, имеющими первичные навыки осуществления контрольных мероприятий за соблюдением законодательства по формированию и использованию средств бюджетов различных уровней.

# **1. СУЩНОСТЬ И МЕТОДЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА**

## **1.1. Государственный аудит и государственный финансовый контроль как элемент системы государственного финансового менеджмента**

Вторая половина XX века характеризуется усилением роли государственных и муниципальных финансов в экономиках всех демократических стран мира. В 1953 г. в Гаване была образована международная организация высших контрольных органов – ИТОСАИ, целью деятельности которой является обмен идеями и опытом между высшими контрольными органами государственного аудита.

Основополагающим нормативным документом, регламентирующим деятельность ИТОСАИ, является Декларация руководящих принципов контроля, принятая в городе Лиме еще в 1977 году. В соответствии с Лимской Декларацией: «Организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом». Декларация провозглашает, что основным принципом контроля в сфере государственных финансов является функциональная и организационная независимость высшего органа финансового контроля (далее – ВОФК), который должен быть закреплен в Конституции страны.

В Конституции Российской Федерации (п. 5 ст. 101) указано, что «для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образуют Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяются федеральным законом». Счетная палата Российской Федерации была создана на основе Федерального закона РФ от 11.01.1995 г. «О Счетной палате Российской Федерации» и является органом государственного финансового контроля нового типа. В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации, только Счетная палата является органом внешнего независимого государственного контроля, который осуществляет обязательную внешнюю проверку годового отчета об исполнении федерального бюджета (ст. 264.9 Бюджетного кодекса РФ).

В настоящее время деятельность Счетной палаты РФ регламентирована Федеральным законом от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» и осуществляется на принципах внешнего государственного аудита (контроля), которыми являются законность, эффективность, объективность, независимость, открытость и гласность.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что государственный аудит в Российской Федерации – это внешний независимый государственный финансовый контроль за формированием и расходованием государственных средств, осуществляемый Счетной палатой Российской Федерации на принципах законности, эффективности, объективности, независимости, открытости и гласности.

Государственный аудит является звеном системы государственного фи-

нансового контроля, который в свою очередь, представляет одну из сфер финансового контроля в целом.

В экономически развитых странах финансовый контроль распадается на две взаимодействующие, но обособленные сферы: государственный и негосударственный контроль (рис. 1.1).

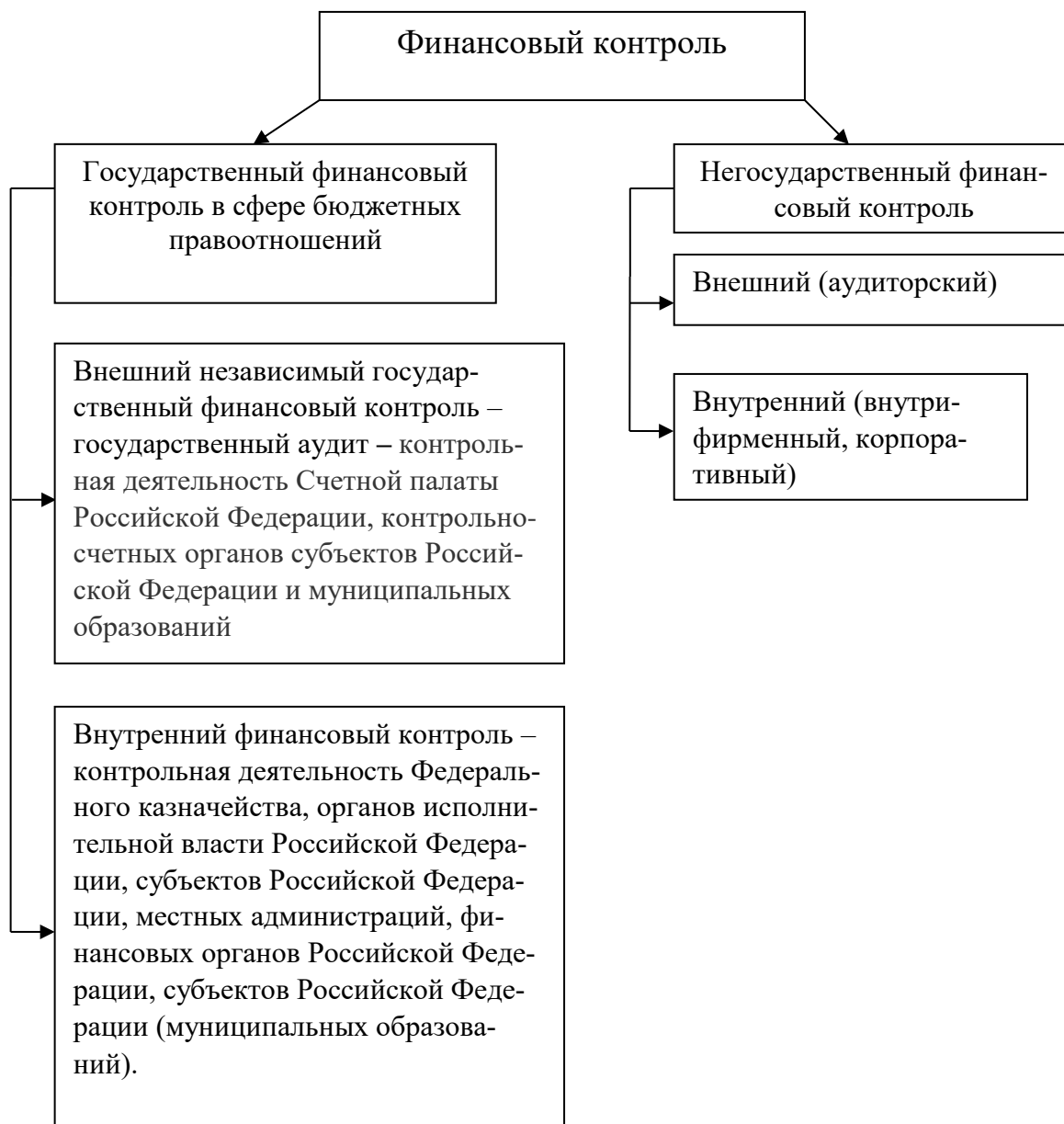


Рис. 1.1. Структура финансового контроля в Российской Федерации

Основным видом государственного финансового контроля в настоящее время является бюджетный финансовый контроль. С 2013 года в Бюджетный кодекс РФ включен раздел 9 «Государственный (муниципальный) финансовый контроль».

В соответствии со ст. 265 БК РФ «Государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых

актов, регулирующих бюджетные правоотношения».

В рамках бюджетного государственного финансового контроля (аудита) выделяют следующие виды контроля:

- внешний;
- внутренний;
- предварительный;
- последующий.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений является прерогативой Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений закреплен за:

1. Министерством финансов РФ и ее территориальными подразделениями;
2. Федеральным казначейством РФ и его территориальными подразделениями.

Предварительный контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Как внешний, так и внутренний государственный финансовый контроль (аудит) являются обязательными элементами системы управления государственными и муниципальными финансами. Без осуществления контроля процесс управления становится формальным, неэффективным. Без контрольной деятельности невозможно принятие правильных управленческих решений.

В системе государственного и муниципального управления Российской Федерации последние два десятилетия наблюдается повсеместный переход от «властной» модели управления к «менеджерской», что представлено на рис. 1.2. Аналогичные процессы имеют место и в системе управления государственными и муниципальными финансами. В экономической литературе стал использоваться термин «государственный и муниципальный финансовый менеджмент».

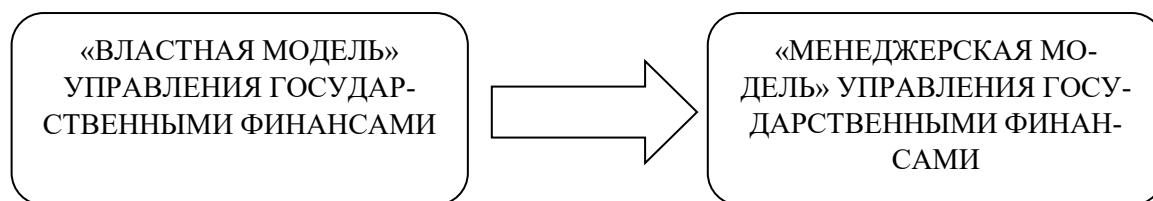


Рис. 1.2. Изменение моделей управления государственным финансовым менеджментом

Принципы финансового менеджмента, которые ранее применялись только для эффективного управления финансовыми потоками организаций различных



форм собственности, постепенно перешли в бюджетную сферу, в систему эффективного управления финансовыми ресурсами сектора государственного управления. Указанные процессы активизировались в 70-е, 80-е годы прошлого столетия в странах Европы и США. Отличия государственного и частно-хозяйственного финансового менеджмента представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Отличия государственного и частнохозяйственного финансового менеджмента

Финансовый менеджмент на предприятии	Государственный (муниципальный) финансовый менеджмент
1) Система рационального управления процессами финансирования хозяйственной деятельности предприятия 2) Организация управления финансовыми потоками в целях наиболее эффективного использования капитала и получения максимальной прибыли	Система рационального управления входящими и исходящими финансовыми потоками в секторе государственного управления страны и территорий в целях наиболее эффективного использования государственных (муниципальных) финансовых ресурсов и достижения планируемых социально значимых результатов

Государственный финансовый менеджмент – это система рационального управления входящими и исходящими финансовыми потоками в секторе государственного управления страны и территорий в целях наиболее эффективного использования средств бюджетной системы и достижения планируемых социально-значимых результатов.

В России началом реформы системы управления государственными и муниципальными финансами можно считать рубеж 20-21 веков, когда был принят ряд нормативных документов, регламентирующих систему государственных мероприятий, направленных на повышение эффективности бюджетных расходов. К таким документам можно отнести:

1. Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 № 249 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»;
2. Распоряжение Правительства РФ от 08.08.2009 № 1123-р «О Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах РФ и муниципальных образованиях до 2013 года»;
3. Приказ Министерства финансов РФ от 13.04.2009 №34н «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета»;
4. Распоряжение Правительства РФ от 30.06.2010 № 1101-р «Об утверждении Программы Правительства РФ по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года»;
5. Распоряжение Правительства РФ от 30.12.2013 № 2593-р «Программа повышения эффективности управления общественными (государственными и муниципальными) финансами на период до 2018 года»;
6. Постановление правительства РФ от 15.04.2014 № 320 «Об утверждении государственной программы РФ «Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков».

Объектами государственного (муниципального) финансового контроля (аудита) являются (ст. 266.1 БК РФ):

1. Главные распорядители (распорядители, получатели) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета, главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета.

2. Финансовые органы (главные распорядители (распорядители) и получатели средств бюджета, которому предоставлены межбюджетные трансферты) в части соблюдения ими целей, порядка и условий предоставления межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, предоставленных из другого бюджета бюджетной системы Российской Федерации, а также достижения ими показателей результативности использования указанных средств, соответствующих целевым показателям и индикаторам, предусмотренным государственными (муниципальными) программами.

3. Государственные (муниципальные) учреждения.

4. Государственные (муниципальные) унитарные предприятия.

5. Государственные корпорации и государственные компании.

6. Хозяйственные товарищества и общества с участием публично-правовых образований в их уставных (складочных) капиталах, а также коммерческие организации с долей (вкладом) таких товариществ и обществ в их уставных (складочных) капиталах.

7. Юридические лица (за исключением вышеперечисленных), индивидуальные предприниматели, физические лица в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, государственных (муниципальных) контрактов, соблюдения ими целей, порядка и условий предоставления кредитов и займов, обеспеченных государственными и муниципальными гарантиями, целей, порядка и условий размещения средств бюджета в ценные бумаги таких юридических лиц.

8. Органы управления государственными внебюджетными фондами.

9. Юридические лица, получающие средства из бюджетов государственных внебюджетных фондов по договорам о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования.

10. Кредитные организации, осуществляющие отдельные операции с бюджетными средствами, в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Объекты контроля и их должностные лица обязаны своевременно и в полном объеме представлять в органы государственного (муниципального) финансового контроля по их запросам информацию, документы и материалы, необходимые для осуществления государственного (муниципального) финансового контроля, предоставлять должностным лицам органов государственного (муниципального) финансового контроля допуск указанных лиц в помещения и на территории объектов контроля, выполнять их законные требования.

Непредставление или несвоевременное представление объектами контроля в органы государственного (муниципального) финансового контроля необходимой информации, документов и материалов, а равно их представление не в полном объеме или представление недостоверных информации, документов и материалов, воспрепятствование законной деятельности должностных лиц органов государственного (муниципального) финансового контроля влечет за собой ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Проверка расходов Счетной палаты Российской Федерации за отчетный финансовый год осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 5.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

Проверка расходов контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований за отчетный финансовый год осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 7.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Методами осуществления государственного (муниципального) финансового контроля являются (ст. 267.1 БК РФ):

- проверка;
- ревизия;
- обследование;
- санкционирование операций.

Под проверкой понимается совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности отдельных финансовых и хозяйственных операций, достоверности бюджетного (бухгалтерского) учета и бюджетной (бухгалтерской) отчетности в отношении деятельности объекта контроля за определенный период.

Проверка по целям и задачам:

- документальная – проверка финансовой отчетности и финансовой документации;
- фактическая.

Проверки подразделяются на камеральные и выездные, в том числе встречные проверки.

Под камеральными проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения органа государственного (муниципального) финансового контроля на основании бюджетной (бухгалтерской) отчетности и иных документов, представленных по его запросу.

Под выездными проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения объекта контроля, в ходе которых в том числе определяется фактическое соответствие совершенных операций данным бюджетной (бухгалтерской) отчетности и первичных документов.

Под встречными проверками понимаются проверки, проводимые в рамках выездных и (или) камеральных проверок в целях установления и (или) подтверждения фактов, связанных с деятельностью объекта контроля.

Формальная проверка – это внешний осмотр первичного учетного документа с целью анализа соблюдения установленной формы и сопоставления его

реквизитов. Выявленные документы с нарушениями правил оформления: без необходимых реквизитов, неустановленной формы, подписанные неустановленными лицами – подвергаются проверке по существу отраженных в них хозяйственных операций и в зависимости от результатов признаются подлинными или подложными.

Признаками злоумышленных действий по преодолению защитных функций первичного документа могут, в частности, являться:

1) отсутствие необходимых реквизитов (в особенности, подписей, печатей, штампов);

2) наличие излишних реквизитов (в том числе посторонних записей и пометок);

3) противоречия между реквизитами одного и того же документа (например, различие в названии организации в тексте договора и в печати на нем);

4) логические противоречия между содержанием документа и общепринятыми представлениями (например, закупка грибов и ягод у граждан весной; очистка крыш и вывоз снега летом; выдача премии в воскресенье; инвентаризация склада, при которой снятие остатков 500 наименований товара осуществлено быстро, за два часа рабочего времени);

5) «слишком аккуратные» документы, то есть не соответствующие реальной обстановке их составления (например, ведомость на выдачу горюче-смазочных материалов для автотранспорта, якобы составлявшаяся непосредственно во время и в месте заправки автомобилей, чистая и не помятая; в особенности если аналогичные ведомости за другие дни выглядят весьма потрепано);

6) подчистки, затирки и другие неоговоренные исправления.

Признаки с первого по пятый могут говорить о том, что сведения о хозяйственных операциях, содержащиеся в проверенных документах, не соответствуют действительности (заведомо ложные). Такая операция в действительности не происходила (безденежные или бестоварные документы) или происходила не так, как показано в документе (интеллектуальный подлог). Пятый и шестой признак могут говорить о том, что документы сфальсифицированы, то есть содержат материальный подлог.

Нормативная проверка – это проверка содержания хозяйственной операции с точки зрения соответствия действующим на момент составления законодательным актам, нормативам, правилам, инструкциям. Путем нормативной проверки выявляются незаконные или неправомерные операции. Примеры:

- завышение норм расхода стройматериалов при ремонте;
- завышение размера суточных при командировке;
- несоответствие между набором продуктов и выходом готового блюда;
- списание смазочных масел в килограммах в то время, как заправка осуществлялась в литрах;
- нарушение правил списания естественной убыли;
- неправильный расчет выплаты по больничному листу и многое другое.

Арифметическая проверка – пересчет результатов всех подсчетов в документе, как по определению тех или иных показателей, так и при выведении итоговой суммы. С помощью арифметической проверки может быть выявлен как

интеллектуальный подлог (заведомо неверные подсчеты), так и материальный (дописки штрихов и цифр в документе).

Встречная проверка – сопоставление разных экземпляров (разных отрывных частей) одного документа:

- в одной организации (например, накладная на выдачу материалов со склада в производство у начальника склада и у начальника цеха);
- в разных организациях (например, накладная на передачу готовой продукции у продавца и у покупателя или чек об оплате проживания в гостинице в бухгалтерии организации, командировавшей работника, и в самой гостинице);
- в организации и у частного лица (например, приходный кассовый ордер на прием членского взноса в организации и квитанция к нему у лица, внесшего взнос).

Под ревизией понимается комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

Результаты проверки, ревизии оформляются актом.

Обследование – оперативное выявление положения дел по определенному вопросу, входящему в компетенцию органа финансового контроля, в целях определения целесообразности проработки изучаемой проблемы и необходимости проведения детальной проверки. Обследование является одним из основных методов предварительного контроля. Оно представляет собой экспресс-анализ финансового и имущественного состояния проверяемого объекта.

Если результаты обследования предполагают возможность нарушений финансовой дисциплины, то это является основанием для проведения счетно-аналитической проверки.

Результаты обследования отражаются в Заключении.

Задачи проведения обследования:

- диагностика финансового состояния объекта контроля;
- анализ исполнения бюджетных назначений, в том числе в рамках реализации государственного (муниципального) задания;
- анализ использования государственных субсидий;
- анализ соблюдения инструкций, нормативов, лимитов.

Под санкционированием операций понимается совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Надзор – это метод контроля, проводимый контролирующими органами за экономическими субъектами, получившими лицензию на тот или иной вид деятельности, и предполагающий соблюдение ими установленных правил и нормативов.

Например, Федеральная налоговая служба РФ осуществляет надзор за организациями, получившими лицензию на изготовление подакцизных товаров (спирта, алкогольной продукции, табачной продукции, бензина); Центральный банк РФ осуществляет надзор за коммерческими банками, получившими лицензию на осуществление банковской деятельности.

Наблюдение (мониторинг) – непрерывный процесс наблюдения и регистрации параметров объекта контроля в сравнении с заданными критериями.

Мониторинг представляет собой систему сбора (регистрации), хранения и анализа небольшого количества ключевых признаков (параметров) описания данного объекта для вынесения суждения о поведении (состоянии) данного объекта в целом.

Например, мониторинг качества государственных услуг, оказываемых государственными учреждениями, мониторинг соответствия качества государственной услуги ее стоимости.

В отличие от коммерческого учреждения, основная цель которого – получение прибыли, конечным результатом деятельности государственного учреждения является оказание населению качественной государственной услуги.

Объем финансового обеспечения государственного учреждения зависит от норматива финансовых затрат на оказание одной государственной услуги и количества потребителей этой услуги. Именно эти показатели заложены в основу сметы казенного учреждения и план финансово-хозяйственной деятельности бюджетного или автономного учреждения.

Стоимость государственной услуги в сфере здравоохранения, образования, социальной политики в настоящее время определяется на основе норматива подушевых затрат. Единой методики определения нормативно-подушевых затрат на 1 получателя государственных услуг пока не существует (не разработано). Они определяются в разных регионах по-разному, с использованием разнообразных методик, разработанных различными министерствами и ведомствами.

С 1 сентября 2015 года результаты независимой оценки качества оказания услуг организациями социальной сферы размещаются на портале [www.bus.gov.ru](http://www.bus.gov.ru).

Федеральный закон № 256-ФЗ (принят 21. 07 2014 г.) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам проведения независимой оценки качества оказания услуг организациями в сфере культуры, социального обслуживания, охраны здоровья и образования», регламентирует создание систем независимой оценки качества услуг, оказываемых организациями социальной сферы.

В соответствии с 256-ФЗ Министерством образования и науки РФ, Министерством труда и социальной защиты РФ, Министерством культуры РФ и Министерством здравоохранения РФ сформированы показатели, характеризующие общие критерии оценки качества оказания услуг. Они охватывают следующие критерии:

- открытость и доступность информации;
- комфортность условий предоставления услуг;
- доступность получения услуг;

- время ожидания предоставления услуг;
- доброжелательность, вежливость, компетентность работников организации;
- удовлетворенность качеством оказания услуги.

Анализ – это системное и пофакторное исследование отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля. Обычно анализу подвергается периодическая или годовая отчетность объекта контроля, на основании которой исследуются главные финансово-экономические показатели его деятельности.

Например, анализ Отчета об исполнении федерального бюджета, ежегодно проводимый Счетной палатой РФ.

Анализ как метод государственного финансового контроля осуществляется с помощью следующих расчетно-аналитических приемов:

- экономический анализ;
- статистические расчеты;
- экономико-математические модели.

Органолептические методы (приемы) финансового контроля:

- инвентаризация;
- контрольные замеры;
- технологический и химико-технологический контроль;
- экспертизы;
- служебное расследование;
- эксперимент.

Инвентаризация – органолептический метод финансового контроля, заключающийся в проверке наличия имущества организации и состояния ее финансовых обязательств на определенную дату путем сличения фактических данных с данными бухгалтерского учета.

Эксперимент – метод финансового контроля, заключающийся в создании определенных условий для развития исследуемой ситуации и последующем мониторинге изменений контролируемых характеристик.

Экспертиза – органолептический метод финансового контроля, основанный на представлении компетентными специалистами (в сфере строительства, медицины и др.) заключения о фактических объемах финансовых средств, потраченных контролируемым объектом за проверяемый период на мероприятия в контролируемой сфере.

Служебное расследование – метод финансового контроля, основанный на проведении контрольно-следственных мероприятий в отношении сотрудника организации по совершенному им дисциплинарному нарушению.

## **1.2. Контрольно-ревизионная деятельность Счетной палаты Российской Федерации**

Счетная палата РФ (далее – СП) является постоянно действующим высшим органом внешнего аудита (контроля), подотчетным Федеральному Собранию РФ (Парламенту).

СП обладает организационной, функциональной и финансовой независимостью в рамках задач, определенных законодательством РФ.

Состав, основные функции, задачи и полномочия СП определены в Федеральном законе РФ от 05.04.2013 №41-ФЗ «О Счетной палате РФ».

На уровне субъектов РФ и муниципальных образований действуют контрольно-счетные органы субъектов РФ и МО. Их деятельность регламентирована Федеральным законом РФ от 07.02.2011 №6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

На уровне Иркутской области (ИО) действует Контрольно-счетная палата (КСП) ИО, полномочия которой определены Законом ИО «О КСП Иркутской области».

Структура органов государственного и муниципального внешнего финансово-бюджетного контроля:

Федеральный уровень: Счетная палата РФ;

Региональный уровень: Счетные палаты субъектов РФ;

Местный уровень: Контрольно-счетные органы (КСО) муниципальных образований.

Состав СП РФ (ст. 6 41-ФЗ):

1. Председатель СП РФ

Председатель Счетной палаты назначается на должность Государственной Думой сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность Председателя Счетной палаты более двух сроков подряд.

2. Заместитель Председателя СП РФ

Заместитель Председателя Счетной палаты назначается на должность Советом Федерации сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность заместителя Председателя Счетной палаты более двух сроков подряд.

3. Аудиторы СП РФ

Совет Федерации и Государственная Дума назначают по шесть аудиторов Счетной палаты сроком на шесть лет по представлению Президента Российской Федерации. Одно и то же лицо не может занимать должность аудитора Счетной палаты более двух сроков подряд.

Аудиторами Счетной палаты являются должностные лица, возглавляющие направления деятельности Счетной палаты. Конкретное содержание направления деятельности Счетной палаты, возглавляемого аудитором Счетной палаты, определяется Регламентом Счетной палаты.

4. Аппарат СП РФ

Аппарат Счетной палаты состоит из инспекторов и иных сотрудников. Структура аппарата Счетной палаты включает в себя руководство аппарата и структурные подразделения аппарата.

В служебные обязанности инспекторов Счетной палаты входит непосредственное осуществление внешнего государственного аудита (контроля) в пределах компетенции Счетной палаты.



Для рассмотрения вопросов планирования и организации работы Счетной палаты, методологического и методического обеспечения деятельности Счетной палаты, утверждения стандартов Счетной палаты, иных документов по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также информационных сообщений, направляемых Совету Федерации и Государственной Думе, образуется Коллегия Счетной палаты.

В состав Коллегии Счетной палаты входят Председатель Счетной палаты, заместитель Председателя Счетной палаты, аудиторы Счетной палаты, руководитель аппарата Счетной палаты с правом совещательного голоса.

Объекты аудита (контроля):

1) федеральные государственные органы, органы государственных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, федеральных государственных учреждений, федеральных государственных унитарных предприятий, государственных корпораций и государственных компаний, хозяйственных товариществ и обществ с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах;

2) государственные органы субъектов РФ и органы местного самоуправления;

3) юридические лица, ИП и физические лица, взаимодействующие с бюджетом на договорных началах.

СП осуществляет следующие виды контрольной и экспертно-аналитической деятельности (рис. 1.3).

Финансовый аудит (контроль) – применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета и отчетности, целевого использования бюджетных ресурсов.

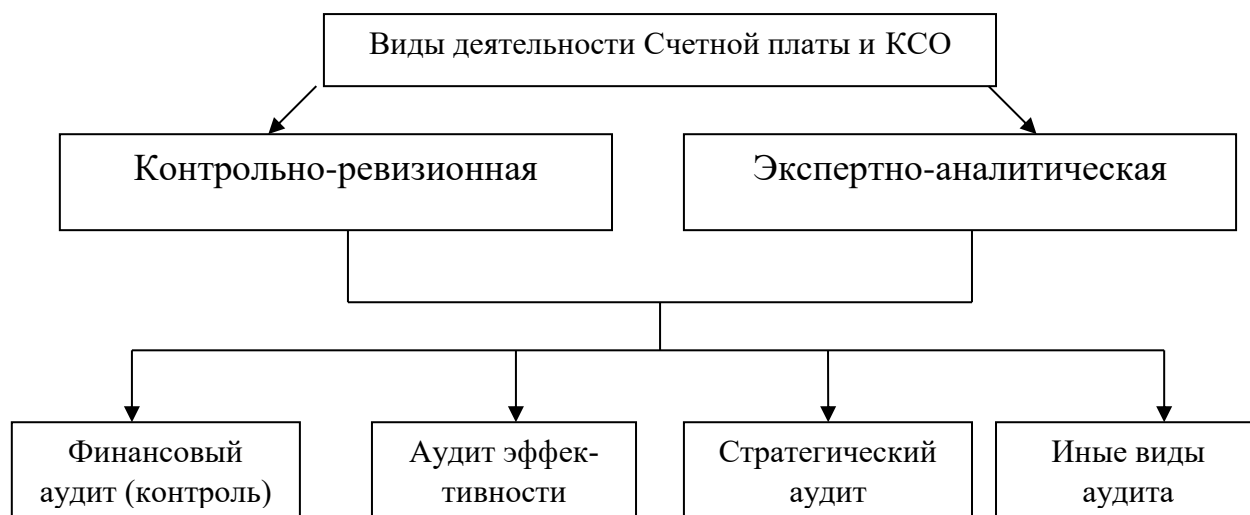


Рис. 1.3. Виды деятельности Счетной палаты РФ и КСО

Аудит эффективности – применяется в целях определения эффективности использования федеральных, региональных и муниципальных финансовых ресурсов, полученных объектами контроля для выполнения поставленных социально-экономических задач развития страны и территорий.

Стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости планов, оценки рисков при реализации стратегических целей обеспечения национально-экономической безопасности и социально-экономического развития.

Иные виды аудита:

1. Аудит государственных целевых программ РФ:

- соответствие хода и результатов реализации заданным требованиям;
- соблюдение графика выполнения отдельных этапов программ;
- соотношение результатов с затратами.

2. Аудит государственных и международных инвестиционных проектов.

3. Аудит в сфере закупок товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами контроля и аудита – проверяется обоснованность планирования закупок товаров, работ и услуг для государственных нужд, оценивается реализуемость и эффективность осуществления государственных закупок.

Оценке подлежат выполнение условий контрактов по срокам, объему, цене контрактов, количеству и качеству приобретаемых товаров, работ, услуг, а также порядок ценообразования и эффективность системы управления контрактами.

Экспертная деятельность СП основывается в соответствии с положением п. 1 ст. 12 Лимской декларации ИНТОСАИ о том, что в важных случаях высший контрольный орган может предоставить в распоряжение парламента и администрации свои профессиональные знания и опыт в форме экспертного заключения, включая замечания по проектам законов и других постановлений, относящихся к финансовым вопросам. Там же предусмотрено, что административное руководство должно нести полную ответственность за принятие или отклонение такого экспертного заключения; более того, эта дополнительная задача высшего контрольного органа не может предполагать получения от него дальнейших выводов и не может влиять на эффективность проверки.

При осуществлении этой деятельности Счетная палата проводит экспертизу и дает заключения на основании запросов и поручений:

1) Президента Российской Федерации;

2) Совета Федерации или Государственной Думы, оформленных соответствующими постановлениями;

3) депутатов ГД и членов СФ

4) комитетов и комиссий Совета Федерации и Государственной Думы;

5) органов государственной власти субъектов Российской Федерации.

Законом 41-ФЗ «О Счетной палате РФ» определен перечень проектов нормативных правовых актов и проблем, по которым Счетная палата проводит экспертизу и дает заключения:

1) по вопросам эффективности использования бюджетных средств, федеральной собственности и иных ресурсов;

2) по вопросам бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации в пределах компетенции;

3) по проектам законодательных и иных нормативных правовых актов и финансово-экономическим обоснованиям к ним по бюджетно-финансовым вопросам, вносимым на рассмотрение Государственной Думы, а также по проектам законода-

тельных актов, приводящих к изменению доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

4) по проектам международных договоров Российской Федерации, влекущих правовые последствия для федерального бюджета;

5) по государственным программам Российской Федерации (федеральным целевым программам);

6) по документам стратегического планирования Российской Федерации;

7) по докладу об итогах работы по реализации соглашений о разделе продукции.

Формы проверочных мероприятий СП установлены в соответствии с п. 1 ст. 265 БК РФ (рис. 1.4).

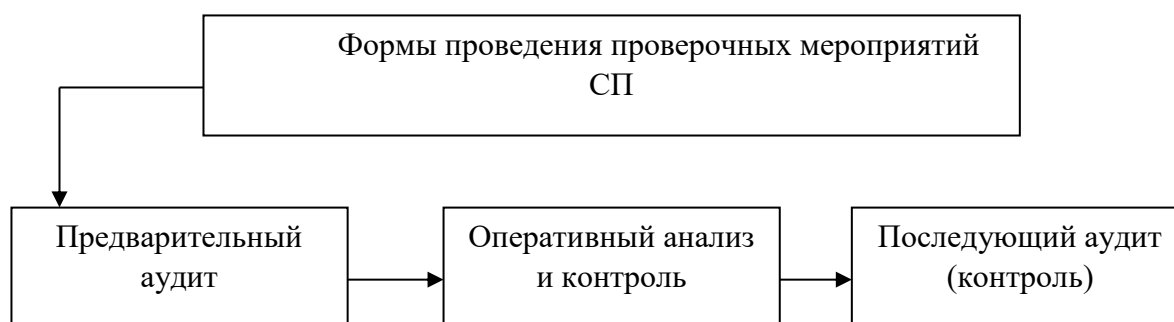


Рис. 1.4. Формы проверочных мероприятий СП РФ

Федеральным законом 41-ФЗ и Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований» предусмотрены следующие формы осуществления проверочных мероприятий Счетной палаты:

– предварительный аудит формирования бюджетов бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов;

– оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения бюджетов бюджетной системы РФ;

– последующий контроль за исполнением бюджетов бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

В рамках предварительного аудита СП РФ вправе инициировать перед субъектами права законодательной инициативы предложения по совершенствованию бюджетного законодательства Российской Федерации и развитию финансовой системы Российской Федерации, а также участвовать в законопроектной деятельности государственных органов.

На веб-сайте [www.ach.gov.ru](http://www.ach.gov.ru) СП РФ ежегодно размещает Заключение на проект Закона «О федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период», утверждаемое протоколом Коллегии СП РФ.

В рамках предварительного аудита Счетная палата осуществляет:

– анализ обоснованности показателей проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

- проверку наличия и состояния нормативной методической базы их формирования;
- оценку проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, их соответствия положениям посланий Президента Российской Федерации и иным программным документам;
- оценку качества прогнозирования доходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации, использования бюджетных средств, инвестиционной и долговой политики, а также эффективности межбюджетных отношений.

Счетная палата в процессе исполнения бюджета анализирует:

- полноту и своевременность поступлений доходов бюджета;
- кассовое исполнение бюджета в сравнении с утвержденными показателями закона о бюджете;
- выявляет отклонения и нарушения, проводит их анализ, вносит предложения по их устранению.

В рамках оперативного контроля Счетная палата ежеквартально представляет палатам Федерального Собрания оперативный доклад о ходе исполнения федерального бюджета, в котором приводится анализ данных о доходах, расходах и об источниках финансирования дефицита федерального бюджета.

При осуществлении оперативного контроля анализируются:

- ход реализации приоритетов России, определенных Президентом РФ в ежегодных посланиях Федеральному Собранию РФ о положении в стране, об основных направлениях внутренней и внешней политики государства;
- ход реализации общегосударственных программных документов, утвержденных высшими органами государственной власти России, включая Концепцию долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года;
- основные показатели социально-экономического развития России, оценка их ожидаемого исполнения за год;
- риски невыполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов в текущем периоде вследствие изменения социально-экономической ситуации, внешнеэкономической конъюнктуры, бюджетного законодательства, законодательства о налогах и сборах и таможенного законодательства;
- ход исполнения доходов и расходов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов;
- источники финансирования дефицита федерального бюджета, объемы Резервного фонда, Фонда национального благосостояния, состояние государственного долга России;
- эффективность использования и управления средствами Резервного фонда и Фонда национального благосостояния;
- эффективность использования бюджетных ассигнований Инвестиционного фонда РФ и Федерального дорожного фонда;
- ход реализации Федеральной адресной инвестиционной программы, государственных программ, федеральных целевых программ;

- эффективность и целесообразность распоряжения, управления и использования федеральной собственности;
- ход реализации мероприятий по повышению эффективности бюджетных расходов и реализации основных направлений Национальной стратегии противодействия коррупции;
- качество финансового менеджмента главных администраторов средств федерального бюджета;
- состояние и эффективность внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля);
- исполнение показателей прогноза поступлений доходов федерального бюджета;
- составление и ведение сводной бюджетной росписи; обоснованность изменений, вносимых в сводную бюджетную роспись, с использованием комплекса программных средств «КПС Роспись»;
- сводная бюджетная роспись с учетом внесенных изменений; реестры расходных обязательств субъектов бюджетного планирования и государственных внебюджетных фондов;
- реестр государственных услуг (функций), предоставляемых (осуществляемых) федеральными государственными органами; публичные нормативные обязательства; кассовый план;
- подготовка и принятие федеральными органами исполнительной власти и Правительством РФ нормативных правовых актов, необходимых для реализации федерального закона о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год и плановый период.

В рамках последующего контроля Счетная палата осуществляет внешнюю проверку годовой бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и подготавливает заключения по каждому главному администратору средств федерального бюджета. Заключения по каждому главному администратору средств федерального бюджета представляются в Государственную Думу и Совет Федерации.

Счетная палата осуществляет внешнюю проверку годового отчета об исполнении федерального бюджета и подготавливает заключение на годовой отчет об исполнении федерального бюджета. Заключение на годовой отчет об исполнении федерального бюджета представляется в Государственную Думу и Совет Федерации, а также направляется в Правительство Российской Федерации.

На web-сайте Счетной палаты (адрес сайта: [www.sch.gov.ru](http://www.sch.gov.ru)) размещено Заключение Счетной палаты Российской Федерации на отчет об исполнении федерального бюджета.

Третьим видом деятельности СП РФ является информационная деятельность. Она осуществляется посредством направления палатам Федерального собрания отчетов о результатах контрольных мероприятий, регулярного предоставления информации о своей деятельности средствам массовой информации, издания бюллетеня СП РФ, представления Совету Федерации и Государственной Думе ежегодного отчета о работе СП РФ, утверждаемого Коллегией СП РФ и подлежащего обязательному опубликованию.

Помимо рассмотренных видов деятельности Счетная палата организует свою работу по следующим направлениям:

1. Внешний государственный аудит (контроль) состояния государственного внутреннего и внешнего долга РФ, долга иностранных государств и иностранных юридических лиц перед Российской Федерацией, бюджетных кредитов.

2. Контроль за поступлением в федеральный бюджет средств от распоряжения и управления федеральной собственностью.

Счетная палата осуществляет контроль за поступлением в федеральный бюджет средств, полученных:

1) от распоряжения федеральным имуществом (в том числе от его приватизации, продажи);

2) от управления объектами федеральной собственности.

3. Внешний государственный аудит (контроль) банковской системы:

Счетная палата осуществляет государственный аудит (контроль):

1) деятельности Центрального банка Российской Федерации, его структурных подразделений, других банков и небанковских кредитных организаций, входящих в банковскую систему Российской Федерации, в части обслуживания ими федерального бюджета и других федеральных денежных средств;

2) деятельности Центрального банка Российской Федерации по обслуживанию государственного долга Российской Федерации.

Методами осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности ограничиваются пятью методами (ст. 16 ФЗ № 41):

- проверка – контрольная деятельность;
- ревизия – контрольная деятельность;
- анализ – экспертно-аналитическая деятельность;
- обследование – экспертно-аналитическая деятельность;
- мониторинг – экспертно-аналитическая деятельность.

Соответственно, СП РФ не использует такие методы финансового контроля, как надзор (который использует ФНС) и санкционирование (который использует Федеральное казначейство (ФК)).

По результатам аудита (контроля) аудитор или инспектор Счетной палаты может составить представление или предписание:

Представление Счетной палаты направляется:

– в случае выявления нарушений в хозяйственной, финансовой, коммерческой и иной деятельности объекта аудита (контроля), наносящих ущерб государству и требующих безотлагательного пресечения;

– в случае создания препятствий для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий (неправомерный отказ в предоставлении или уклонение от предоставления информации, а также предоставление заведомо ложной информации).

Представление содержит информацию о выявленных нарушениях и требования по их устранению, возмещению причиненного государству ущерба, а также привлечению к ответственности лиц, виновных в нарушениях законодательства РФ.

Представления СП РФ принимаются Коллегией Счетной палаты и подписываются аудиторами Счетной палаты либо Председателем Счетной палаты или заместителем Председателя Счетной палаты в случаях, установленных Регламентом Счетной палаты.

Объект аудита (контроля) обязан исполнить требования, указанные в Представлении в установленный срок, если срок не указан, то в течении 30 дней со дня внесения его в объект аудита (контроля).

О принятых мерах по результатам выполнения представления Счетная палата уведомляется в письменной форме руководителем объекта аудита (контроля) или лицом, исполняющим его обязанности.

Предписание СП РФ направляется:

- в случае невыполнения Представления счетной палаты;
- в случае несоблюдения сроков исполнения Представления.

В предписании Счетной палаты должны быть указаны основания для его вынесения, информация о выявленных недостатках и нарушениях законодательства Российской Федерации, требования о принятии мер по их устранению, а также устранению причин и условий таких недостатков и нарушений, сроки выполнения указанного предписания и ответственность за его невыполнение.

При невыполнении или ненадлежащем выполнении предписаний Счетной палаты Коллегия Счетной палаты может по согласованию с Государственной Думой принять решение о приостановлении всех видов финансовых платежей и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля).

Если в ходе контрольных мероприятий были выявлены нарушения бюджетного законодательства РФ, то Счетная палата выписывает Уведомление о применении бюджетных мер принуждения.

Вопросы, связанные с распределением обязанностей аудиторов, планированием деятельности, взаимодействием СП РФ с другими государственными структурами и другие вопросы, связанные с организацией деятельности Счетной палаты прописаны в Регламенте Счетной палаты (утвержденном Постановлением Коллегии СП РФ от 7.06.2016).

Счетная палата организует свою работу на основе основных направлений деятельности, годовых планов работы и годовых планов контрольных мероприятий.

Планы контрольных мероприятий формируются на основе поручений, запросов Государственной думы, Совета Федерации.

Планирование осуществляется с учетом разрабатываемых СП РФ стандартов и методических документов.

Стандарты СП РФ – внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты и требования к их результатам.

Методическая деятельность СП РФ включает:

1. Планирование и организацию контрольного мероприятия.
2. Оформление и реализацию результатов контрольного мероприятия.
3. Ревизию и тематическую проверку.

#### 4. Аудит эффективности.

Основным документом, регламентирующим организацию контрольного мероприятия Счетной палаты РФ, является стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия», утвержденный Коллегией Счетной палаты РФ от 7.09.2017 г. № 9ПК.

Контрольное мероприятие (далее – КМ) – это организационная форма осуществления контрольной деятельности, посредством которой обеспечивается реализация задач, функций и полномочий Счетной палаты в сфере внешнего государственного аудита (контроля).

Контрольное мероприятие должно отвечать следующим требованиям:

- 1) исполняется на основании годового плана работы Счетной палаты;
- 2) его проведение оформляется соответствующим распоряжением руководителя КСО;
- 3) проводится в соответствии с программой его проведения, утвержденной в установленном порядке;
- 4) по результатам КМ оформляется отчет, который в установленном порядке представляется на рассмотрение (утверждение) Коллегии Счетной палаты.

Предмет КМ – процесс формирования и использования государственных (муниципальных) средств, а также деятельность объекта контроля (аудита), опосредующая этот процесс.

Организация контрольного мероприятия включает следующие этапы, каждый из которых характеризуется выполнением определенных задач:

- 1) подготовительный этап контрольного мероприятия;
- 2) основной этап контрольного мероприятия;
- 3) заключительный этап контрольного мероприятия.

I этап. Подготовительный этап контрольного мероприятия состоит в предварительном изучении предмета и объекта контроля (далее – ОК), определении целей и вопросов мероприятия, методов его проведения, а также, при проведении аудита эффективности, критериев оценки эффективности.

Результатом данного этапа является подготовка и утверждение программы и рабочего плана проведения контрольного мероприятия.

Правильно составленная Программа КМ имеет большое значение для получения значимых результатов КМ и для их эффективной реализации.

Если в Программе КМ не была изначально обозначена та область деятельности объекта контроля, в которой затем были найдены нарушения, то это может стать основанием для отмены представления и предписания, т.е. вся работа ревизоров будет сведена к нулю.

Выявление областей, наиболее значимых для проверки, осуществляется с помощью специальных аналитических процедур.

Оценка рисков заключается в том, чтобы определить, существуют ли какие-либо факторы (действия или события), оказывающие негативное влияние на формирование и использование государственных средств в проверяемой сфере у объекта контроля (аудита).

Предварительное изучение проводится посредством сбора информации



для получения знаний о предмете и объектах контрольного мероприятия в объеме, достаточном для подготовки программы проведения контрольного мероприятия.

При подготовке контрольного мероприятия субъектом финансового контроля учитывается:

а) деятельность объекта финансового контроля, в том числе:

- общие экономические факторы и условия деятельности объекта финансового контроля;
- особенности деятельности объекта финансового контроля;
- наличие территориально обособленных подразделений объекта финансового контроля;

б) система бюджетного (бухгалтерского) учета и система внутреннего контроля объекта финансового контроля, в том числе:

- учетная политика, принятая объектом финансового контроля;
- наличие и тип компьютерной системы ведения бюджетного (бухгалтерского) учета;
- изменения в порядке отражения в бюджетной отчетности деятельности объектов финансового контроля в связи с применением новых нормативных правовых актов в области бюджетного (бухгалтерского) учета;
- наличие подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля) у объекта финансового контроля и его возможное влияние на объем контрольного мероприятия;

в) существенность разных видов информации, в том числе:

- вопросы, наиболее важные с точки зрения цели контрольного мероприятия, в том числе относительная важность разных вопросов бюджетного (бухгалтерского) учета;

- уровень существенности информации, определенный для контрольного мероприятия;

- возможность (в том числе на основе результатов контрольных мероприятий прошлых лет) существенных искажений данных бюджетной отчетности или недобросовестных действий руководства объекта финансового контроля;

- выявление неоднозначных вопросов бюджетного (бухгалтерского) учета, в том числе таких, где результат зависит от профессионального мнения лица, ответственного за ведение бюджетного (бухгалтерского) учета (например, при определении оценочных показателей);

г) прочие факторы, в том числе:

- количественный состав, профессиональная компетентность и опыт работников финансового контроля, планируемых к участию в контрольном мероприятии;

- необходимость привлечения экспертов;

- форма и сроки подготовки и представления отчетности о контрольном мероприятии.

На этапе подготовки к КМ СП РФ формирует и направляет Запрос о предоставлении необходимой информации объектом контроля (аудита).

Если в отношении объекта контроля уже проводились проверки КСО, то

Запрос направляется в КСО субъекта или муниципального образования, который ранее проводил проверку. Ответом на такой запрос будут:

- копия Отчета о результатах предыдущего КМ;
- материалы предыдущей проверки;
- копии документов, оформленным по результатам предыдущей проверки (акты, представления, предписания, уведомления).

До начала основного этапа КМ руководителям объектов КМ направляются уведомления о проведении контрольного мероприятия на данных объектах.

В уведомлении указываются наименование контрольного мероприятия, основание для его проведения, сроки проведения контрольного мероприятия на объектах, состав группы инспекторов и иных сотрудников и предлагается создать необходимые условия для проведения контрольного мероприятия.

К уведомлению могут прилагаться:

- копия утвержденной программы проведения контрольного мероприятия (или выписка из программы);
- перечень документов, которые должностные лица объекта контрольного мероприятия должны подготовить для представления инспекторам и иным сотрудникам аппарата Счетной палаты;
- перечень вопросов, на которые должны ответить должностные лица объекта до начала проведения контрольного мероприятия на объекте;
- специально разработанные для данного контрольного мероприятия формы, необходимые для систематизации представляемой информации.

II этап. Основной этап контрольного мероприятия состоит в проведении контрольных действий непосредственно на объектах контрольного мероприятия, сборе и анализе фактических данных и информации, необходимых для формирования доказательств в соответствии с целями и вопросами контрольного мероприятия, содержащимися в программе его проведения.

Результатом проведения данного этапа являются оформленные акты и рабочая документация.

При выявлении фактов нарушения требований законов и иных нормативных правовых актов следует:

- сообщить руководству объекта контрольного мероприятия о выявленных нарушениях и необходимости принятия мер по их устранению;
- если нарушены положения КоАП, то составить при необходимости протокол об административном правонарушении;
- отразить в акте по результатам контрольного мероприятия факты выявленных нарушений, причиненного ущерба, а также принятые руководством объекта контрольного мероприятия меры по устранению нарушений в ходе контрольного мероприятия (при их наличии).

При проведении контрольного мероприятия должны быть получены достаточные надлежащие надежные доказательства, подтверждающие выводы, сделанные по результатам этого мероприятия.

Доказательства представляют собой достаточные фактические данные и достоверную информацию, которые подтверждают наличие выявленных нарушений и недостатков в формировании и использовании государственных средств

и деятельности объектов контрольного мероприятия.

К доказательствам относятся: первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бюджетная, статистическая и иная отчетность, результаты процедур контроля, проведенных в ходе контрольного мероприятия, заключения экспертов, письменные заявления должностных лиц объектов финансового контроля, а также документы и сведения, полученные из других достоверных источников.

Требования к доказательствам:

1) доказательства должны быть достаточными. Доказательства считаются достаточными, если для подтверждения выводов, сделанных по результатам контрольного мероприятия, не требуются дополнительные доказательства. Достаточность представляет собой количественную меру доказательств;

2) доказательства должны быть достоверными;

3) доказательства должны относиться к делу;

4) доказательства должны быть надежными.

Доказательства считаются надежными, если они обеспечивают высокую степень уверенности в выводах, сделанных по результатам контрольного мероприятия.

Надежность доказательств зависит от их источника (внутренний, внешний) и от их формы (документальная, устная, визуальная):

– доказательства, полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

– надежность доказательств, полученных из внутренних источников, тем выше, чем эффективнее системы бюджетного (бухгалтерского) учета и внутреннего контроля объекта финансового контроля;

– доказательства, полученные непосредственно работником финансового контроля, более надежны, чем доказательства, полученные от объекта финансового контроля;

– доказательства в документальной форме и письменные заявления более надежны, чем доказательства и заявления в устной форме;

– устные и письменные заявления руководства объекта финансового контроля не являются заменой достаточных надлежащих надежных доказательств.

Доказательства более надежны, если они получены из разных источников, имеют разное содержание и при этом не противоречат друг другу.

Если доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника, должны быть определены дополнительные процедуры контроля, необходимые для выяснения причин такого несоответствия.

Доказательства получают путем проведения: инспектирования, наблюдения, запроса, подтверждения, пересчета, аналитических процедур.

1. Инспектирование представляет собой изучение записей, документов и (или) материальных активов.

2. Наблюдение представляет собой отслеживание процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение за пересчетом ма-

териальных запасов, осуществляемым сотрудниками объекта финансового контроля; наблюдение за процедурами внутреннего контроля, по которым не остаются документальных свидетельств).

3. Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами объекта финансового контроля.

При проведении контрольного мероприятия допустимы письменные запросы, адресованные третьим лицам, а также неформальные устные запросы, адресованные работникам объекта финансового контроля.

4. Подтверждение представляет собой ответ на запрос информации, содержащейся в документах бюджетного (бухгалтерского) учета (например, подтверждение наличия и величины дебиторской задолженности, полученное непосредственно у дебитора).

5. Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов, произведенных объектом финансового контроля, либо выполнение работником финансового контроля расчетов самостоятельно.

6. Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей объекта контроля с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бюджетном (бухгалтерском) учете хозяйственных операций и их причин.

Проведение контрольного мероприятия подлежит документированию.

Рабочая документация (рабочие документы), т.е. документы и иные материалы, подготавливаемые либо получаемые в связи с проведением контрольного мероприятия:

- документы, отражающие подготовку контрольного мероприятия, включая программу контрольного мероприятия;
- сведения о характере, сроках, объеме контрольного мероприятия и результатах его выполнения;
- документы о выполнении отдельных процедур контроля с указанием исполнителей и времени выполнения;
- копии договоров, соглашений, протоколов, первичной учетной документации, документов бюджетного (бухгалтерского) учета, бюджетной отчетности, иных необходимых документов;
- письменные заявления, полученные от должностных лиц и иных работников объектов финансового контроля;
- копии обращений, направленные другим органам финансового контроля, экспертам, третьим лицам и полученные от них сведения;
- копии финансово-хозяйственных документов объекта финансового контроля, подтверждающие выявленные нарушения;
- акты контрольного мероприятия, иную отчетность по результатам проведенного контрольного мероприятия;
- документы, подтверждающие, что работа, выполненная работником финансового контроля, осуществлялась под контролем более опытных работников финансового контроля.

Рабочая документация, а также документы, оформляющие результаты контрольного мероприятия, комплектуются, учитываются и хранятся в установленном порядке осуществления субъектом финансового контроля контрольной деятельности.

III этап. На заключительном этапе результаты контрольного мероприятия подлежат оформлению в письменном виде актом (рис. 1.5).

Акт должен составляться на русском языке, иметь сквозную нумерацию страниц. Показатели, выраженные в иностранной валюте, приводятся в акте в этой иностранной валюте и в сумме в рублях, определенной по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату совершения соответствующих операций.



Рис. 1.5. Случаи составления актов

По фактам, выявленным в ходе КМ, могут оформляться следующие виды актов:

- акт по фактам создания препятствий инспекторам и иным сотрудникам аппарата Счетной палаты для проведения контрольного мероприятия;
- акт по фактам выявленных на объекте контрольного мероприятия нарушений, требующих принятия незамедлительных мер по их устранению и безотлагательного пресечения противоправных действий;
- акт по факту опечатывания касс, кассовых или служебных помещений, складов и архивов на объекте контрольного мероприятия;
- акт изъятия документов объекта контрольного мероприятия.

Если при проведении контрольного мероприятия даны ответы на поставленные программой проверки вопросы и при этом нарушения и недостатки не выявлены, в акте делается запись: «Нарушений не выявлено». Это самый оптимистичный вариант для объекта контроля. Однако такое бывает нечасто.

Например, при проверке законности использования межбюджетных трансфертов (МБТ) в Заларинском районе Иркутской области в 2016 году из 11 проверенных муниципальных образований нарушения бюджетного законодательства не наблюдались только в одном муниципальном образовании.

При выявлении нарушений, требующих их незамедлительного устранения и безотлагательного пресечения Акт составляется незамедлительно в 2 экземплярах.

Инспекторы (аудиторы) СП РФ требуют от руководителя (иных должностных лиц) ОК письменных объяснений по выявленным нарушениям. Кроме того, информация о выявленных нарушениях доводится до руководителя КМ, а также до начальника соответствующей инспекции и департамента СП РФ.

Структура акта состоит из двух основных частей (п. 6.6.1 СГА 101):

1) указываются все выявленные нарушения с указанием пункта, статьи соответствующего нормативного документа (например, п... ст... БК РФ). Указанные нарушения должны строго соответствовать Классификатору нарушений (приложение 17 СГА 101);

2) ссылки на первичные документы, являющиеся доказательствами.

Результаты контрольного мероприятия, излагаемые в акте, должны подтверждаться достаточными надлежащими надежными доказательствами (основополагающая часть акта – это доказательства).

В акте при описании каждого нарушения, выявленного в ходе контрольного мероприятия, должны быть указаны: положения законодательных и нормативных правовых актов, которые были нарушены, к какому периоду относится выявленное нарушение, в чем выразилось нарушение, документально подтвержденная сумма нарушения, должностное, материально ответственное или иное лицо объекта финансового контроля, допустившее нарушение.

В акте не допускаются:

- выводы, предположения и факты, не подтвержденные доказательствами;
- морально-этическая оценка действий должностных, материально ответственных и иных лиц объекта финансового контроля;
- пометки, подчистки и иные неоговоренные исправления.

С актом должен быть ознакомлен руководитель объекта финансового контроля.

Акт представляется лицу, назначившему контрольное мероприятие, для рассмотрения и принятия соответствующих решений. Процедуры реализации КМ и сроки показаны приведены в табл. 1.2.

Внесение каких-либо изменений в подписанный инспекторами СП РФ акт на основании замечаний руководителя (ИДЛ) ОК и вновь представленных ими материалов не допускается.

По результатам проведенных контрольного или экспертно-аналитического мероприятий оформляются отчеты за подписью аудитора Счетной палаты.

Отчет в отличие от акта должен содержать выводы, предложения и рекомендации. Схема порядка утверждения отчета КМ показана на рис 1.5.

Дата утверждения отчета о результатах контрольного мероприятия считается датой окончания контрольного мероприятия.

Одновременно с отчетом утверждаются проекты представлений, информационных писем, обращений в правоохранительные органы. После утверждения Коллегией СП указанные документы должны быть зарегистрированы в АС «СА-ДЭД «Дело».

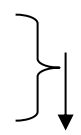
При невыполнении требований представления в указанный срок или в те-

чении 30 календарных дней (если не указан конкретный срок исполнения представления), СП РФ выписывает предписание.

В соответствии со ст. 40 Регламента СП в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения предписаний Счетной палаты член Коллегии вносит на ее рассмотрение вопрос о направлении в Государственную Думу предложения о приостановлении всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля) с приложением проекта соответствующего обращения.

Таблица 1.2

Реализация результатов КМ, отраженных в Акте

№ п/п	Процедуры реализации результатов КМ	Сроки
1.	Акт по результатам КМ предоставляется руководителем КМ в Департамент управления делами СП для регистрации	не позднее 3 рабочих дней после завершения КМ на ОК
2.	Ознакомление с актом руководителя (иных должностных лиц) ОК - с актом большого объема и большой сложности	не более 1 суток не более 3 суток
3.	В случае несогласия ОК с фактами, изложенными в Акте: ↓ Акт подписывается руководителем (иные должностные лица) ОК с указанием наличия возражений ↓ Формулируются возражения, которые направляются в Счетную палату	не более 5 рабочих дней после представления Акта для ознакомления
4.	Аудитор СП готовит Заключение на представленные возражения	в течении 5 рабочих дней с даты поступления возражений
5.	В случае отказа руководителя (иных должностных лиц) ОК подписать Акт, в Акте делается специальная запись об отказе его подписать ОК.	При этом обязательно указываются: – дата, свидетели – время – обстоятельства Получения отказа 

Обращение подписывается Председателем Счетной палаты или заместителем Председателя Счетной палаты на основании решения Коллегии и направляется Председателю Государственной Думы.

В случае согласования Государственной Думой предложения Счетной палаты о приостановлении всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля) член Коллегии вносит на ее рассмотрение проект соответствующего решения в виде постановления Коллегии.

Порядок утверждения отчета КМ представлен на рисунке 1.6.

Постановление Коллегии с приложением копии постановления Государственной Думы направляется руководителю объекта аудита (контроля), в Федеральное казначейство, кредитные организации, в которых имеются счета объекта аудита (контроля), а также в случае необходимости в Центральный банк Российской Федерации.

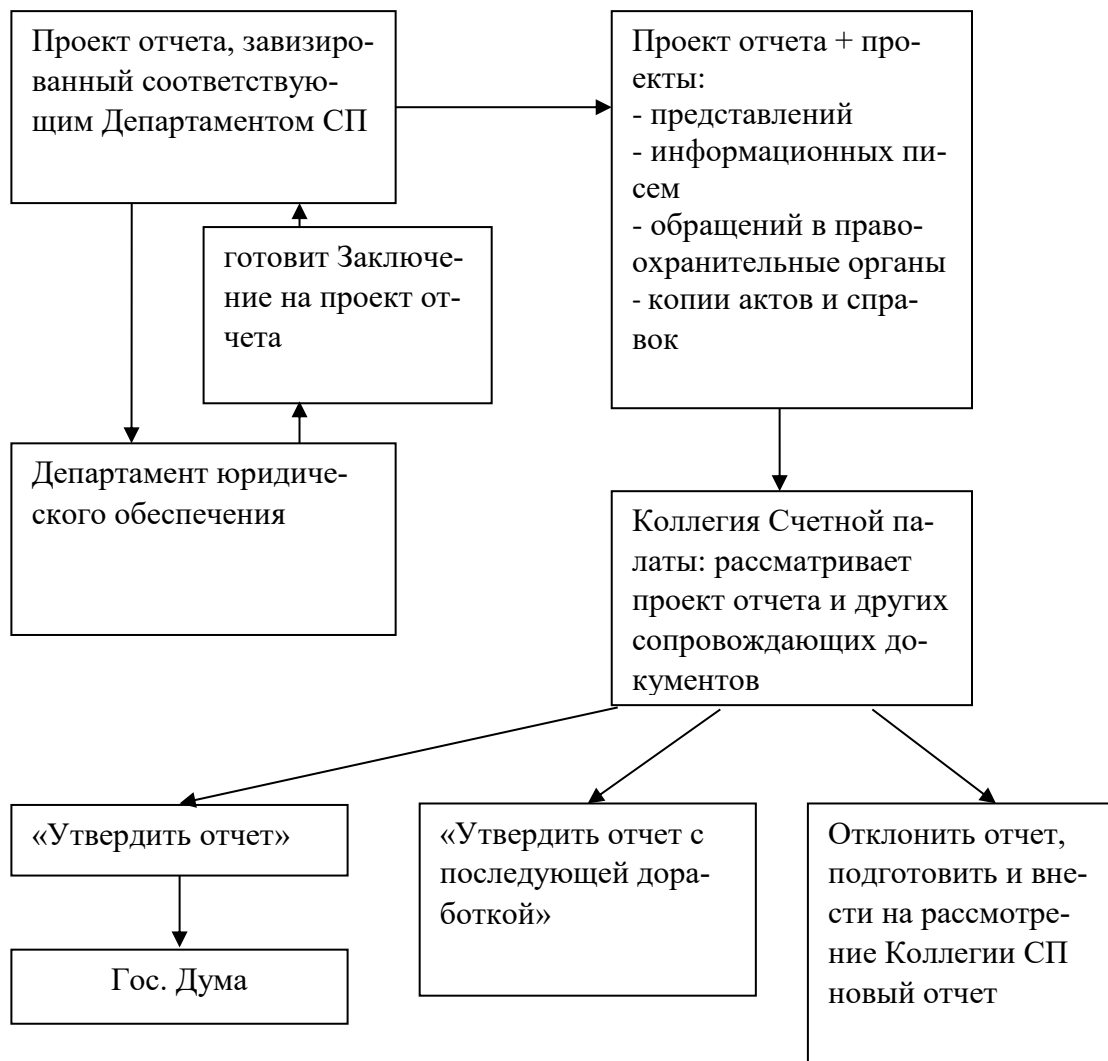


Рис. 1.6. Порядок утверждения отчета КМ

Копия постановления Коллегии о приостановлении всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля) направляется в Государственную Думу для информации.

В случае выполнения руководителями объектов аудита (контроля) требований, содержащихся в предписании Счетной палаты, член Коллегии вносит на ее рассмотрение письменное мотивированное предложение о прекращении приостановления всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля), а также проект соответствующего решения Коллегии.

Решение о прекращении приостановления всех видов финансовых платежных и расчетных операций по счетам объектов аудита (контроля) принимается



Коллегией СП, оформляется постановлением Коллегии СП и направляется руководителям объектов аудита (контроля), в Федеральное казначейство, в кредитные организации, в которых имеются счета объектов аудита (контроля), а также в случае необходимости в Центральный банк Российской Федерации.

Актуальным и значимым видом деятельности Счетной палаты сегодня является аудит эффективности.

Аудит эффективности (АЭ) – это тип финансового контроля, осуществляемого посредством проведения контрольного мероприятия, целями которого являются определение эффективности использования государственных средств, полученных проверяемыми организациями и учреждениями для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач и выполнения возложенных функций.

Проведение АЭ регламентируется стандартом СП РФ – СГА 104 «Аудит эффективности». Цели аудита эффективности показаны на рис. 1.7.

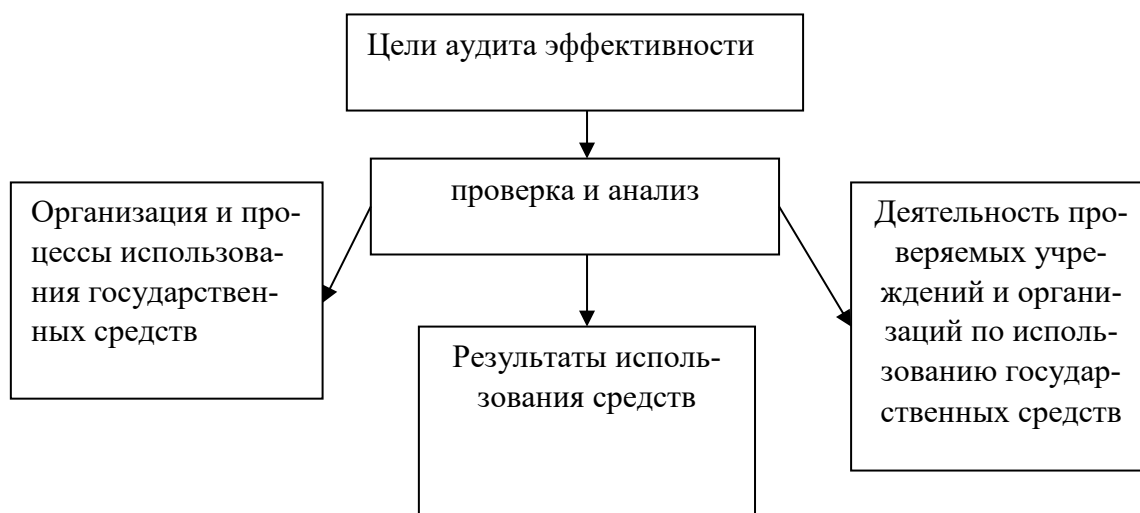


Рис. 1.7. Цели эффективности использования государственных средств

Эффективность использования государственных средств (в соответствии с СФК 104) рассматривается в трех аспектах: экономичность, продуктивность и результативность.

1. Экономичность – наилучшее соотношение между результатами и ресурсами бюджета, затраченными на достижение этих результатов.

СГА 104 определяет две разновидности экономичности (рис. 1.8).

Определение экономичности использования государственных средств проверяемым объектом осуществляется посредством проверки и анализа источников и способов приобретения необходимых ресурсов (например, проведение конкурсов). Проводится сравнение затраченных объектом проверки средств на приобретение ресурсов с аналогичными показателями предыдущего периода или с показателями других организаций.

Для оценки экономичности использования государственных средств необходимо установить, имелись ли у объекта проверки возможности приобретения

ресурсов наиболее экономным способом и их более рационального использования для того, чтобы достигнуть поставленные цели на основе использования меньшего объема государственных средств или получить более высокие результаты деятельности при заданном объеме средств.

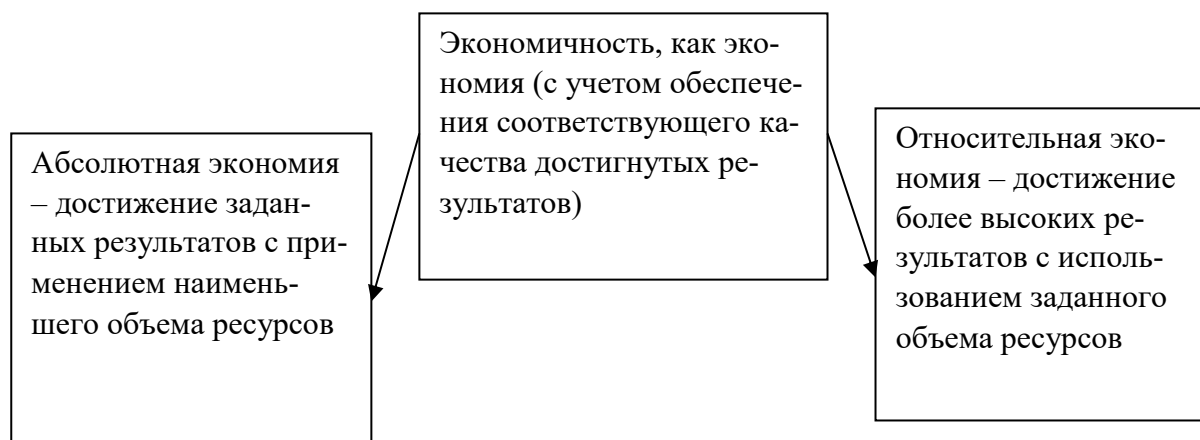


Рис. 1.8. Виды экономичности при определении эффективности использования государственных средств

В экономике соотношение между затраченными ресурсами и результатами их использования отражают два показателя:

1) ресурсоемкость ( $Re$ );

2) ресурсоотдача ( $Ro$ ).

Ресурсоемкость ( $Re$ ) =  $R/Q$ , где  $R$  – ресурсы,  $Q$  – результаты.

Ресурсоемкость показывает сколько руб. коп. ресурсов было затрачено для получения 1 руб. результатов.

Ресурсоотдача показывает сколько руб. коп. получено с 1 руб. затрат.

Например: социально значимый эффект от строительства центра реабилитации инвалидов оценивается в 585 млн руб., затрачено на строительство центра 688 млн. руб.

$$Re = 585/688 = 0,85 \text{ руб.}$$

$$Ro = Q/R = 1,18 \text{ руб.}$$

Если были бы получены обратные показатели ресурсоемкости и ресурсоотдачи, то экономичность в этом случае расценивалась бы как низкая.

Показатель ресурсоемкости целесообразно рассчитывать при определении экономичности.

Ресурсоотдача же характеризует второй аспект экономичности – продуктивность.

2. Продуктивность ( $\Pi$ ) характеризует рациональность использования ресурсов.

$\Pi = V$  произведенной продукции (товаров, работ, услуг)/Затраты на получение этого  $V$  продукции (товаров, работ, услуг);

Затраты:

- материальные;
- финансовые;

- трудовые;
- другие ресурсы.

Использование государственных средств объектом проверки может быть оценено как продуктивное в том случае, когда затраты ресурсов на единицу произведенной продукции и оказанной услуги или объем произведенной продукции и оказанной услуги на единицу затрат будут равны или меньше соответствующих запланированных показателей.

Например:

Затраты факт. на 1 ед. продукции  $\leq$  Затраты план. на 1 ед. продукции.

Для оценки продуктивности использования государственных средств должны применяться плановые и фактические результаты деятельности объекта проверки, выраженные в соответствующих количественных показателях, а также нормативы бюджетных расходов на оказание государственных услуг и другие нормативы, определяющие планируемые уровни затрат различных видов ресурсов.

Если такие нормативы отсутствуют, фактически полученные соотношения между затратами и результатами сравниваются с аналогичными соотношениями, достигнутыми объектом в предшествующий период, или же с соотношениями между затратами и результатами в других организациях или учреждениях Российской Федерации, осуществляющих деятельность в проверяемой сфере использования государственных средств.

3. Результативность характеризуется:

- 1) степенью достижения запланированных результатов ( %);
- 2) определением экономической результативностью и социально-экономическим эффектом.

Результативность оценивается с помощью метода сравнения достигнутых и запланированных экономических результатов:

- объемы произведенной продукции;
- количество оказанных услуг;
- количество людей, получивших государственные услуги.

Социально-экономический эффект показывает, как экономические результаты использования государственных средств или деятельности проверяемых объектов оказали влияние на удовлетворение потребностей экономики, общества, какой-либо части населения или определенной группы людей, то есть тех, в чьих интересах были использованы государственные средства.

В случаях, когда бюджетные средства израсходованы на оказание определенных услуг в полном объеме, результатом бюджетных расходов будет наличие данных услуг в запланированном количестве и требуемого качества.

Но если эти услуги не обеспечивают удовлетворение потребностей тех, для кого они предназначены, социально-экономический эффект оценивается как весьма низкий.

Например, из бюджета были выделены средства на строительство специальных учебных заведений для получения профессионального образования инвалидов. Государственные средства были потрачены полностью, количество и качество запланированных объектов профессионального образования инвалидов соответствует запланированным параметрам.

Однако указанное количество и качество специальных учебных заведений не в полном объеме удовлетворяет потребности инвалидов в пределах конкретной территории в получении профессионального образования.

При этом в целевой программе, в соответствии с которой производилось строительство указанных объектов был критерий эффективности о том, что количество специальных учебных заведений должно полностью обеспечивать потребности инвалидов конкретной территории на получение профессионального образования.

Отличия аудита эффективности от финансового аудита:

1) более сложная методология проведения АЭ. Чаще чем при финансовом аудите приходится прибегать к услугам компетентных экспертов;

2) в процессе АЭ используется значительный объем контрольных, аналитических и оценочных методов и процедур, собирается обширная информация и изучается большое количество документов и материалов для формирования доказательств, которые требуют значительных затрат времени, трудовых и финансовых ресурсов;

3) особенностью осуществления аудита эффективности является срок его проведения, который должен быть, как правило, в пределах 6 – 12 месяцев, а также соотношение затрат времени между этапами, которое может варьироваться в каждом конкретном случае в зависимости от целей, характера предмета, объектов и масштаба проведения аудита эффективности.

Этапы АЭ:

1. Подготовка к проведению АЭ:

- предварительное изучение предмета и объекта аудита;
- определение целей;
- формулирование вопросов
- выбор критериев оценки эффективности;
- определение способов проведения аудита эффективности;
- утверждение программы.

2. Проведение АЭ – проверка и анализ:

- организации и процессов использования государственных средств;
- результатов использования государственных средств;
- отдельных аспектов использования государственных средств в деятельности ОА.

3. Оформление результатов АЭ – составление отчета с рекомендациями по повышению эффективности использования государственных средств.

Ключевой процедурой подготовительного этапа АЭ является выбор критериев оценки эффективности.

Критерии оценки эффективности формулируются как утверждения, указывающие, каким качественным характеристикам, или количественным значениям должны соответствовать организация, процессы и результаты использования государственных средств или деятельность объектов АЭ в соответствии с его поставленными целями.

При опросе работников контрольно-счетных органов (КСО) РФ 97 % из них указали в анкете, что выбор критериев оценки эффективности – наиболее

сложная процедура его проведения. В 68 % отчетов КСО по результатам АЭ критерии оценки эффективности отсутствуют, в 32 % отчетов эти критерии не соответствуют правилам их отбора, указанным в СФК 104.

Причиной такого положения является отождествление таких понятий как «критерий оценки эффективности» и «показатель оценки эффективности».

### Критерий ≠ Показатель

Критерий – это ориентир, который нужно достичь. В АЭ – это признак, на основании которого формируется оценка качества объекта, процесса, измеритель такой оценки.

Критерий оценки эффективности состоит из двух частей:

- признак, на основании которого делается оценка (увеличение количества специальных учреждений для инвалидов);
- измеритель такой оценки:
- увеличение учреждений до полного обеспечения потребности инвалидов в профессиональном образовании;
- в образовательных учреждениях должны быть созданы все необходимые учебные, медицинские и бытовые условия для обучения инвалидов.

Или в аспекте качества образования:

- признак, на основании которого делается оценка в специальных учреждениях для инвалидов – наличие образовательных программы, учитывающих специфику профессионального обучения инвалидов;
- измеритель такой оценки – указанные образовательные программы должны обеспечивать профессиональную интеграцию инвалидов в общество.

Для оценки степени эффективности использования государственных средств показатели деятельности ОА сравниваются с критериями.

Показатель – величина, характеризующая какую-либо сторону деятельности объекта АЭ: заработная плата; прибыль; выручка.

Показатели сами по себе не могут свидетельствовать о степени эффективности, поскольку они лишь характеризуют различные аспекты и конкретные результаты использования государственных средств.

Для оценки эффективности использования государственных средств должен использоваться лишь термин «критерий», который представляет собой признак, на основании которого формируется оценка качества объекта, процесса, измеритель такой оценки.

Источники критериев оценки эффективности:

- 1) результаты работы ОА в предшествующие периоды или других организаций, которые осуществляют подобную деятельность;
- 2) НПА, регламентирующие деятельность ОА: нормативы, стандарты.

Для того чтобы выбранные критерии служили основой результатов аудита эффективности, необходимо провести обсуждение перечня выбранных критериев. Желательно согласовать перечень критериев с руководством ОА. Необходимо учитывать, что если критерии оценки эффективности не будут восприняты

ОА, то затем будут оспариваться и результаты контрольного мероприятия, проведенного в рамках АЭ.

СГА 104 устанавливает следующие требования, предъявляемые к критериям оценки эффективности использования государственных средств:

1. Объективность, т.е. всесторонний охват проверяемой сферы использования государственных средств и специфики деятельности ОА, а также рисков неэффективности использования государственных средств.

Например: в социальной сфере (образование, здравоохранение) некорректно устанавливать критерием эффективности объем доходов от предоставления платных услуг, поскольку цель создания учреждений образования, здравоохранения – это не получение прибыли, а получение социально значимого эффекта. Поэтому в здравоохранении критерием эффективности является:

- снижение смертности, прежде всего, от сердечно-сосудистых заболеваний на 20 %;

- увеличение ежегодной диспансеризации населения до 50 % и более всех жителей территории;

- прирост рождаемости на 10–20 % ежегодно.

2. Четкость формулировки (конкретность) – критерий эффективности не должен быть двусмысленным, неконкретным. Выбранные критерии не должны подвергаться различным интерпретациям ни со стороны проверяющих или проверяемых, ни со стороны будущих пользователей отчета о результатах данного аудита эффективности.

Этим правилам не соответствуют, например, критерии оценки эффективности использования государственных средств в рамках проекта «Образование», в которой могут быть установлены, в частности, следующие критерии оценки эффективности деятельности объектов проверки:

- увеличена доля учащихся, получивших образование с использованием информационных технологий;

- увеличено количество образовательных учреждений, активно реализующих инновационные образовательные программы;

- увеличена доля педагогических работников, реализующих инновационные педагогические технологии и авторские программы;

- уменьшена доля учащихся асоциального поведения.

Приведенные формулировки не могут служить критериями, поскольку не содержат конкретных значений того, что должно быть достигнуто в результате реализации проекта «Образование».

Увеличение или уменьшение доли (количества) – это относительные понятия, которые характеризуют возможные результаты бюджетных расходов. Но сами по себе они не могут определять, эффективно ли в данных случаях использованы бюджетные средства.

Предположим, что по результатам проверки установлено уменьшение доли учащихся асоциального поведения на 0,8 %. Означает ли это, что государственные средства использованы эффективно? Для ответа на данный вопрос необходимо выяснить, на сколько процентов планировалось снизить долю уча-

щихся асоциального поведения, а затем использовать значение данного показателя в качестве критерия для оценки эффективности.

3. Сравнимость критериев эффективности состоит в том, чтобы они увязывались с критериями оценки эффективности, использованными при проведении аналогичного аудита эффективности в данной сфере использования государственных средств или на подобных объектах, а также сами могли применяться при проведении аналогичного аудита эффективности.

Например, во всех СОШ критерием оценки эффективности может быть:

- 100 % сдача ЕГЭ (ГИА) не ниже установленного минимального порога баллов;
- количество ежегодно проведенных олимпиад по одному предмету – не менее трех;
- уровень заработной платы преподавателя – не ниже средней по региону.

4. Достаточность – количество выбранных критериев (К) оценки эффективности использования государственных средств должно соответствовать количеству целей и вопросов (В), установленных в Программе контрольного мероприятия по АЭ (рис. 1.9).

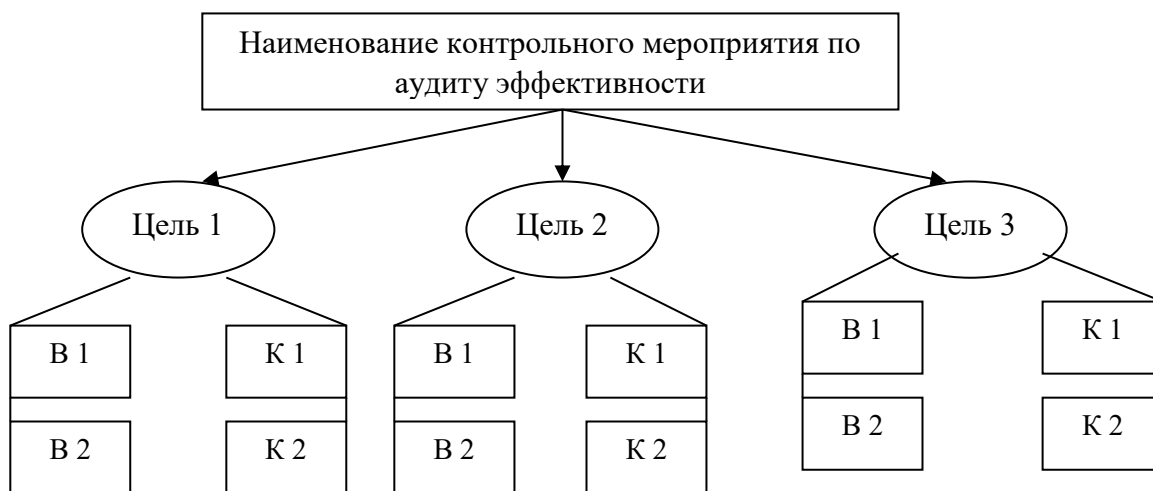


Рис. 1.9. Взаимосвязь между целями, вопросами и критериями АЭ

Виды критериев очень различаются в зависимости от предмета и объекта АЭ.

Например, одним из критериев АЭ может быть упущенная выгода. Если ГРБС располагает имуществом, которое не используется, но при этом может быть сдано в аренду. Речь идет об упущенной выгоде, о неэффективном использовании государственной собственности.

Например, если министерство (ведомство) имеет квартиру для служебных целей (для дипломатических целей, для приема делегаций). При этом служебная квартира простаивает в период отсутствия делегаций, то имеет место упущенная выгода. Поскольку в период отсутствия делегаций квартиру возможно сдавать в аренду, получая дополнительный неналоговый доход в бюджет.

Содержание критериев зависит также от того, какой из аспектов эффективности оценивается: экономичность, продуктивность, результативность.

1. Если оценивается экономичность использования государственных

средств, то критериями оценки эффективности (КОЭ) могут быть:

- цена государственного контракта (первоначальная, средняя, фактическая);
- количество государственных контрактов с одним поставщиком;
- стоимость проектно-сметных работ.

Экономия может возникнуть, если ГРБС производит строительство нескольких однотипных объектов (детских садов, школ, домов культуры). При этом использует одну и ту же проектно-сметную документацию, т.е. экономит на разработке проектно-сметной документации.

2. Поскольку продуктивность использования государственных средств характеризует затраты бюджета на оказание единицы государственной услуги, то при оценивании продуктивности использования государственных средств, то КОЭ могут быть:

- затраты в руб. коп. на оформление документа установленного образца. Например, затраты на оформление заграничного паспорта с использованием сайта электронных государственных услуг будет дешевле, чем та же самая услуга без использования сайта. Поскольку, затраты рабочего времени государственного служащего, занимающегося оформлением заграничного паспорта с личным приемом гражданина, будут больше;
- затраты на содержание 1 койко-места в день в лечебном учреждении.

Сегодня ГРБС, как администраторы бюджетных средств изыскивают возможности сокращения расходов на оказание единицы государственной услуги (использование новых электронных технологий, специальных технических средств для диагностики и лечения и т.д.)

3. Если оценивается результативность использования государственных средств, то КОЭ – количественные, ими могут быть:

- количество врачебных посещений в день;
- количество выпускников вузов трудоустроившихся по специальности;
- количество граждан, посетивших библиотеку или музей в год.

Для того, чтобы оценка эффективности использования государственных средств была всесторонней необходимо использовать 4 группы критериев оценки эффективности использования государственных средств:

1) группа: количественные значения критериев выражаются в натуральных и стоимостных показателях, характеризующих достигнутые результаты использования государственных средств или деятельности объекта аудита эффективности. Например:

- для госкорпораций и госкомпаний – объемы производства продукции и оказания услуг, себестоимость продукции и объем полученной прибыли;
- для казенных и бюджетных учреждений – количество выпускников школ и вузов, количество врачебных посещений в поликлинике, количество музеев, библиотек, стадионов.

2) группа: качественные значения критериев включают характеристики различных аспектов использования государственных средств или деятельности объектов аудита эффективности.

Например:



- построенные объекты должны обеспечивать требуемые бытовые условия;
- качество дорожного покрытия должно соответствовать строительным нормативам (СНИПам).

3) группа: относительные значения критериев выражаются в соотношениях между различными результатами, достигнутыми в деятельности объектов аудита эффективности, которые характеризуют их состояние и структуру.

Относительные значения критериев, как правило, устанавливаются в процентах.

Например:

- доля выпускников вузов, получивших диплом с отличием;
- доля госслужащих, имеющих ученую степень кандидата наук или магистра;
- уровень безработицы.

4) динамические значения критериев отражают изменения как количественных, так и относительных значений за определенные периоды времени.

Например, темпы роста (снижения) продукции и услуг, прибыли и доходности, рождаемости и смертности.

Важной особенностью АЭ является правильный выбор способов и методов проведения аудита.

Наиболее распространенный метод получения информации при проведении АЭ – обследование.

Под обследованием понимаются анализ и оценка состояния определенной сферы деятельности объекта контроля (имущественного, финансового), оперативное выявление положения дел по определенному вопросу.

Задачи проведения обследования:

- диагностика финансового состояния объекта контроля;
- анализ исполнения бюджетных назначений, в том числе в рамках реализации государственного (муниципального) задания;
- анализ использования государственных субсидий;
- анализ соблюдения инструкций, нормативов, лимитов.

При указанном методе источниками первичной информации могут быть фактические данные, полученные из нескольких различных источников, имеющих непосредственное отношение к предмету или деятельности объекта аудита эффективности.

При решении вопроса о проведении обследования в рамках АЭ следует учитывать:

- насколько данные, полученные в результате обследования, могут быть использованы для соответствующих выводов по рассматриваемой проблеме;
- наличие уже существующей информации по данной проблеме в других организациях, занимающихся сбором соответствующих данных и имеющих результаты проведенных обследований, которые касаются предмета аудита эффективности;
- возможность осуществления такой выборки респондентов, которая позволит сделать обобщенные выводы относительно всей изучаемой проблемы;
- наличие ресурсов, необходимых для проведения обследования.

Обследование может проводиться непосредственно инспекторами или привлеченными специалистами. Должны быть подготовлены соответствующие формы и другие необходимые материалы, а также осуществлена обоснованная выборка объектов обследования. В рабочих документах необходимо четко описать методику, использованную в процессе обследования.

Результаты аудита эффективности получают путем анализа и сравнения собранных фактических данных с утвержденными критериями оценки эффективности.

Если реальные результаты использования государственных средств в проверяемой сфере и организация деятельности объектов проверки соответствуют установленным критериям, это означает, что государственные средства используются с достаточной степенью эффективности.

Их несоответствие свидетельствует о наличии недостатков и необходимости улучшения организации деятельности объектов проверки по использованию государственных средств. В случае выявления недостатков заключения должны содержать конкретные факты, свидетельствующие о неэффективном использовании государственных средств в проверяемой сфере или объектами проверки.

Результаты такого сравнительного анализа находят отражение в отчете.

Отчет по результатам АЭ обязательно должен содержать рекомендации по повышению эффективности использования государственных средств.

Рекомендации необходимо формулировать таким образом, чтобы они были:

- экономически эффективными, то есть расходы, связанные с их выполнением, не должны превышать получаемую выгоду;
- направлены на получение результатов от их внедрения, которые можно оценить или измерить;
- четкими и простыми по форме.

В соответствии со ст. 35 ФЗ № 41-ФЗ «О Счетной палате РФ» и Регламентом Счетной палаты СП РФ самостоятельно разрабатывает и утверждает в установленном порядке стандарты Счетной палаты – внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты и (или) требования к их результатам.

Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований утверждены Коллегией СП РФ.

Стандарты Счетной палаты являются обязательными для исполнения всеми должностными лицами и иными сотрудниками Счетной палаты.

Назначение стандартов внешнего государственного и муниципального финансового контроля состоит в следующем:

1. Унификация подходов КСО к разработке стандартов, к подготовке, проведению контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и оформлению их результатов поскольку функционирование КСО базируется на принципах бюджетного федерализма, то в КСО отсутствует вертикальная структура власти.

Необходимость обеспечить соблюдение общих принципов внешнего государственного и муниципального финансового контроля потребовало разработки общих требований к стандартам КСО.

2. Внедрение в практику контрольно-счетных органов научных достижений и новых технологий в целях уменьшения трудоемкости контрольных процедур.

3. Снижение рисков контроля.

Структура стандарта не является произвольной. Стандарт обязательно должен содержать:

- перечень правовых актов, являющихся основанием для разработки стандарта и НПА, которыми сотрудник КСО должен руководствоваться при выполнении стандарта;

- описание назначения стандарта, его целей и задач, конкретных проблем, решение которых обеспечивается его применением;

- описание сферы применения стандарта – общая характеристика деятельности контрольно-счетного органа, которую регулирует стандарт (объект стандартизации), указание при необходимости категорий работников контрольно-счетного органа, которые должны руководствоваться стандартом;

- особенности применения стандарта (при необходимости) – перечень случаев и условий, при которых стандарт не должен применяться либо применение стандарта является приоритетным по сравнению с другими стандартами;

- определение основных терминов и понятий (при необходимости) – перечень терминов и понятий, используемых в стандарте, с их определениями либо указание на другие документы, устанавливающие определения используемых в стандарте терминов и понятий;

- общие принципы и подходы к осуществлению соответствующей деятельности;

- необходимые этапы и процедуры осуществления соответствующей деятельности;

- состав и содержание формируемых в ходе осуществления соответствующей деятельности документов.

Стандарты контрольно-счетного органа подразделяются на две группы.

Первая группа – «Общие стандарты», которые определяют общие требования, характеристики, правила и процедуры проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий как форм осуществления контрольной и экспертно-аналитической деятельности.

Вторая группа – «Специализированные стандарты», которые должны определять порядок проведения совместных и параллельных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, дополнять или раскрывать отдельные положения общих стандартов для регулирования отдельных вопросов осуществления контрольной, экспертно-аналитической и иных видов деятельности контрольно-счетных органов.

Стандарт подлежит признанию утратившим силу в случаях:

- стандарт не соответствует вновь принятым законодательным и иным нормативным правовым актам Российской Федерации, при этом объем изменений, подлежащих внесению в связи с этим в стандарт, превышает 50 процентов

текста и (или) существенно изменяет его структуру;

- взамен действующего стандарта утвержден новый стандарт;
- положения стандарта включены в другой утвержденный стандарт;
- в иных обоснованных случаях.

Для проведения контрольных мероприятий, совместных с правоохранительными органами КСО используется стандарт СОД 17.

Подготовка предложений правоохранительным и иным государственным органам о проведении контрольных мероприятий с их участием осуществляется при формировании плана работы Счетной палаты на очередной год

Направления деятельности, возглавляемые аудиторами Счетной палаты, подготавливают предложения о проведении контрольных мероприятий с участием правоохранительных и иных государственных органов на очередной год и направляют их за подписью Председателя Счетной палаты (в его отсутствие – заместителя Председателя Счетной палаты) в адрес правоохранительных и иных государственных органов.

При получении от правоохранительных и иных государственных органов до 1 ноября года, предшествующего планируемому, положительного ответа аудитор Счетной палаты вносит предложение о проведении контрольного мероприятия в проект плана работы Счетной палаты на очередной год.

Аудиторы Счетной палаты, получившие поручение о рассмотрении обращения, принимают одно из следующих решений:

- включить в проект плана работы Счетной палаты на очередной год проведение контрольного мероприятия в соответствии с предложением правоохранительного и иного государственного органа;
- включить отдельные вопросы из предложения правоохранительного и иного государственного органа при проведении иных контрольных мероприятий, которые предусматриваются проектом плана работы Счетной палаты на очередной год;
- отклонить предложение правоохранительного и иного государственного органа.

Если в ходе выполнения годового плана работы в Счетную палату поступило поручение или обращение, обязательное для включения в план работы Счетной палаты, исполнение которого поручено одновременно правоохранительным и иным государственным органам, Председатель Счетной палаты (в его отсутствие – заместитель Председателя Счетной палаты) поручает аудитору (аудиторам) Счетной палаты, к компетенции которого (которых) относятся вопросы обращения, подготовить предложения о возможности проведения контрольного мероприятия и представить их на рассмотрение Коллегии Счетной палаты.

В адрес органа государственной власти, от которого поступило поручение, направляется информация о решении Коллегии Счетной палаты о проведении контрольного мероприятия с участием правоохранительных и иных государственных органов в срок не более 14 календарных дней со дня рассмотрения вопроса на заседании Коллегии Счетной палаты.

В адрес правоохранительного и иного государственного органа направляется обращение за подписью Председателя Счетной палаты (в его отсутствие – заместителя Председателя Счетной палаты) с предложением о принятии участия в контрольном мероприятии и предварительных сроках его проведения.

При получении от правоохранительного и иного государственного органа положительного ответа на обращение Счетной палаты контрольное мероприятие в установленном порядке включается в план работы Счетной палаты.

Для проведения контрольного мероприятия Счетная палата в срок не менее 14 календарных дней до начала контрольного мероприятия подписывает с одним или несколькими правоохранительными и иными государственными органами соответствующий протокол, в котором определяются:

- 1) наименование контрольного мероприятия;
- 2) предмет контрольного мероприятия;
- 3) сроки проведения контрольного мероприятия;
- 4) лица, ответственные за проведение контрольного мероприятия;
- 5) условия и вопросы участия каждой из сторон исходя из их функций и полномочий, определенных законодательством, соглашениями и договорами о сотрудничестве между Счетной палатой и правоохранительными и иными государственными органами;
- 6) порядок обмена информацией, оформления результатов контрольных действий, в том числе форма, порядок подписания и согласования итоговых документов, составляющий служебную тайну;
- 7) порядок подготовки и принятия решений по результатам контрольного мероприятия;
- 8) порядок и условия передачи итоговых документов.

Оформление протокола производится в соответствии с требованиями по защите информации, составляющей государственную, служебную и иную охраняемую законом тайну.

Подписание протокола сторонами осуществляется в установленном порядке, в том числе с применением электронной подписи.

При проведении контрольных мероприятий с участием правоохранительных или иных государственных органов Российской Федерации руководство указанными мероприятиями осуществляется представителем Счетной палаты.

В процессе проведения контрольного мероприятия стороны осуществляют взаимодействие путем проведения рабочих совещаний и консультаций, обмена документами и информацией, определенных протоколом.

В случае возникновения между сторонами разногласий по вопросам организации, проведения и оформления результатов контрольного мероприятия стороны для их разрешения проводят переговоры и согласительные процедуры, определенные протоколом.

На заседание Коллегии Счетной палаты при рассмотрении результатов контрольного мероприятия могут приглашаться руководители или уполномоченные ими должностные лица правоохранительных и иных государственных органов, участвующих в контрольном мероприятии, а также при необходимости руководители проверенных организаций (объектов контроля).

По решению Коллегии Счетной палаты копии отчета о результатах контрольного мероприятия направляются в правоохранительный и иной государственный орган, принимавший участие в контрольном мероприятии.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте понятие государственного аудита и государственного финансового контроля
2. Охарактеризуйте субъекты государственного аудита (государственного финансового контроля)
3. Охарактеризуйте объекты государственного аудита (государственного финансового контроля)
4. Охарактеризуйте методы государственного аудита (государственного финансового контроля)
5. Опишите состав и структуру Счетной палаты Российской Федерации
6. Рассмотрите виды деятельности Счетной палаты Российской Федерации
7. Дайте понятие и опишите этапы контрольного мероприятия, проводимого Счетной палатой Российской Федерации
8. Дайте понятие и опишите основной этап контрольного мероприятия
9. Дайте понятие и опишите процедуру оформления и реализации результатов контрольного мероприятия
10. Опишите структуру стандартов Счетной палаты Российской Федерации

## **2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ ГФК**

### **2.1. Международные стандарты ВОФК**

Принципы и стандарты системы государственного финансового контроля с 2013 года приведены в соответствие со стандартами ИНТОСАИ и ЕВРОСАИ, также унифицирован перечень форм, методов и объектов финансового контроля в Российской Федерации с международными, что было одним из необходимых условий для вступления России во Всемирную торговую организацию (ВТО).

Важнейшим международным документом в области финансового контроля, закрепляющим его цель, задачи и основные принципы, является Лимская декларация руководящих принципов контроля. Россия присоединилась к ней в 1995 г. одновременно с вступлением в ИНТОСАИ. Таким образом, при осуществлении финансового контроля прежде всего необходимо руководствоваться целью и принципами, установленными данным документом. Согласно ст. 1 Лимской декларации, характеризующей цель финансового контроля, «организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой 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»<sup>1</sup>.

Лимскую декларацию можно рассматривать как общемировую образцовую доктрину, которую каждое государство должно имплементировать в свое законодательство, а также неуклонно реализовывать установленные ею принципы при осуществлении финансового контроля. В комментариях ИНТОСАИ к Лимской декларации указано, что главная цель этого важнейшего документа – «призвать к независимому контролю, а для этого в каждой стране должны существовать хорошо функционирующие институты правового обеспечения, которые можно найти лишь в демократическом государстве, основанном на верховенстве закона». Соответственно, только демократически зрелые и ориентированные на обеспечение законности страны могут проводить действительно независимый контроль в финансово-бюджетной сфере.

ИНТОСАИ (ИНТОСАИ) – Международная организация высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) является автономной организацией внешнего государственного финансового контроля. Более 50 лет она предоставляет высшим органам аудита (ВОА) законодательную базу для обмена данными и

---

<sup>1</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята в г. Лиме 17–26 октября 1977 г. IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ)). URL: [www.issai.org](http://www.issai.org).

приумножения информации, а также способствует совершенствованию международного государственного контроля, в целях повышения уровня профессионального опыта, репутации и влияния ВОА в странах участницах соглашения. Согласно девизу ИНТОСАИ: «*Experientia mutua omnibus prodest*», обмен опытом, между членами ИНТОСАИ, и полученные, посредством этого, выводы, являются гарантией непрерывного дальнейшего развития государственного финансового контроля.

ИНТОСАИ – это автономная, независимая и неполитическая организация. Это неправительственная организация, имеющая особый статус для Экономического и Социального Совета (ЭКОСОС) Организации Объединенных Наций.

ИНТОСАИ была основана в 1953 году по инициативе тогдашнего президента ВОА Кубы Эмилио Фернандеса Камю. В это время на первый конгресс ИНТОСАИ на Кубе собрались 34 члена ВОА. В настоящее время ИНТОСАИ насчитывает 194 полноправных члена, 5 ассоциированных и 1 аффилированного члена.

Основная задача ИНТОСАИ – предоставление аудиторам всего мира возможности обмена информацией, представляющей взаимный интерес, информацией относительно современных наработок в сфере аудита и применения профессиональных стандартов и наилучших методологий. ИНТОСАИ призвана содействовать улучшению государственного управления путем стимулирования высших органов финансового контроля (аудита) (далее – ВОФК) повышать прозрачность бюджетной сферы, обеспечивать подотчетность, борьбу с коррупцией, содействовать квалифицированному и эффективному использованию государственных ресурсов в интересах граждан.

Деятельность ИНТОСАИ определяется пятилетним Стратегическим планом, в котором представлены стратегические и тактические цели, а непосредственная работа по обеспечению достижения целей осуществляется субкомитетами, рабочими и целевыми группами, действующими в рамках комитетов ИНТОСАИ.

В состав ИНТОСАИ входят региональные рабочие группы, включающие сотрудников высших органов финансового контроля, стран, расположенных в одном регионе. Региональные рабочие группы обмениваются опытом, формируют обобщенные региональные правила государственного финансового контроля, а также им поручают разработку СФК по отдельным направлениям.

Совет управляющих ИНТОСАИ утвердил семь региональных рабочих групп, которые представлены в таблице 2.1.

Конгресс является высшим органом ИНТОСАИ и состоит из всех членов.

Конгресс проводится регулярно – один раз в три года. Конгресс – хорошая возможность для всех членов ИНТОСАИ возможность обмениваться опытом, обсудить проблемы и принять решения и рекомендации по повышению уровня качества государственного аудита деятельности исполнительных органов власти во всем мире.

Среди участников делегации членов высших органов финансового контроля, а также представители Организации Объединенных Наций, Всемирного банка и других международных и профессиональных организаций.



Таблица 2.1

## Региональные рабочие группы ИНТОСАИ

Аббревиатура группы	Полное наименование региональной рабочей группы	Год создания
OLACEFS	Организация высших органов финансового контроля Латинской Америки и Карибского бассейна	1965
AFROSAI	Африканская организация высших органов финансового контроля	1976
ARABOSAI	Арабская организация высших органов финансового контроля	1976
ASOSAI	Азиатская организация высших органов финансового контроля	1978
Pasai	Тихоокеанская ассоциация высших органов финансового контроля	1987
CAROSAI	Карибская организация высших органов финансового контроля	1988
EBROSAI	Европейская организация высших органов финансового контроля	1990

В составе ИНТОСАИ функционируют следующие комитеты, субкомитеты, рабочие и целевые группы:

1) В рамках Цели 1 – Развитие профессиональных стандартов:

а) Комитет по профессиональным стандартам

- Субкомитет по финансовому аудиту;
- Субкомитет по аудиту соответствия;
- Субкомитет по аудиту эффективности;
- Субкомитет по стандартам внутреннего контроля;
- Субкомитет по бухгалтерскому учету и отчетности.
- Проект по контролю качества аудита;
- Проект гармонизации.

2) В рамках Цели 2 – Наращивание потенциала:

а) Комитет по наращиванию потенциала;

- Субкомитет 1: Содействие расширению деятельности по наращиванию потенциала среди членов ИНТОСАИ;
- Субкомитет 2: Развитие консультативных услуг;
- Субкомитет 3: Продвижение лучших практик и обеспечение качества путем проведения дружественных проверок.

б) Инициатива развития ИНТОСАИ;

в) Платформа ИНТОСАИ по взаимодействию с ООН.

3) В рамках Цели 3 – Обмен знаниями:

а) Комитет по обмену знаниями;

- Рабочая группа по государственному долгу;
- Рабочая группа по аудиту в сфере информационных технологий;
- Рабочая группа по экологическому аудиту;
- Рабочая группа по оценке программ;

- Рабочая группа по борьбе с коррупцией и отмыванием денег;
- Рабочая группа по ключевым национальным показателям;
- Рабочая группа по ценности и пользе ВОФК;
- Рабочая группа по финансовой модернизации, по реформам финансовых рынков и организаций;
- Целевая группа по информационной базе данных ВОФК;
- Целевая группа по аудиту контрактов о закупках;
- Рабочая группа по аудиту предприятий добывающей промышленности;
- б) Международный журнал о государственном аудите.
- 4) В рамках Цели 4 – Образцовая международная организация:
  - а) Финансовый и административный Комитет;
  - б) Целевая группа по финансовому надзору ИНТОСАИ;
  - в) Руководящий комитет по сотрудничеству грантодателей ИНТОСАИ;
  - г) Целевая группа по стратегическому планированию.

В рамках ИНТОСАИ Счетный комитет является членом Комитета по наращиванию потенциала (Цель 2) и входящего в его состав субкомитета 2: Развитие консультативных услуг, а также является членом Комитета по обмену знаниями (Цель 3) и входящих в его состав рабочих групп по экологическому аудиту и по ключевым национальным показателям.

Сразу же после создания в 1995 году Счетная палата Российской Федерации вошла в состав Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ). Счетная палата принимает участие в деятельности комитетов и рабочих групп ИНТОСАИ по следующей тематике:

- стандарты внутреннего контроля;
- контроль за ходом приватизации;
- контроль за государственным долгом;
- контроль в области охраны окружающей среды;
- использование средств электронной обработки данных в контрольно-ревизионной работе.

В соответствии с Законом о Счетной палате Российской Федерации высший орган государственного финансового контроля России активно развивает деловые контакты со своими зарубежными партнерами на многосторонней и на двусторонней основе. Счетная палата является членом международной, европейской и азиатской организаций высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ и АЗОСАИ соответственно), а также входит в состав их Управляющих советов.

Кроме того, по инициативе Счетной палаты был создан и вот уже 14 лет успешно функционирует Совет руководителей высших органов финансового контроля государств СНГ. Плодотворно развиваются отношения с зарубежными ВОФК. В настоящее время заключены и результативно действуют соглашения о сотрудничестве с контрольными органами 67 стран. Представители Счетной палаты Российской Федерации работают в составе более двадцати руководящих и рабочих органов международных организаций ВОФК.

Международные связи Счетной палаты направлены на оказание содействия в создании в Российской Федерации системы государственного внешнего финансового контроля, соответствующей мировой практике, как условие интеграции России в мировое сообщество и повышения ее инвестиционной привлекательности.

Международное сотрудничество Счетной палаты преследует следующие цели:

- использование международного опыта государственного финансового контроля в целях повышения квалификации персонала и качества контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты Российской Федерации;

- активное участие Счетной палаты Российской Федерации в процессе формирования решений, принимаемых международными организациями ВОФК по вопросам создания международной правовой базы, стандартов, методологии и обобщения практики деятельности ВОФК;

- укрепление авторитета Счетной палаты Российской Федерации на международной арене путем распространения в зарубежных СМИ объективной информации о результатах развития внешнего финансового контроля в России.

Лучший мировой опыт, полученный Счетной палатой в результате международного сотрудничества, использовался в отработке вопросов, связанных с определением ее роли в системе государственного управления, обеспечением ее независимого статуса, установлением взаимоотношений с органами законодательной, исполнительной и судебной властей, средствами массовой информации.

С опорой на международный опыт проводилось организационное и методологическое укрепление Счетной палаты. В этой работе использовались как основополагающие документы, разработанные в рамках ИНТОСАИ (Лимская и Мексиканская декларации, ревизионные стандарты, рекомендации конгрессов, документы комитетов и рабочих групп), так и опыт отдельных стран, полученный в результате двусторонних связей.

Кроме того, международные контакты Счетной палаты использовались для доведения до зарубежных коллег и заинтересованных кругов мировой общественности объективной и точной информации о достижениях и перспективах развития независимого внешнего финансового контроля в Российской Федерации.

Последовательное осуществление поставленных целей позволяет Счетной палате Российской Федерации повышать свой профессиональный потенциал, вносить вклад в решение общенациональных задач по интеграции нашей страны в систему мировых хозяйственных связей и укреплению позиции России на мировой арене.

Со дня создания Счетная палата Российской Федерации взяла курс на активное разноректорное развитие своего участия в деятельности международных организаций высших органов финансового контроля.

Одним из форматов многостороннего международного сотрудничества является участие Счетной палаты Российской Федерации в конференциях по наиболее значимым проблемам государственного аудита, проводимых на регулярной основе в рамках взаимодействия ЕВРОСАИ с другими региональными

организациями ИНТОСАИ, такими как АЗОСАИ, АРАБОСАИ и ОЛАСЕФС.

Большое значение Счетная палата придает многостороннему сотрудничеству на постсоветском пространстве по линии Совета руководителей высших органов финансового контроля государств – участников Содружества Независимых Государств. На базе Счетной палаты функционирует постоянно действующий Секретариат Совета, который обеспечивает всю его деятельность как неформального форума единомышленников.

Серьезной платформой для развития международного сотрудничества являются симпозиумы ИНТОСАИ – ООН, которые проходят на регулярной основе каждые два года и в работе которых Счетная палата принимает самое активное участие. Это мероприятие направлено на повышение потенциала ВОФК посредством обмена опытом и знаниями по актуальным проблемам аудита общественного сектора.

Имеет перспективы для развития взаимодействие ВОФК государств – участников Шанхайской организации сотрудничества (ШОС). Совместно с ВОФК Казахстана и Китая Счетная палата Российской Федерации выступила инициатором этого нового направления взаимодействия высших органов финансового контроля.

Опыт зарубежных высших органов финансового контроля используется Счетной палатой через призму улучшения качества контрольной и экспертно-аналитической деятельности.

Международные стандарты высших органов финансового контроля (ISSAIs) разрабатываются Международной организацией высших контрольных органов (ИНТОСАИ) для повышения эффективности проведения финансового контроля в общественном секторе. Цель данных стандартов – методологическая поддержка высших контрольных органов стран в развитии их собственного профессионального подхода в контрольной деятельности в соответствии с принятыми ими мандатами, а также внутригосударственными нормативными правовыми актами.

Стандарты включают в себя все документы, утвержденные ИНТОСАИ с целью совершенствования контрольной деятельности в общественном секторе. Они структурированы по 4 уровням:

- первый уровень – системообразующие принципы ИНТОСАИ;
- второй – (ISSAIs 10 – 99) – основы функционирования высших контрольных органов – раскрывают основные предпосылки для эффективной работы высших органов финансового контроля;
- третий (ISSAIs 100 – 999) – основные принципы аудита содержат основы проведения контрольных мероприятий организаций общественного сектора;
- четвертый (ISSAIs 1000 – 9999) – руководство по аудиту (документы данного уровня раскрывают стандарты третьего уровня более конкретно и подробно, что делает их незаменимым подспорьем в практической деятельности субъектов контроля).

Кодификация данных стандартов подчинена строгой логике не только на разных уровнях, но и внутри них: документы, номера которых заканчиваются на 0 (например, 10, 200 или 3000), являются более общими, в то время как стандарты

с иной нумерацией (например, x001 – x999, xx01 – xx99 или xxx1 – xxx9) конкретизируют предыдущие в пределах той же самой темы. В самих стандартах унифицированы перекрестные ссылки, а приложения к соответствующему стандарту конкретизируются литерами A1, A2, A3 и т.п. во избежание путаницы с нумерацией пунктов в самом документе.

При разработке стандартов ИНТОСАИ следует принципам открытости. Все стандарты выложены на специализированном сайте на нескольких языках. Каждый новый стандарт контроля перед своим утверждением подвергается определенным процедурам: определяется предмет стандарта, соответствующей подкомиссией, а потом специализированным комитетом разрабатывается его проект. После этого проект стандарта вывешивается на сайте для дальнейшего обсуждения другими комитетами ИНТОСАИ, представителями национальных правительств, профессиональным и экспертным сообществом. По окончании обсуждения (обычно оно составляет 90 дней) в течение 14 дней собираются все комментарии. Их анализирует подкомиссия, занимающаяся разработкой стандарта, корректирует окончательный проект стандарта, после чего стандарт должен быть утвержден специализированным комитетом и принят Правлением ИНТОСАИ. Таким образом, еще до своего принятия стандарты не только широко доступны всем заинтересованным сторонам, но и могут быть улучшены в соответствии с их замечаниями.

Система профессиональных стандартов ИНТОСАИ имеет четыре уровня. Уровень 1 содержит основополагающие принципы аудита.

Как уже было отмечено выше, основополагающим документом данного уровня является Лимская декларация руководящих принципов контроля. Декларация выделяет предварительный контроль и контроль по факту.

Предварительный контроль – это проверка административных и финансовых документов, осуществляемая до получения информации о допущенных нарушениях.

Контроль по факту – это проверка, проводимая после получения информации о факте нарушения.

Декларацией предусматриваются организация внутреннего и внешнего контроля ведомств и организаций, независимость контроля и работников контрольных органов, финансовая независимость высших контрольных органов, отношения с парламентом, правительством и администрацией. Выборочный контроль осуществляют по специальной программе. При этом объекты проверки отбирают на основе определенной модели, а их количество должно быть достаточным для того, чтобы сделать вывод о качестве и правильности управления финансовыми и материальными ресурсами. Если сотрудники высшего контрольного органа не имеют необходимых профессиональных знаний по отдельным вопросам проверки, то к ней можно привлекать посторонних экспертов.

Также к документам данного уровня относится Устав ИНТОСАИ, принятый в 1992 году в Вашингтоне. Согласно Уставу ИНТОСАИ, организация поддерживает связи с ООН и, насколько это возможно в условиях специфики соответствующих государств, унифицирует методы работы ведущих государств

мира с «остальными». Соответственно, ИНТОСАИ, используя «административный ресурс» своих членов тесно сотрудничает по вопросам, представляющим взаимный интерес с ЮНКТАД, Всемирным банком и другими мировыми институтами.

Уровень 2 (ISSAI 10-99) устанавливает необходимые условия для надлежащего функционирования и профессионального поведения ВОФК с организационной точки зрения: независимость, прозрачность и подотчетность, этические нормы и контроль качества, и распространяются на все аудиторские проверки ВОФК.

Например, ISSAI 12 «Значение и преимущества высших органов аудита – влияние на жизнь граждан», содержит следующие основные положения:

1. Аудит государственного сектора – в том виде, в каком его представляют высшие органы аудита (далее – ВОА), – является важным фактором, влияющим на жизни граждан. Аудит правительственных и государственных учреждений, осуществляемый ВОА, оказывает положительное влияние на уровень доверия в обществе, поскольку он позволяет тем, кому доверены общественные ресурсы, фокусировать свое внимание на их лучшем использовании. Осознание этого способствует укреплению желаемых ценностей и является основой механизмов подотчетности, которые, в свою очередь, улучшают качество принятых решений. При обнародовании результатов, проведенных ВОА аудитов граждане получают возможность спросить с тех, кому доверены общественные ресурсы. Это позволяет ВОА обеспечивать эффективность, подотчетность, результативность и прозрачность сферы государственного управления<sup>2</sup>. Поэтому независимый, эффективный и пользующийся доверием ВОА является важным элементом демократической системы, в которой подотчетность, прозрачность и добросовестность являются неотъемлемыми частями стабильной демократии.

2. При демократии создаются структуры и избираются представители, которые наделены полномочиями по исполнению воли народа и совершению действий от их имени через законодательные и исполнительные органы власти. Риск, который необходимо учитывать в работе учреждений государственного сектора при демократии, – это бесхозяйственность и злоупотребления при распоряжении властными полномочиями и ресурсами, приводящими к подрыву доверия, что представляет угрозу самим устоям демократической системы. Поэтому важно, чтобы граждане страны имели возможность спросить со своих представителей. Спросить с демократически выбранных представителей можно только, если они, в свою очередь, могут спросить с тех, кто исполняет их решения. В соответствии с духом Лимской декларации<sup>3</sup> важным элементом цикла подотчетности является независимый, эффективный и пользующийся доверием ВОА, выполняющий надзорные функции по проверке использования государственных ресурсов<sup>4</sup>. Работа в интересах общества возлагает дополнительную от-

---

<sup>2</sup> Резолюция Генеральной Ассамблеи Организации Объединенных Наций A/66/209 5.

<sup>3</sup> ISSAI 1: Лимская декларация.

<sup>4</sup> «Заинтересованная сторона» определяется в данном документе как лицо, группа, организация, член или система, которая может повлиять или оказаться под влиянием действий, целей и принципов

ветственность на высшие органы аудита, состоящую в необходимости подтверждать свою постоянную значимость для граждан, парламента и других заинтересованных сторон

3. ВОА могут подтверждать свою значимость, реагируя соответствующим образом на вызовы граждан, ожидания различных заинтересованных сторон, возникающие риски и меняющуюся среду, в которой проводятся аудиты. При этом важно, чтобы ВОА поддерживали содержательный и эффективный диалог с заинтересованными сторонами о том, как их работа способствует улучшению государственного сектора. Благодаря этому ВОА пользуются доверием в качестве независимого и объективного источника сведений, содействующего благотворным изменениям в государственном секторе.

4. Для того, чтобы ВОА могли функционировать, принося потенциальную пользу гражданам, они должны иметь репутацию органов, достойных доверия. ВОА заслуживают доверия только в том случае, если они объективно оцениваются как вызывающие доверие, компетентные, независимые и способные отчитаться о своих действиях. Чтобы это стало возможным, они должны стать образцовыми учреждениями, показывающими пример для подражания в государственном секторе и аудиторской отрасли в целом.

5. Принципы, заложенные в данном документе, построены вокруг основной идеи, заключающейся в том, что ВОА окажет благотворное влияние на жизнь людей. Возможность ВОА оказывать такое благотворное влияние зависит от конкретного ВОА:

5.1. Укрепляющего принципы подотчетности, прозрачности и добросовестности в правительственных и государственных учреждениях;

5.2. Демонстрирующего постоянную значимость для граждан, парламента и других заинтересованных сторон.

5.3. Имеющего репутацию образцовой организации, подающей пример другим.

6. Деятельность ВОА осуществляется по различным мандатам и моделям. Однако данные цели и принципы предназначены для того, чтобы ВОА стремились к ним, и чтобы все ВОА получили возможность информировать о значении и преимуществах, которые они могут дать демократии и подотчетности в своих соответствующих юрисдикциях. Данные принципы в одинаковой мере относятся как к сотрудникам ВОА, так и к тем, кто выполняет работу в интересах ВОА. Также поощряется, чтобы ВОА применяли их и оценивали выполнение ими этих положений наиболее подходящим способом для соответствующей среды.

Для того, чтобы выборные должностные лица действовали в лучших интересах граждан, которых они представляют, правительственные и государственные учреждения должны отчитываться о том, как они управляют и используют государственные ресурсы. ВОА укрепляют подотчетность, прозрачность и добросовестность благодаря независимому аудиту операций в государственном секторе и предоставлению отчетности по их результатам. Это позволяет тем, кто

обязан управлять государственным сектором, выполнять свои обязанности при реагировании на результаты аудитов и рекомендации, а также при исправлении замечаний, тем самым доводя принцип подотчетности до своего логического завершения.

#### Принцип 1: Защита независимости ВОА

1. ВОА необходимо стремиться к развитию, защите и поддержке надлежащих и эффективных конституционных или законодательных полномочий.

2. ВОА необходимо стремиться к обеспечению независимости руководителей и членов ВОА (при коллегиальной структуре), включая гарантии сохранения должности и юридическую неприкосновенность в соответствии с законодательством, вытекающую из нормального исполнения своих служебных обязанностей.

3. ВОА необходимо использовать свои полномочия и право свободно исполнять свои функции и обязанности по улучшению управления государственными средствами.

4. ВОА необходимо иметь неограниченные права доступа ко всей необходимой информации для надлежащего выполнения своих правовых обязанностей.

5. ВОА необходимо использовать свои права и обязательства для предоставления независимой отчетности о своей работе.

6. ВОА необходимо иметь свободу принимать решения о содержании и периодичности своей отчетности.

7. ВОА необходимо иметь надлежащие механизмы отслеживания результатов аудита и рекомендаций.

8. ВОА необходимо стремиться к поддержанию финансовой, управленческой или административной автономии и достаточных человеческих, материальных и финансовых ресурсов.

9. ВОА необходимо отчитываться по любым вопросам, способным отразиться на их способности выполнять свою работу в соответствии с полномочиями и/или законодательной базой.

Принцип 2: Осуществление аудитов для обеспечения подотчетности правительственных и государственных учреждений при управлении и использовании государственных ресурсов

1. В соответствии со своими полномочиями и действующими профессиональными стандартами ВОА может проводить следующие виды аудита (все или какие-либо из них отдельно):

а. Аудит финансовой или при необходимости, нефинансовой информации

б. Аудит эффективности

в. Аудит соответствия актам государственной власти.

2. ВОА также могут, в соответствии со своими полномочиями, осуществлять другие виды деятельности, например, судебный надзор или расследование использования государственных ресурсов или вопросов, затрагивающих общественные интересы.

3. ВОА необходимо реагировать надлежащим образом в соответствии со своими полномочиями на риски финансовых нарушений, мошенничества и коррупции.



4. ВОА необходимо предоставлять отчеты о результатах проверки в соответствии со своими полномочиями законодательному органу или другому ответственному государственному органу в случае необходимости.

Принцип 3: Наделение полномочиями органов, которые управляют государственным сектором, иметь право и обязанность реагировать на результаты аудитов и учитывать рекомендации ВОА, а также осуществлять корректирующие мероприятия

1. При необходимости ВОА необходимо обеспечить хорошую связь с объектами проверок и другими соответствующими сторонами, и должным образом информировать их во время проведения аудита по проблемам, выявленным ВОА во время проверки.

2. ВОА необходимо, в соответствии со своими полномочиями, предоставлять законодательной власти, ее органам или управляющему органу объекта проверки необходимую, объективную и своевременную информацию.

3. ВОА необходимо анализировать свои отчеты о проверке для определения тематики, общих результатов, трендов, основных причин 10 нарушений и рекомендаций по аудиту, а также обсуждать указанные выводы с заинтересованными сторонами.

4. ВОА необходимо без ущерба для своей независимости давать советы о том, как результаты их аудитов и выводы можно использовать с максимальной выгодой, например, посредством разработки руководств с лучшими примерами из практики.

5. ВОА необходимо развивать профессиональные отношения с соответствующими органами законодательного надзора и управляющими органами проверяемых объектов для того, чтобы помочь им лучше понять отчеты о результатах проверки и выводы, а также принять надлежащие меры.

6. ВОА необходимо отчитываться в надлежащем порядке о принятии последующих мер проверяемыми объектами после составленных ВОА рекомендаций.

Принцип 4: Предоставление отчетов о результатах аудита, на основании которых общественность имеет возможность требовать отчетности от правительственных и государственных учреждений

1. ВОА необходимо предоставлять объективную информацию в простой и понятной форме с использованием языка, понятного всем заинтересованным сторонам.

2. ВОА необходимо вовремя и с определенной периодичностью публиковать свои отчеты.

3. ВОА необходимо обеспечивать доступ к своим отчетам всем заинтересованным сторонам, используя надлежащие инструменты коммуникации.

ВОА подтверждают постоянную значимость, отвечая надлежащим образом на вызовы граждан, ожидания различных заинтересованных сторон, возникающие риски, а также меняющуюся среду проведения аудитов. Более того, для того, чтобы заслужить доверие, действуя в сторону положительного изменения, важно, чтобы ВОА хорошо понимали происходящие события в более широком спектре государственного сектора и предпринимали предметный диалог с заин-

тересованными сторонами о том, как работа ВОА может способствовать улучшению государственного сектора.

Принцип 5: Возможность реагировать на изменяющуюся среду и возникающие риски

1. ВОА необходимо осознавать ожидания заинтересованных сторон и реагировать на них своевременно и без ущерба для своей независимости.

2. При подготовке рабочих планов ВОА необходимо учитывать надлежащим образом ключевые проблемы, влияющие на общество.

3. ВОА необходимо оценивать изменяющиеся и появляющиеся риски в проверяемой области и реагировать на них своевременно, например, создавая механизмы для борьбы с финансовыми нарушениями, мошенничеством и коррупцией.

4. ВОА в надлежащем порядке необходимо учитывать ожидания заинтересованных сторон и возникающие риски в стратегических, рабочих и аудиторских планах.

5. ВОА необходимо быть в курсе актуальных вопросов, обсуждаемых на внутренних и международных форумах, и по возможности принимать в них участие.

6. ВОА необходимо создать механизмы по сбору информации, принятию решений и измерению эффективности для повышения своей значимости для заинтересованных сторон.

Принцип 6: Эффективное сотрудничество с заинтересованными сторонами

1. ВОА необходимо поддерживать взаимодействие для расширения понимания заинтересованных сторон роли и ответственности ВОА как независимого аудитора государственного сектора.

2. Информационное взаимодействие ВОА должно способствовать осознанию заинтересованными сторонами необходимости прозрачности и подотчетности в государственном секторе.

3. ВОА необходимо поддерживать информационное взаимодействие с заинтересованными сторонами для обеспечения понимания аудиторской работы ВОА и ее результатов.

4. ВОА необходимо взаимодействовать надлежащим образом со средствами массовой информации для облегчения информационного обеспечения граждан.

5. ВОА необходимо сотрудничать с заинтересованными сторонами, признавая их различные роли, и рассматривать их мнения без ущерба для независимости ВОА.

6. ВОА необходимо проводить периодические оценки, с тем, чтобы установить, считают ли заинтересованные стороны информационное взаимодействие с ВОА эффективным.

Принцип 7: Репутация заслуживающего доверия источника независимых и объективных сведений и рекомендаций, способствующих благотворным изменениям в государственном секторе.

1. Работу ВОА необходимо строить на независимом профессиональном суждении, эффективном и глубоком анализе.

2. ВОА необходимо вносить вклад в обсуждение возможностей совершенствования государственного сектора без ущерба для своей независимости.

3. ВОА, как активным партнерам аудиторов государственного сектора на национальном и международном уровнях, необходимо использовать свои знания и сведения для продвижения реформ государственного сектора, например, в области государственного финансового управления.

4. ВОА необходимо периодически проводить оценку того, считают ли заинтересованные стороны ВОА эффективными и способствующими улучшению государственного сектора.

5. ВОА необходимо сотрудничать на международном уровне в ИНТОСАИ и с другими соответствующими профессиональными организациями для того, чтобы укрепить роль сообщества ВОА в деле решения глобальных проблем, относящихся к аудиту государственного сектора, отчетности и подотчетности.

ВОА необходимо пользоваться доверием. Уровень доверия к нему зависит от репутации в качестве независимого и компетентного органа, публично отчитывающегося о своей деятельности. Для того, чтобы это стало возможным, ВОА необходимо быть примером для других.

Принцип 8: Обеспечение надлежащей прозрачности и подотчетности ВОА.

1. ВОА необходимо выполнять свои обязанности таким образом, чтобы обеспечивать подотчетность, прозрачность и должное государственное управление.

2. ВОА необходимо предать гласности свои полномочия, сферу ответственности, миссию и стратегию.

3. ВОА необходимо использовать, в рамках своих полномочий, стандарты аудита, процессы и методы, которые являются объективными и прозрачными, а также поставить в известность заинтересованные стороны о том, какие стандарты и методы используются.

4. ВОА необходимо управлять своей деятельностью экономично, эффективно и результативно, и в соответствии с законодательством и нормами, а также публично отчитываться по этим вопросам в случае необходимости.

5. ВОА необходимо проходить независимую внешнюю экспертизу, включая внешний аудит своих операций, и предоставлять эти отчеты заинтересованным сторонам.

Принцип 9: Обеспечение должного управления ВОА

1. ВОА необходимо утвердить и исполнять принципы должного управления и отчитываться об этом надлежащим образом.

2. ВОА необходимо периодически проводить независимую проверку своей деятельности, например, проверку «равными по положению».

3. ВОА необходимо иметь надлежащую административную и организационную структуру, которая положительно влияет на процессы управления и обеспечивает эффективный внутренний контроль.

4. ВОА необходимо регулярно оценивать организационный риск, дополняя оценку надлежаще проводимыми и постоянно контролируемыми инициативами по управлению рисками, например, посредством функции надлежащего объективного внутреннего аудита.

#### Принцип 10: Выполнение Этического кодекса ВОА

1. ВОА необходимо применять этический кодекс, который соответствует их мандату и подходит к их обстоятельствам, например, Этический кодекс ИНТОСАИ.

2. ВОА необходимо применять высокие стандарты добросовестности и этики, выраженные в кодексе поведения.

3. ВОА необходимо создать соответствующие принципы и процедуры для обеспечения понимания и следования требованиям внутреннего кодекса поведения в ВОА.

4. ВОА необходимо опубликовывать свои основные ценности и приверженности в профессиональной этике.

5. ВОА необходимо применять основные ценности и приверженность профессиональной этике во всех аспектах своей работы, для того чтобы служить примером.

#### Принцип 11: Стремление к высокому качеству услуг

1. ВОА необходимо сформировать принципы и процедуры, способствующие поддержанию внутренней культуры, признающей, что качество является основой его деятельности.

2. В принципы и процедуры ВОА необходимо включить требование, чтобы все сотрудники и все стороны, работающие в интересах ВОА, выполняли соответствующие этические требования.

3. В принципах и процедурах ВОА необходимо указать, что ВОА будет выполнять только работу, в которой он компетентен.

4. ВОА необходимо иметь достаточные и необходимые ресурсы для выполнения своей работы в соответствии с надлежащими стандартами и другими требованиями, включая, в случае необходимости, быстрый доступ к внешним независимым консультациям.

5. В принципах и процедурах ВОА необходимо учесть требование обеспечения постоянного качества своей работы и ответственность за надзор и экспертизу.

6. ВОА необходимо создать механизм мониторинга, обеспечивающий актуальность, достаточность и эффективное функционирование системы контроля качества ВОА, включая процесс подтверждения такого качества.

#### Принцип 12: Наращивание потенциала через содействие обучению и обмену опытом

1. ВОА необходимо содействовать постоянному профессиональному росту, способствующему индивидуальному, командному и организационному совершенствованию.

2. ВОА необходимо иметь стратегию профессионального развития, включая подготовку, основанную на минимальном уровне квалификации, опыта и компетентности, требуемых для осуществления работы ВОА.

3. ВОА необходимо стремиться к тому, чтобы сотрудники были профессионально компетентны, получали поддержку от коллег и менеджмента при выполнении своей работы.

4. ВОА необходимо поощрять обмен опытом и наращивание потенциала

для получения результатов работы.

5. ВОА необходимо использовать работу других организаций, включая иные ВОА, ИНТОСАИ и соответствующие региональные рабочие группы.

6. ВОА необходимо стремиться сотрудничать с представителями аудиторских профессий в целях совершенствования.

7. ВОА необходимо стремиться участвовать в деятельности ИНТОСАИ и взаимодействовать с другими ВОА и соответствующими учреждениями, чтобы находиться в курсе возникающих проблем и способствовать обмену опытом на пользу другим ВОА.

Уровни 3 и 4 стандартов ISSAI отвечают за проведение отдельных аудиторских проверок и включают общепринятые профессиональные принципы, являющиеся основой эффективного и независимого аудита государственных организаций.

Основополагающие принципы аудита третьего уровня (ISSAI 100-999) основываются на ISSAI 1 – Лимской декларации и ISSAI второго уровня, развивают их и, тем самым, обеспечивают иерархию международных стандартов аудита государственного сектора.

ISSAI 100 – Основополагающие принципы аудита государственного сектора предоставляет детальную информацию по:

- цели и сфере действия стандартов ISSAI;
- системе аудита государственного сектора;
- элементам аудита государственного сектора;
- принципам, применимым при аудите государственного сектора.

Стандарт ISSAI 100 устанавливает основополагающие принципы, которые применимы ко всем аудиторским заданиям в государственном секторе, независимо от форм или условий их проведения. Стандарты ISSAI 200, 300 и 400 основываются на принципах финансового аудита, аудита эффективности и аудита соответствия, а также обуславливают их дальнейшее развитие. Указанные стандарты должны применяться вместе с принципами, изложенными в ISSAI 100. Принципы никоим образом не имеют приоритет перед национальным законодательством, нормативными или иными регламентирующими актами и не препятствуют проведению ВОА аудиторских расследований, проверок или других заданий, специально не регламентированных существующими стандартами ISSAI.

Основополагающие принципы аудита формируют ядро Общих руководящих принципов проведения аудита четвертого уровня системы.

Согласно ISSAI 100, к видам аудита государственного сектора, относят:

Финансовый аудит, который имеет основной целью выявить, представляется ли финансовая информация учреждения в соответствии с принятой системой финансовой отчетности и законодательной базой.

Аудит эффективности, который имеет основной целью выявить, соответствуют ли действия, программы и институты принципам экономии, эффективности и результативности и есть ли дополнительные возможности для их совершенствования.

Аудит соответствия, который имеет основной целью выявить, соответ-

ствует ли конкретный предмет рассмотрения действующим властным полномочиям, определенным в качестве критериев.

Все виды аудита государственного сектора имеют одни те же базовые элементы: аудитор, ответственная сторона, целевые пользователи, критерии оценки объекта проверки и итоговая информация о нем.

Принципы аудита государственного сектора, изложенные в ISSA1 100, для наглядности можно представить на рис. 2.1.

Эти принципы можно использовать для создания общепринятых стандартов тремя способами:

- как основу, на которой ВОА разрабатывают стандарты;
- как основу для принятия системы национальных стандартов;
- как основу для принятия «Общих руководящих принципов аудита» в качестве стандартов.



Рис. 2.1. Принципы аудита государственного сектора, изложенные в ISSA1 100.

Уровень 4 стандартов ИНТОСАИ состоит из трех разделов, один из которых посвящен финансовому аудиту; второй раскрывает особенности проведения аудита эффективности; третий акцентирует внимание на аудите соответствия.

Уровень 4 переводит основополагающие принципы аудита в более конкретные и детализированные оперативные руководства, которые можно исполь-

зовать на регулярной основе при проведении аудита, а также в качестве стандартов аудита в случае отсутствия соответствующих национальных стандартов. Данный уровень состоит из Общих руководящих принципов по проведению аудита (ISSAI 1000-9999), устанавливающих требования к финансовому аудиту, а также аудиту эффективности и соответствия.

Например, стандарты ISSAI серии 5500 посвящены аудиту помощи в связи со стихийным бедствием. Серия имеет следующую структуру:

ISSAI 5500 – Введение в Стандарты ISSAI серии 5500 и Руководство ИНТОСАИ GOV 9250;

ISSAI 5510 – Аудит снижения рисков стихийного бедствия;

ISSAI 5520 – Аудит помощи при стихийном бедствии;

ISSAI 5530 – Разработка аудиторских процедур в целях учета возрастающего риска мошенничества и коррупции в период аварийной фазы после стихийного бедствия;

ISSAI 5540 – Использование геопространственной информации при проведении аудита управления готовностью к стихийным бедствиям и помощи при стихийном бедствии;

ISSAI 5500 позволяет получить общее представление о серии стандартов ISSAI о помощи в связи со стихийным бедствием и Руководстве ИНТОСАИ GOV 9250. Стандарты ISSAI 5510 и 5520 относятся к фазам, соответственно, перед стихийным бедствием и после него. В ISSAI 5530 рассматриваются конкретные риски мошенничества и коррупции, возникающие из-за чрезвычайного характера большей части помощи в связи со стихийным бедствием. ISSAI 5540 содержит геопространственную информацию как средство аудита фаз до и после стихийного бедствия. Стандарты ISSAI содержат примеры аудита помощи в связи со стихийным бедствием и могут быть использованы в качестве источника информации или дополнительного руководства в помощь общему руководству, предоставляемому БОА в стандартах ISSAI третьего и четвертого уровней.

Стандарты ISSAI серии 5500 были подготовлены для аудиторов, осуществляющих проверку помощи в связи со стихийным бедствием. Серия отражает существующие передовые методы со ссылкой на ISSAI и другие стандарты проведения аудита, включает примеры и предлагает практические решения в области аудита помощи в связи со стихийным бедствием. Как и другие стандарты ИНТОСАИ по аудиту, данное руководство не является обязательным, каждый БОА должен решить, насколько конкретное руководство соответствует его мандату. Стандарты ISSAI опираются на основополагающие принципы аудита и стандарты ИНТОСАИ, распространяемые иными нормотворческими организациями, с которыми ИНТОСАИ имеет соглашение о сотрудничестве, например, Международной федерацией бухгалтеров.

В зависимости от нормативно-правовой базы и мандата БОА, относящиеся к помощи в связи со стихийным бедствием ISSAI можно использовать на всех властных уровнях: центральном, областном, местном. Аудиторы частных структур, например, НПО, получающих государственные средства и управляющих ими, также могут использовать Стандарты ISSAI серии 5500 в своей работе. Помимо этого, Приложение 4 Стандартов ISSAI 5520 включает пример конкретного

руководящего указания для частных аудиторов НПО.

Содержание стандартов ISSAI с 5510 по 5540

ISSAI 5510 по аудиту снижения рисков стихийного бедствия – это признание растущего внимания со стороны правительств и международных организаций к готовности к стихийным бедствиям и снижению их потенциального воздействия через надлежащую подготовку. Он относится к фазе до стихийного бедствия и включает в себя аудит действий, нацеленных на предотвращение и минимизацию потенциального стихийного бедствия, а также подготовку к нему.

ISSAI 5510 имеет следующую структуру:

Часть 1 дает определение стихийных бедствий, экстренного управления и готовности к стихийным бедствиям, рассматривает политические и рабочие условия проведения аудита готовности к стихийным бедствиям.

Часть 2 рассматривает вопросы, с которыми сталкиваются БОА при планировании или проведении аудита готовности к стихийным бедствиям. В ней используются примеры из накопленного БОА опыта проведения аудита готовности к стихийным бедствиям, которые были получены путем проведения опросов и параллельного аудита среди БОА.

Часть 3 содержит предложение аудиторской программы в помощь БОА, занимающихся аудитом готовности к стихийным бедствиям.

Руководство подготовкой ISSAI 5510 осуществлял БОА Турции. Он консультировал БОА и другие организации во всем мире, а также проводил опросы и координировал аудит готовности к стихийным бедствиям.<sup>4</sup>

ISSAI 5520 для аудита помощи при стихийном бедствии, учитывает особенности действий после стихийных бедствий, которые включают в себя большое количество ресурсов, поступающих в пострадавшие от стихийного бедствия районы, где существует неотложная необходимость оперативно доставить помощь остро нуждающимся. Помощь может распределяться несколькими разными участниками с различным уровнем опыта. Часто наблюдается отсутствие координации и невнимание к подотчетности и отчетности в области помощи в связи со стихийным бедствием, что затрудняет задачу создания аудиторского следа. Данный стандарт ISSAI уделяет главное внимание экстренным действиям по реагированию и нормализации обстановки, а также действиям по восстановлению и реконструкции после стихийных бедствий.

ISSAI 5520 имеет следующую структуру:

Часть 1 дает определение стихийного бедствия и различных фаз управления стихийным бедствием.

Часть 2 дает определение помощи в связи со стихийным бедствием, ключевых игроков и особенностей помощи в связи со стихийным бедствием, а также разрабатывает матрицу ключевых тем и рисков при управлении помощи в связи со стихийным бедствием.

Часть 3 посвящена аспектам аудиторского процесса, иллюстрированным примерами из опыта БОА, проводившими аудит помощи в связи со стихийным бедствием: сотрудничеству между аудиторами, сбору информации и данных, подбору тем аудита, финансовому аудиту, аудиту эффективности и соответствия



помощи в связи со стихийным бедствием, отчетности о помощи в связи со стихийным бедствием и инструментам для аудита помощи в связи со стихийным бедствием.

Руководство подготовкой ISSAI 5520 осуществлял БОА Индонезии. Он проводил консультации с БОА и другими организациями во всем мире, а также опросы и координировал аудит помощи в связи со стихийным бедствием.

ISSAI 5530 для разработки аудиторских процедур в целях учета возрастающего риска мошенничества и коррупции в период аварийной фазы после стихийного бедствия был подготовлен для помощи аудиторам, занимающимся риском мошенничества и коррупции после стихийного бедствия. ISSAI 5530 дальше развивает положения ISSAI 1240 в части расширения области применения для рассмотрения риска коррупции и мошенничества. Он уделяет основное внимание следующей за стихийным бедствием фазе, когда процедуры и средства контроля могут функционировать не так, как от них обычно ожидается. Для помощи аудиторам стандарты ISSAI описывают в общем виде риски и красные флажки, о которых аудиторы должны знать, и дают рекомендации о соответствующей адаптации процедур проверки.

ISSAI 5530 имеет следующую структуру:

Часть 1 дает определение терминов и роли БОА.

Часть 2 отправляет аудиторов к доступному руководству и перечню проблем, порождаемых риском мошенничества и коррупции в связи с помощью, оказываемой при стихийных бедствиях.

Часть 3 сводит вместе и иллюстрирует риски и показатели мошенничества и коррупции на аварийной фазе после стихийного бедствия.

Часть 4 предлагает аудиторам способы адаптации процедур для учета возросших рисков.

Руководство подготовкой ISSAI 5530 осуществлял БОА Европейского Союза. Состоит из примеров, предоставленных БОА и другими организациями во всем мире.

ISSAI 5540 представляет использование геопространственной информации и геоинформационной системы (ГИС) как инструментов для управленцев и аудиторов, занимающихся помощью в связи со стихийным бедствием в диапазоне всего цикла экстренного управления. Помимо предоставления передовых методов и руководства по вопросу использования геопространственной информации для аудита помощи в связи со стихийным бедствием, данный стандарт ISSAI дает всеобъемлющее представление о геопространственной информации и поэтому может быть полезен для БОА, проводящих аудиты в районах, не относящихся к зоне стихийных бедствий, или аудиты помощи в связи со стихийным бедствием. Приложения к ISSAI содержат общую информацию и практические примеры.

ISSAI 5540 имеет следующую структуру:

Часть 1 знакомит с ГИС.

Часть 2 представляет конкретные характеристики ГИС (типы, источники и вопросы качества), а также описывает, как ГИС может помочь при анализе геопространственной информации и как эта цель достигается в государственном

секторе.

Часть 3 описывает использование геопространственной информации в различной деятельности по управлению готовностью к стихийным бедствиям.

Части 4 и 5 описывают использование геопространственной информации для аудита готовности к стихийным бедствиям и аудита реагирования и нормализации обстановки.

Стандарты ISSAI серии 5500 о помощи в связи со стихийным бедствием опубликованы ИНТОСАИ на веб-сайте Комитета профессиональных стандартов.

Несмотря на то что ИНТОСАИ объединяет участников, занимающихся внешним финансовым контролем, данная организация понимает важную роль внутреннего контроля. В связи с этим в составе ИНТОСАИ был создан Комитет по стандартам внутреннего контроля, ответственный за разработку и утверждение стандартов внутреннего контроля в общественном секторе. Стандарты являются частью рекомендаций ИНТОСАИ по добросовестному управлению (ИНТОСАИ GOV) наряду с особенностями постановки бухгалтерского учета и иными вопросами, находящимися в компетенции исполнительной власти. Рекомендации являются 4 уровнем стандартов, для них ИНТОСАИ зарезервировал номера 9000 – 9999, а вместо акронима ISSAI использовал акроним ИНТОСАИ GOV.

Непосредственно внутреннему контролю посвящены стандарты 9100 – 9199, которые сосредотачиваются на таких аспектах, как сущность и элементы системы внутреннего контроля, опыт высших органов финансового контроля в оценке эффективности системы внутреннего контроля, управление рисками в системе контроля, независимость внутреннего аудита в общественном секторе, сотрудничество между высшими контрольными органами и внутренними аудиторами. Таким образом, следует отметить, что стандарты внутреннего контроля также являются включенными в единую методологическую базу стандартов ИНТОСАИ, что подразумевает под собой тесную взаимосвязь между регламентами деятельности различных субъектов контроля.

## **2.2. Этические принципы служащих высших органов финансового контроля**

Не все профессиональные качества и отношение к работе у служащих можно урегулировать законодательными рамками. Немалую роль играет такое понятие как этика, являющаяся набором негласных правил, которым все должны следовать.

Можно предположить, что такое понятие, как этика появилось в тот момент развития истории человечества, когда в обществе появилось разделение между людьми на тех, кто был выше других по своему общественному положению или тех на кого возлагались обязанности по руководству определенной группой людей. Например, вождь племени должен был поделить добычу справедливо а значит должен был обладать определенными морально-этическими принципами.

По мере усложнения общественных отношений развивались и требования которым должен соответствовать представитель той или иной профессии. В то

время как церковные принципы распространялись на всех людей к представителям определенных профессий предъявлялись особые требования к честности и порядочности.

Этика любой профессиональной деятельности и государственной службы в том числе, представляет собой систему морально-нравственных норм, предписывающих определенный тип человеческих взаимоотношений. «Этика государственной службы включает в себя принципы, правила и нормы, выражающие моральные требования к нравственной сущности чиновника, к характеру его отношений с государством, государственными служащими, гражданским обществом.»<sup>5</sup> Однако эти правила можно отнести и к принципам деятельности любого наемного работника. В научных исследованиях выделяется такое понятие, как профессиональная культура государственной службы. При этом рассматриваются три уровня:

«– на общенациональном уровне (макроуровень культуры управления) изучается специфика корпоративной культуры и корпоративной этики государственной службы;

– на уровне отдельного государственного учреждения (микроуровень профессиональной культуры управления) исследуются содержание, механизм реализации управленческой культуры, ее структура, принципы и нормы профессиональной этики;

– на уровне личности государственного служащего особое внимание уделяется изучению личных и профессиональных качеств государственного служащего, его ценностных ориентаций, приемов и способов управления»<sup>6</sup>.

В России, как и во всех странах нормы поведения государственных служащих и наемных работников государственных и негосударственных предприятий и организаций детализируются в документах и регламентах разных уровней. При этом основное внимание уделяется коррупции и конфликту интересов.

Принято считать, что к числу общих нравственных принципов служебной деятельности можно отнести: принцип служения государству и обществу, принцип законности, принцип гуманизма, принцип ответственности, принцип справедливости, принцип лояльности, принцип политической нейтральности, принцип честности и неподкупности<sup>7</sup>.

В исследованиях философского аспекта этой проблемы ведутся дискуссии по поводу истории и содержания принципов и морально-этических норм поведения, государственных служащих, работников контрольно-надзорных органов, обычных наемных работников, руководителей предприятий, организаций и учреждений. В юридической науке отмечается определенная бесполезность этих дискуссий, так как достаточно сложно этику перевести в жесткие регламентированные нормы и ввести наказание за их несоблюдение. Однако, необходимо отметить, что определенные успехи в этой области были достигнуты в области

---

<sup>5</sup> Браташова Ю. А. Этика государственной службы на современном этапе развития России // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.04.2019).

<sup>6</sup> Багратуни К. Ю., Данилина М. В. Этико-правовое регулирование деятельности государственных служащих России // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.04.2019).

<sup>7</sup> Браташова Ю. А. Этика государственной службы на современном этапе развития России.

борьбы с коррупцией, в выявлении конфликта интересов и в регулировании отдельных норм поведения государственных служащих.

В настоящее время правила этического поведения государственных служащих в России регулируются Федеральным законом от 27 июля 2004 г. №79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» Глава 3 Закона посвящена правовому положению гражданского служащего. В этой главе рассмотрены основные права (ст. 14), основные обязанности (ст. 15), ограничения, связанные с гражданской службой (ст.16), запреты, связанные с гражданской службой (ст.17), требования к служебному поведению (ст.18) и т.д. Указ Президента Российской Федерации от 12 августа 2002 г. № 885 «Об утверждении общих принципов служебного поведения государственных служащих». В котором отмечено, что все государственные служащие должны осознавать свою ответственность перед государством, обществом и гражданами и соблюдать в своей служебной деятельности определенные принципы.

При этом особо отмечено, что государственные служащие, наделенные организационно-распорядительными полномочиями по отношению к другим государственным служащим, также призваны: «принимать меры по предотвращению и урегулированию конфликтов интересов; принимать меры по предупреждению коррупции; не допускать случаев принуждения государственных служащих к участию в деятельности политических партий, иных общественных объединений».

Кроме того, в России принят свод принципов служебной этики и основных правил служебного поведения: «Типовой кодекс этики и служебного поведения государственных служащих Российской Федерации и муниципальных служащих»<sup>8</sup>.

Содержание типового кодекса в основном дублируется в многочисленных отраслевых кодексах органов власти разных уровней и некоторых крупных корпорациях. По разным оценкам в настоящее время в России принято более 30 кодексов этики в федеральных органах государственной власти и около 70 в субъектах Российской Федерации.

Например, Приказом Федерального казначейства от 21 октября 2011 г. № 472<sup>9</sup> были утверждены Правила профессиональной этики Федеральных Государственных Гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия. Правила включают в себя принципы, требования, подходы к разрешению конфликта интересов и ответственность, основное содержание правил отражено в таблицах 2.2–2.7.

В таблице 2.2 мы видим, что типичные принципы работы государственных служащих, а в требованиях, обязанностях, запретах и правах уже находит отражение и специфика работы не только всего Федерального казначейства, но и

---

<sup>8</sup> Типовой кодекс этики и служебного поведения государственных служащих Российской Федерации и муниципальных служащих : одобр. решением президиума Совета при Президенте РФ по противодействию коррупции от 23 дек. 2010 г. (протокол № 21)) // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.04.2019).

<sup>9</sup> Об утверждении правил профессиональной этики федеральный гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия : приказ Федер. казначейства от 21 окт. 2011 г. № 472 // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.04.2019).

непосредственно тех, кто участвует в контрольных и аудиторских мероприятиях.

Таблица 2.2

Основные принципы профессиональной этики гражданских служащих  
Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские  
мероприятия<sup>10</sup>

№ п/п	Принцип	Содержание принципа
1.	Законности	Соблюдение норм и правил, установленных законодательными и нормативными правовыми актами Российской Федерации, Федерального казначейства и иными
2.	Объективности	Недопущение предвзятости, конфликта интересов, а также влияния руководства и должностных лиц объекта контроля и аудита, иных лиц на объективность выводов и решений по результатам контрольных и аудиторских мероприятий.
3.	Профессиональ- ной компетентно- сти	Поддержании гражданским служащим профессиональных знаний и навыков на необходимом уровне, позволяющем обеспечивать предоставление достоверной, объективной и точной информации о деятельности объекта проверки
4.	Ответственности	Несении ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации и настоящими Правилами за ненадлежащее выполнение контрольных функций.
5.	Независимости	В независимости гражданских служащих, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия, от должностных лиц объекта контроля и аудита.
6.	Честности	В честности и добросовестности выполнения своих обязанностей

Уже само наличие такого кодекса и таких требований обязывает служащего предъявлять к самому себе, к членам своей семьи особые морально-нравственные требования к поведению не только в служебной деятельности, но и в обычных жизненных бытовых ситуациях.

В правилах оговорены случаи при которых допускается раскрытие конфиденциальной информации: информация была общедоступной, приобретена у третьей стороны без ограничений в использовании и должна быть раскрыта в соответствии с законодательством Российской Федерации. При этом раскрывая информацию служащий должны учесть возможность нанесения ущерба чьим-либо интересам и должен быть уверен, что лицо, которое получит информацию является надлежащим.

Особый интерес вызывают рекомендации в отношении конфликта интересов. В разделе 4 правил указано, что в ходе проверок служащий сможет столкнуться с необоснованными просьбами не отражать отдельные факты выявленных нарушений со стороны представителей объекта проверки или, наоборот, со стороны своих вышестоящих руководителей. Кроме того, служащий может столкнуться с отношениями семейного или личного, в том числе имущественного, характера, используемыми должностными лицами объекта контроля и

<sup>10</sup> Составлено автором на основе приказа № 472 Федерального казначейства от 21 октября 2011 г. «Об утверждении правил Профессиональной этики Федеральный Гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия».

аудита для воздействия на служебную деятельность, либо с иными конфликтными ситуациями, в том числе этическими конфликтами.

Таблица 2.3

Требования к гражданским служащим Федерального казначейства, осуществляющим контрольные и аудиторские мероприятия<sup>11</sup>

№ п/п	Содержание требований
1.	Соблюдать Конституцию Российской Федерации, законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации, Министерства Финансов и Федерального казначейства Российской Федерации, а также обеспечивать их исполнение.
2.	Соблюдать принципы и правила профессиональной этики
3.	Соблюдать нормы личного и профессионального поведения, независимость в своих выводах и решениях, честное и добросовестное выполнение обязанностей при осуществлении контрольных и аудиторских мероприятий
4.	Постоянно повышать уровень своей квалификации и качества работы, знание нормативных документов в сфере своей деятельности, а также в сфере деятельности объекта контроля и аудита
5.	Содействовать формированию в обществе позитивного мнения о Федеральном казначействе
6.	Отстаивать законные интересы Российской Федерации и Федерального казначейства
7.	Осуществлять доброжелательность и внимательность к людям
8.	Воздерживаться от публичных высказываний, суждений и оценок в отношении деятельности Федерального казначейства, других государственных органов, их руководителей
9.	Относиться к профессиональному мнению коллег с пониманием и уважением
10.	Отказаться от некорректных замечаний о действиях коллег в процессе выполнения ими должностных обязанностей
11.	Обеспечивать свою безупречную репутацию среди коллег
12.	Уметь создавать в коллективе благоприятный для эффективной контрольной и аудиторской работы морально-психологический климат

<sup>11</sup> Составлено автором на основе приказа № 472 Федерального казначейства от 21 октября 2011 г. «Об утверждении правил Профессиональной этики Федеральных Гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия».

Таблица 2.4

**Обязанности гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия**

№ п/п	Основные обязанности
1	Исполнять должностные обязанности добросовестно, на высоком профессиональном уровне
2	Действовать с должным усердием и в соответствии с применяемыми в Федеральном казначействе техническими и профессиональными стандартами
3	Способствовать установлению при осуществлении контрольных и аудиторских мероприятий деловых взаимоотношений и стремиться к конструктивному сотрудничеству с коллегами в ходе таких мероприятий
3	Быть корректными по отношению к сотрудникам и должностным лицам объектов контроля и аудита
5	Иметь обоснованное суждение по применению профессиональных знаний и навыков в процессе проведения контрольных и аудиторских мероприятий
6	Делать выводы по результатам проведенных контрольных и аудиторских мероприятий исключительно на основании проверенной, объективной и подтвержденной документально информации
7	Уметь оценивать серьезность выявленных нарушений (отклонений), степень их влияния на результаты деятельности объекта проверки и предпринимать необходимые меры, направленные на своевременное их устранение или их минимизацию
8	Соблюдать принцип конфиденциальности при подготовке, во время осуществления и после завершения контрольных и аудиторских мероприятий

Служащему предлагается принять меры к недопущению таких конфликтов, а именно: уведомить руководителя проверки и руководителя органа Федерального казначейства и обеспечить проведение процедур, которые препятствуют тому, чтобы о ходе проверки узнавали лица, которые не участвуют в ее проведении.

Служащий, который нарушил этические нормы и принципы подлежит моральному осуждению на заседаниях комиссии по соблюдению требований к служебному поведению федеральных государственных гражданских служащих и урегулированию конфликта интересов соответствующего органа Федерального казначейства.

В свою очередь, отсутствие таких нарушений должно учитываться при аттестации и продвижении по службе. В этом и других отраслевых кодексах и правилах профессиональной этики показано каким образом конкретизирован Указ Президента Российской Федерации от 12 августа 2002 г. № 885 «Об утверждении общих принципов служебного поведения государственных служащих» и «Типовой кодекс этики и служебного поведения государственных служащих

Запреты в деятельности гражданских служащих Федерального казначейства, при проведении контрольных и аудиторских мероприятий<sup>13</sup>

№ п/п	Служащему запрещено
1	Использовать отчетность, документы, иную информацию, если имеются сведения, подтверждающие их недостоверность, ошибочность, либо если в таких отчетности, документах, иной информации пропущены или искажены данные, что может привести к неправильным выводам
2	Реагировать на попытки влияния какого-либо лица на принимаемые решения. При попытке оказать воздействие на гражданского служащего, он должен немедленно ставить в известность о данном факте руководителя проверки, а также руководителя органа Федерального казначейства, назначившего проверку
3	Допускать предвзятого мнения относительно должностных лиц объекта проверки
4	Допускать взаимоотношений с руководством и сотрудниками объекта проверки, которые могут скомпрометировать независимость и непредвзятость гражданского служащего, осуществляющего контрольные и аудиторские мероприятия, и повлиять на их результаты
5	Использовать свой официальный статус, а также конфиденциальную информацию в личных целях либо в интересах третьей стороны.

Особый интерес вызывает таблица 2.6 в которой сделана попытка предостеречь не только государственных служащих, но и обычных работников от попадания в неприятные ситуации. Как уже отмечалось, кроме государственных служащих с официальным статусом нормы профессиональной этики применяются и к обычным наемным работникам государственных организаций и к работникам предприятий и организаций и даже к индивидуальным предпринимателям в зависимости от сферы деятельности.

К работникам финансовой сферы, предъявляются требования к объективности и соответственно они должны быть свободны от всего, что может повлиять на их объективность. Служащий должен уметь увидеть в отчетности интересы администратора или собственника, заметить тенденции, которые искажают цели экономического развития и могут привести к закрытию предприятия или учреждения, или к хищению бюджетных средств непрямым путем.

Государство должно с одной стороны заниматься воспитанием своих граждан, формировать принципы морали и нравственности, а с другой стороны применять специальные методы контроля за служащими. Например, в зарубежном негосударственном аудите, к одному из этических принципов относят следующее правило: «вознаграждение полученное от одного клиента», не должно пре-

<sup>12</sup> Типовой кодекс этики и служебного поведения государственных служащих Российской Федерации и муниципальных служащих : одобр. решением президиума Совета при Президенте РФ по противодействию коррупции от 23 дек. 2010 г. (протокол № 21) // СПС «Консультант плюс» (дата обращения 12.04.2019).

<sup>13</sup> Составлено автором на основе приказа № 472 Федерального казначейства от 21 октября 2011 г. «Об утверждении правил Профессиональной этики Федеральных Гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия».



вышать «15 % от общей суммы гонораров; если вознаграждение аудитора составляет более 15 % его общих гонораров, партнер из другого офиса должен взять на себя ответственность за окончательный отчет в отношении этого клиента»<sup>14</sup>.

При любых проверках необходимо учитывать и личные отношения между проверяемыми и проверяющими. Это могут быть и родственные связи, и близкая дружба, и совместные деловые интересы. Большое значение в всем мире уделяется и такому аспекту как наличие акций. Проверку не должно проводить лицо, если значительное количество акций проверяемой организации принадлежат его партнеру или родственникам. В то же время необходимо учитывать и тот факт, что акции могут быть получены и непреднамеренно (вступление в брак, объединение предприятий и пр.). Должен быть оговорен срок, в течении которого данные акции необходимо реализовать или избавиться от них каким-либо другим способом.

Таблица 2.6

Угрозы и обстоятельства их возникновения, препятствующие выполнению контрольных и аудиторских проверок служащими  
Федерального казначейства<sup>15</sup>

№ п/п	Угроза	Обстоятельства возникновения
1	Личная заинтересованность	1.Общая финансовая заинтересованность, которая может зависеть от результатов контрольного или аудиторского мероприятия 2.Наличие дружеских или иных неформальных взаимоотношений с должностными лицами объекта контроля и аудита 3.Обещание гражданскому служащему, вознаграждения, зависящего от результатов проверки.
2	Шантаж	1.Угроза возбуждения судебного разбирательства, участником которого может оказаться гражданский служащий, проводящий проверку 2.Принуждение к необоснованному снижению объема выполняемых работ при проведении проверки 3.Полученное вознаграждение (подарок) от должностного лица объекта проверки.
3	Близкое знакомство (родство)	Близкие родственные (семейные) или дружеские отношения между проверяющим и проверяемым, которые могут повлиять на результаты проверки.

Государственным служащим в России запрещено иметь акции каких-либо предприятий. Юридическое лицо, которое выполняет проверку не должно выдавать кредиты, займы или оказывать какую-либо другую финансовую помощь. Кроме того, это же юридическое лицо не должно участвовать в подготовке каких-либо отчетов компании, которые потом сама же и проверяет. Если все же возникает необходимость в оказании проверяемому лицу каких-либо услуг, то

<sup>14</sup> Додж Р. Краткое руководство по нормам и стандартам аудита : пер. с англ. / предисл. С.А. Стукова. М. : Финансы и статистика : ЮНИТИ, 1992. С. 53.

<sup>15</sup> Составлено автором на основе приказа № 472 Федерального казначейства от 21 октября 2011 г. «Об утверждении правил Профессиональной этики Федеральных Гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия».

они должны быть законны, ответственность должен нести только клиент и при этом не должна быть уменьшена объективность аудита.

Одной из основных целей развития этических принципов в профессиональной деятельности является формирование устойчивого антикоррупционного поведения. Антикоррупционное поведение можно сформировать путем воспитания начиная со школьной и студенческой скамьи, путем повышения квалификации государственных служащих и конечно путем усиления ответственности за как выявленные факты коррупции, так и за несоответствие официальных доходов уровню расходов.

К числу основных обязанностей государственного служащего относится предоставление сведений о доходах, расходах об имуществе и обязательствах имущественного характера в отношении себя и членов своей семьи (п.9 ст.15)<sup>16</sup>. Кроме того, уже при поступлении на государственную службу гражданин обязан предоставить такие сведения и если он этого не сделает или предоставит заведомо ложные сведения, то на государственную службу такой гражданин не принимается (п. 9 ст. 16). Общие требования к предоставлению сведений рассмотрены в ст. 20 ФЗ № 79 «О государственной гражданской службе». В этой статье указано, что сведения предоставляются только теми государственными служащими, которые включены в специальные перечни. Срок предоставления таких сведений – 30 апреля, а для некоторых категорий 1 апреля. Под членами семьи в данном случае понимаются только супруг (супруга) и несовершеннолетние дети.

Проверка достоверности и полноты сведений осуществляется в порядке, который установлен федеральным законом «О противодействии коррупции»<sup>17</sup> и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации. В случае не предоставления или предоставления заведомо недостоверных или неполных сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера, как о себе, так и о членах своей семьи признается правонарушением, за которое гражданский служащий может быть уволен с гражданской службы (п. 6.1 ст. 20). Такое значение сведения о доходах и имуществе государственных служащих приобрели в связи с тем, что они являются одним из направлений реализации мер по борьбе с коррупцией в России.

В настоящее время считается, что коррупционные явления в России уже угрожают безопасности государства, так как коррупция препятствует развитию государственного и муниципального управления, создают серьезные преграды и проблемы при проведении социально-экономических преобразований<sup>18</sup>. В 2018 году в соответствии с признанным «индексом восприятия коррупции», ежегодно рассчитываемым и публикуемым международной организацией Transparency International (TI), Россия по коррумпированности заняла 138 место среди 180

---

<sup>16</sup> ФЗ от 27 июля 2004 г. №79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации»

<sup>17</sup> ФЗ «О противодействии коррупции».

<sup>18</sup> Марьян А. В. К вопросу о совершенствовании административно- правового механизма противодействия коррупции в системе государственной службы // Административное и муниципальное право. 2010. № 3 // СПС «Консультант плюс».

стран. «Индекс восприятия коррупции» составляется ежегодно, измеряет уровень восприятия коррупции в государственном секторе той или иной страны и является составным индексом, основанным на данных опросов, проведенных среди экспертов и в деловых кругах. Чем выше место, тем больше коррупции в государстве. Кроме того, индекс рассчитывается и в баллах по шкале от 0 до 100 баллов, причем ноль обозначает самый высокий уровень восприятия коррупции, а сто самый наименьший, Россия набрала 28 баллов из 100 возможных<sup>19</sup>. Эти показатели говорят о том, что к сожалению, в России все не очень хорошо с соблюдением норм этики и морали.

Истоки коррупции в среде государственных служащих были спровоцированы самим государством. Законодательство России XIV–XVII вв. разрешало принимать «подношения за работу»<sup>20</sup>. Такая ситуация носила название «кормление от дел» и отчасти была объяснима тем, что некоторые чиновники не получали жалованье. Петр I ввел жалованье и начал активную борьбу с коррупцией в системе государственной службы. Несмотря на меры, принимаемые государством и в дальнейшем искоренить это явление в России так и не удалось. В 2008 г. Д. Медведевым был создан Президентский Совет по противодействию коррупции и было принято несколько Указов и Федеральных Законов. Борьба с коррупцией была названа одной из важнейших задач государства на современном этапе.

Как уже было отмечено, в целях борьбы с коррупцией в системе государственной службы и в целях ее профилактики применяется такой способ, как контроль государства за соответствием доходов и расходов гражданина, за отдельными видами его имущества (недвижимость, транспортные средства, ценные бумаги). Федеральным законом от 31 июля 1995 г. № 119-ФЗ «Об основах государственной службы Российской Федерации» на государственного служащего возлагалась обязанность представлять в органы государственной налоговой службы сведения о полученных ими доходах и имуществе, принадлежащем им на праве собственности, являющихся объектами налогообложения.

Налоговые органы не имели права использовать эти собранные сведения в целях налогообложения и не проверяли, а предоставляли по запросам правоохранительным органам. Можно предположить, что данная ситуация была признана неэффективной и функции первичной проверки этих сведений были возложены на федеральные государственные органы.

Руководителю каждого органа предлагалось назначить ответственных за проверку этих сведений лиц в пределах штатной численности. В подавляющем большинстве случаев проверкой сведений занимаются кадровые службы. Кроме того, в отдельных случаях проверкой занимается прокуратура. Более того, сведения по некоторым лицам обязаны быть опубликованы в сети Интернет. Не ставя перед собой задачу анализировать все принятые после 2008 г. нормативно-правовые акты, направленные на борьбу с коррупцией отметим, что по мнению

---

<sup>19</sup> АНО «Центр антикоррупционных исследований и инициатив» Трансперенси Интернешнл. URL: <http://www.transparency.org.ru>.

<sup>20</sup> Куракин А. В. Национальный план противодействия коррупции и антикоррупционная составляющая законодательства о государственной службе Российской Федерации // Административное и муниципальное право. 2008. № 12 // СПС «Консультант плюс».

некоторых ученых они разработаны в спешке, содержат внутренние противоречия и неясности. К сожалению, это относится как к порядку предоставления сведений, так и к порядку их проверки. В таблице 2.7 представлен краткий перечень содержания этих сведений по состоянию на 1.02.2019 г. Необходимо отметить, что за несколько лет состав сведений увеличивается по мере необходимости решения вопросов, поставленных практикой.

Таблица 2.7

**Состав сведений о доходах, расходах имуществе и обязательствах имущественного характера, представляемых государственными служащими в Российской Федерации**

№ раздела, подраздела	Наименование раздела, подраздела	Краткое содержание раздела, подраздела
1	Сведения о доходах	Доходы по основному месту работы, от педагогической, научной и творческой деятельности, от ценных бумаг и вкладов, иные доходы
2	Сведения о расходах	Виды приобретенного имущества, сумма сделки источники средств и основания приобретения: земельные участки, иное недвижимое имущество, транспортные средства, ценные бумаги
3	Сведения об имуществе	
3.1	Недвижимое имущество	Вид и наименование имущества, вид собственности, местонахождение, адрес и площадь, основание приобретения и источник средств: земельные участки, жилые дома, дачи, квартиры, гаражи, иное недвижимое имущество
3.2	Транспортные средства	Вид, марка, модель транспортного средства, год изготовления, вид собственности и место регистрации
4	Сведения о счетах в банках	Указываются сведения о счетах в банках и иных кредитных организациях: адрес банка и кредитной организации, вид и валюта счета, остаток на счете и сумма поступивших на счет денежных средств
5	Сведения о ценных бумагах	
5.1	Акции и участие в комм.орг и фондах	Наименование и орг-прав форма организации, адрес, уставный капитал, доля участия и основание участия
5.2	Иные ценные бумаги	Вид ценной бумаги, лицо ее выпустившее, номинальная величина обязательства, общее количество и общая стоимость
6	Сведения об обязательствах имущественного характера	
6.1	Недвижимое имущество в пользовании	Вид имущества и сроки пользования, основания пользования, местонахождение и площадь
6.2	Срочные обязательства финансового характера	Содержание обязательства, кредитор, основание возникновения, сумма или размер обязательства на отчетную дату и условия обязательства
7	Безвозмездное отчуждение	Указываются сведения о недвижимом имуществе, транспорт-

№ раздела, подраздела	Наименование раздела, подраздела	Краткое содержание раздела, подраздела
		ных средствах и ценных бумагах, отчужденных в течение отчетного периода в результате безвозмездной сделки. Вид имущества, приобретатель имущества по сделке и основания отчуждения имущества

Рассмотрим более подробно отдельные методические проблемы, которые возникают при заполнении отдельных разделов сведений. Раздел «Доходы». Сведения о доходах включают в себя 7 направлений, которые можно разделить на три группы. Первая группа – доходы от работодателей, которые могут быть подтверждены гражданином справками установленной формы, которые выдаются бесплатно по каждому месту получения дохода. Вторая группа – это доходы от вкладов в банках и иных кредитных организациях, могут быть подтверждены разного рода справками или выписками, которые выдают кредитные учреждения за отдельную плату. И третья группа – это иные доходы, которые могут быть подтверждены договорами, расписками, справками либо указаны гражданином без подтверждающих документов.

Одним из проблемных вопросов, является то, что понятие дохода в целях заполнения сведений не выработано. В ст. 20 «Предоставление сведений о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» Федерального Закона «О государственной гражданской службе в Российской Федерации», в ст. 8 «Обязанность представлять сведения о доходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера» Федерального закона «О противодействии коррупции» не конкретизировано какой доход имеется ввиду: в денежной форме, в натуральной форме, с учетом налога или без него.

В экономической практике понятие дохода может применяться по отношению к разным суммам. Доход может быть начислен в пользу гражданина, но еще не выплачен ему. Доход может быть, как в денежной, так и в натуральной форме (призы, подарки, оплата за гражданина каких-либо услуг и т.д. – в связи с этим еще возникает проблема и оценки дохода). В Указанных статьях речь идет о сумме полученного дохода. Однако, полученный доход, это доход в большинстве случаев с уже удержанной суммой налога на доходы физических лиц. В методических рекомендациях по заполнению сведений, которые изданы разными министерствами и учреждениями в России для своих сотрудников указано, что в сведениях должна показываться сумма дохода, включающая в себя налог на доходы. Следует признать, что это в принципе верно, так как гражданин иногда и не в состоянии правильно заполнить сведения о доходах.

Например, гражданин продает принадлежащее ему на праве долевой собственности имущество – квартиру, которая была в собственности менее 3 лет. Иногда в момент продажи бывает неясно какой вычет из полученного дохода следует применить, для расчета налога.

Может быть три варианта вычета в зависимости от тех или иных особен-

ностей. Первый вариант – стоимость покупки доли в этой квартире. Второй вариант – 1 млн. рублей. Третий вариант – вычет в 1 млн. рублей корректируется (умножается) на долю в собственности. Не обсуждая проблемы налогового законодательства заметим, что декларация должна быть подана гражданином до 30 апреля следующего года, в течении трех месяцев проверяться налоговыми органами и только тогда станет окончательно известна сумма налога и соответственно сумма фактического дохода, который получит гражданин от продажи доли в квартире. В случае изменения методики заполнения сведений, то есть отражения в них фактически полученных денежных средств («денег в кармане») необходимо будет перенести на более позднюю дату срок подачи сведений. Как представляется, в настоящее время при опубликовании сведений в сети «интернет» следует каждый раз указывать, что суммы доходов включают в себя налог на доходы. В этом случае граждане, которым интересно узнать о доходах и имуществе некоторых государственных служащих будут иметь правильное представление об истинном размере доходов.

Как правило, заполнение сведений по доходам первой группы не вызывает затруднений. Государственному служащему и членам его семьи необходимо обратиться к каждому работодателю по основному и дополнительным местам работы. Каждый работодатель обязан бесплатно выдать гражданину справку по форме 2-НДФЛ, в которой должны быть отражены все доходы гражданина. Прилагать справки формы 2-НДФЛ к сведениям не требуется. В некоторых случаях сумма дохода, указанная в справке формы 2-НДФЛ, на какую-либо дату за прошедший период может быть изменена из-за ошибок в работе бухгалтерии организации и в налоговые органы может быть сдана справка с другой суммой дохода. Впоследствии, при проверке сведений о доходах, данные гражданина и налоговых органов не совпадут и за недостоверные сведения гражданина могут уволить с государственной службы. Как представляется, и государственному служащему и членам его семьи, необходимо иметь оформленные в установленном порядке справки от каждого работодателя, чтобы избежать претензий в предоставлении недостоверных сведений.

Вторая группа доходов – это доходы от вкладов в банках и иных кредитных организациях. Сумму доходов гражданин в состоянии и рассчитать сам на основании записей в своих сберегательных книжках, на основании договоров и других документов. Однако, зачастую сделать это без ошибок бывает сложно. В зависимости от договора сумма процентов может начисляться и при желании выплачиваться в течении года, а может начисляться и выплачиваться только по окончании действия срока вклада, т.е. фактически на следующий год или через несколько лет.

В этом разделе необходимо указывать начисленные суммы процентов по всем вкладам за отчетный год, в том числе и по тем, которые на 31 декабря уже закрыты. Поэтому выработка индикаторов по проверке сведений путем сопоставления суммы процентов и суммы вкладов (раздел 3 сведений) не может быть точной. Раздел «иные доходы» в настоящее время является открытым и должен таковым и оставаться. Авторы отдельных методических рекомендаций по заполнению этого раздела сведений считают, что он должен заполняться на основе

Налогового Кодекса. При этом приводятся ссылки на ст. 41, что доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, и на перечень доходов физического лица по ст. 208.

В некоторых рекомендациях особое внимание уделяется ст. 217 «доходы, не подлежащие налогообложению». Однако, налоговый кодекс рассматривает доходы физических лиц именно в целях налогообложения, а не в целях сопоставления их доходов и имущества. В связи с этим могут возникнуть ситуации, при которых стоимость доходов и приобретенного имущества не соответствует друг другу. Например, по Налоговому кодексу доходами не признаются доходы от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации, за исключением доходов, полученных указанными физическими лицами в результате заключения между этими лицами договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений. На этом основании такой доход не рекомендуют указывать в сведениях. В связи с этим сразу же возникает вопрос о том, как следует поступить государственному служащему в случае приобретения недвижимого имущества на денежные средства родственников, например, родителей.

При проверке сведений будет выявлено несоответствие между расходами – приобретение недвижимости – и доходами – заработной платой государственного служащего. Государственному служащему придется объяснять источник средств на приобретение недвижимости на заседании специальной комиссии у работодателя, либо в прокуратуре. Кроме того, в настоящий момент не определено, какие документы может и должен предоставить государственный служащий в свое оправдание. Как представляется, не следует устанавливать жесткие рамки при заполнении данного раздела.

Суммы полученных алиментов на содержание детей одни организации рекомендуют своим сотрудникам указывать в разделе иные доходы на имя родителя, который их получает. В то же время другие – рекомендуют указывать суммы полученных алиментов в сведениях, которые государственный служащий заполняет от имени ребенка, т.к. алименты – это целевые денежные средства, которые должны быть направлены только на содержание ребенка и являются по сути доходом именно ребенка. Как уже было отмечено, за неверное предоставление сведений государственный служащий может быть уволен с государственной службы.

В настоящее время законодательством не определено, за какого рода ошибки в сведениях государственного служащего могут уволить. Такая неопределенность может стать поводом для увольнения вполне добросовестных сотрудников. Например, служащий допустил ошибку в разделе доходы, не указав доход несовершеннолетнего сына, который выиграл достаточно крупный грант, а так как сын проживает с матерью, то отец ничего об этом не знал. Некоторые служащие не указали дополнительные доходы, которые получили от страховых организаций при наступлении страховых случаев. Супруги, которые по разным причинам не расторгли брак, а фактически проживают раздельно, часто отказы-

ваются предоставить бывшему мужу или бывшей жене верные сведения. В данной ситуации бывшему супругу – государственного служащего можно только порекомендовать не пытаться указать в сведениях какие-либо придуманные доходы, а приложить к сведениям объяснительную записку. Как представляется, достаточно сложно предположить какие ситуации при заполнении сведений могут возникнуть и выдать на каждую из них предписание.

Можно предположить, что не все государственные служащие честно отражают сведения о доходах и имуществе и выявить коррупционеров только на основе сведений достаточно сложно. Однако следует обратить внимание на тот факт, что с помощью таких сведений можно, наоборот, легализовать полученные преступным путем доходов. Самым простым случаем является применение патентной системы налогообложения.

Супруг государственного служащего регистрируется индивидуальным предпринимателем на патентной системе, выбирая наиболее подходящий вид деятельности, например, пошив швейных изделий на дому. При этой системе размер налогов и сборов – фиксированный и не зависит от суммы фактически полученного дохода. Заплатив налоги и сборы в сумме примерно 40 тыс. рублей за год можно легализовать доход до 60 млн. рублей в год (допустимый уровень дохода для применения патентной системы налогообложения). Можно на основе ст.217 НК РФ указать доходы, полученные от реализации продукции личного подсобного хозяйства, которые не облагаются налогами.

В этом случае сумма дохода в целях налогообложения и вовсе не ограничивается. Однако, слишком большую сумму доходов в сведениях в данном случае все равно отразить нельзя, так как это выходит за рамки здравого смысла. В настоящее время государственных служащих и членов их семей только приучают более тщательно вести учет своих доходов и имущества. Необходимо разработать единую методику заполнения и проверки сведений. Полученный опыт можно использовать для выработки системы контроля за уклонением от уплаты налогов всех граждан России.

### **2.3. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики**

Правительственные органы, а также государственные как коммерческие, так и некоммерческие организации, и учреждения формируют финансовую отчетность с целью отразить в ней свое финансовое положение, активы, результаты операционной деятельности и движения денежных средств для последующего ее использования заинтересованными в ней пользователями. К таким пользователям, как правило, относят законодательные и исполнительные органы власти, государственные учреждения, внешних инвесторов, заемщиков, отдельных работников и общественность в целом.

Наука и практика управления сегодня едины в том, что современный аудит является неотъемлемой частью системы управления и развития любых экономических субъектов и, в частности, субъектов государственного сектора экономики.

Однако следует учитывать, что полномочия аудиторов, проводящих аудит организаций государственного сектора экономики, могут быть значительно



выше, чем у аудиторов коммерческих (частных) экономических субъектов.

В общем понимании аудит государственного сектора экономики представляет собой систематический процесс, позволяющий объективно получать и оценивать доказательства соответствия информации или существующих условий установленным критериям. Исходя из своей функциональной направленности, аудит государственного сектора экономики представляет законодательным и надзорным органам, должностным лицам и широкой общественности информацию, а также независимые и объективные оценки управления и проведения государственной политики, программ и иных действий.

Однако при этом следует учитывать, что областью охвата аудита государственного сектора экономики является такая среда, в которой правительства и другие учреждения указанного сектора экономики отвечают за использование ресурсов, полученных от налогообложения и других источников при оказании услуг гражданам и другим получателям.

Аудит государственного сектора экономики позволяет создать подходящие условия и усилить ожидания того, что учреждения и государственные служащие будут исполнять свои функции эффективно согласно этическим нормам и нормативным правовым актам. Поэтому аудиторам государственного сектора необходима особая система стандартов, которая позволит им своевременно определять наиболее прогрессивные и оптимальные направления решения аудиторских заданий и стимулировать их совершенствование. Указанная система стандартов позволит различным органам контроля за деятельностью субъектов государственного сектора экономики (в том числе и независимым аудиторам) теснее взаимодействовать между собой в организации, проведении и реализации управленческих рекомендаций, согласовывать целевую направленность контрольных мероприятий и методы их достижения.

Таким образом, система стандартизации аудита субъектов государственного сектора экономики, являясь основополагающим фактором его системности, позволяет создать эффект взаимозависимости в самой системе контроля.

В настоящее время направления развития аудита, выбор методов регулирования его развития, оценка роли и основных задач аудиторской деятельности, характер взаимоотношения аудиторских организаций и руководства проверяемых субъектов находятся в центре внимания мирового аудиторского сообщества и активно дискутируются во всех странах. В мировом сообществе эти аспекты тесно увязываются с четким определением задач и направлений проведения аудиторских исследований, способствующих повышению их качества и результативности. В частности, большое внимание уделяется вопросам совершенствования аудиторских процедур, более четкой классификации и определению источников аудиторских доказательств, а также их стандартизации.

При всех отличиях государственного аудита и аудита коммерческих организаций, которые приведены в таблице 2.8, объединение возможностей стандартов ИНТОСАИ и международных стандартов, так называемого аудита коммерческих организаций (далее МСА) для различных ВОФК в единую систему позволяет перевести контрольную деятельность на новый уровень, поскольку появ-

ляется возможность укрепить взаимодействие между различными органами финансового контроля и обозначить реальные пути развития и совершенствования системы финансового контроля, определить терминологию и закрепить понятийный аппарат. Специфические признаки государственного аудита (отличия государственного аудита от коммерческого)

Государственный аудит – это система внешнего, независимого аудита деятельности органов государственной власти по управлению общественными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными), призванную обеспечить согласование деятельности органов власти с долгосрочными интересами общества и стратегическими целями общественного развития.

Таблица 2.8

Отличия государственного аудита и аудита коммерческих организаций

Область сравнения	Государственный аудит	Коммерческий аудит
Определение	Вид профессиональной деятельности, направленный на повышение эффективности управления национальными ресурсами, важнейшими из которых являются государственные финансы, собственность, природные богатства, интеллектуальный капитал	Предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации и индивидуальных предпринимателей
Основная цель	Оценка с точки зрения обеспечения эффективной и результативности деятельности государственных органов	Выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ
Объект аудита	Национальные проекты, государственные мероприятия, государство в разрезе регионов и федеральных округов	Деятельность хозяйствующих субъектов различных отраслей экономики
Пользователи результатов аудита	Государство, в лице органов Счетной палаты и др. отраслевых ведомств; контрольно-счетные органы субъектов Федерации	Внутренние пользователи: потенциальные инвесторы, собственники, администрация, менеджеры различных уровней
Методы	Методы проведения аудита идентичны, но используются в различных пропорциях, исходя из конкретно поставленных целей и задач	
Результат	Отчет об эффективности использования бюджетных средств	Аудиторское заключение

Государственный аудит объединяет в себе:

- финансовый аудит;
- аудит соответствия (законности);
- аудит эффективности расходования бюджетных средств;

- аудит эффективности деятельности государственных органов;
- аудит эффективности внутренних систем контроля;
- аудит эффективности системы национальных счетов;

Объектами государственного аудита являются проверяемые субъектами государственные органы, государственные учреждения, а также получатели бюджетных средств.

Основными задачами государственного аудита являются проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов.

Государственный аудит бывает только обязательным.

Коммерческий аудит может быть, как обязательным, так и инициативным.

Коммерческий аудит – это независимая проверка состояния бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности, проводимая в соответствии с требованиями Закона РФ «Об аудиторской деятельности». Его объектами являются проверяемые организации и предприятия, а субъектами аудиторские организации.

Коммерческий аудит отличается от государственного аудита по целому ряду оснований:

- 1) по целям, на которые они направлены
  - коммерческий аудит выявляет и фиксирует недостатки хозяйственной деятельности организации;
  - государственный аудит не только выявляет недостатки, но и способствует их устранению и наказанию виновных;
- 2) по правовому регулированию
  - отношения в области коммерческого аудита регулируются гражданским правом (на основе хозяйственных договоров);
  - отношения государственного аудита регулируются административным правом (на основе законов, приказов);
- 3) по объектам контроля
  - объект аудита то, что ухудшает платежеспособность организации, ее финансовое состояние;
  - объект государственного аудита то, что нарушает законодательство РФ и учетную политику учреждения (государства);
- 4) по типу управления
  - в коммерческом аудите присутствуют горизонтальные (добровольные) связи;
  - при проведении государственного аудита вертикальные (основанные на административном приказе и принуждении);
- 5) по решаемым практическим задачам
  - проведение коммерческого аудита способствует привлечению новых пассивов, а также укреплению платежеспособности;
  - государственный аудит направлен на сохранение активов учреждения, а также пресечение различных злоупотреблений (правонарушений);

б) по достигнутым результатам

- при коммерческом аудите составляется аудиторское заключение, а также различные рекомендации для проверяемой организации;
- при государственном аудите делаются организационные выводы, взыскания, обязательные указания.

Задачами государственного аудита являются проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета, правильность расчета и уплаты налогов. Субъектами государственного аудита являются государственные органы и структуры, предприятия с участием государства, организации, финансируемые из государственного бюджета. Субъектами коммерческого аудита выступают в основном предприятия и организации негосударственного сектора экономики.

Главное отличие коммерческого аудита от государственного аудита заключается в том, что аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и занимается разработкой предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли, выступая в роли консультанта, помощника всех специалистов, занимающихся обработкой и использованием финансовой документации.

Одновременно с этим следует понимать, что поскольку международные стандарты аудита (ISA) регламентируют общие принципы аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг для любых экономических субъектов, то, как следствие, они применимы и к аудиту субъектов государственного сектора экономики. Однако обязанности аудитора при этом зависят от предоставленных ему полномочий или обязательств по аудиту этих субъектов, установленных законодательными и иными нормативными актами (например, решениями министерств, требованиями государственной политики и пр.), которые могут охватывать более широкий спектр услуг по сравнению с аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями этих стандартов. При этом бухгалтерская (финансовая) отчетность субъектов государственного сектора экономики может дополнительно содержать особую информацию, которая значительным образом отличается от общепринятой. Примером может служить отражение в ней сопоставленных фактических результатов, понесенных экономическим субъектом государственного сектора расходов за период, с предельными нормами таких расходов, предусмотренными законодательными актами (в частности, годовым бюджетом). Указанные дополнительные обязанности не регламентируются международными стандартами аудита. В то же время в ряде МСА определены отдельные специальные пояснения и дополнения, позволяющие учитывать общую специфику именно субъектов государственного сектора экономики. Эти пояснения и дополнения приведены в отдельном разделе каждого из таких МСА, за исключением тех стандартов, которые являются полностью универсальными для аудита субъектов как государственного, так и негосударственного сектора экономики. Указанный раздел в указанных МСА называется «Особенности аудита организаций государственного сектора».

Как и при аудите субъектов коммерческого (частного) сектора экономики, после получения задания на аудиторскую проверку субъекта государственного

сектора аудитор и сам субъект должны достичь определенного рода договоренности (МСА 210 «Согласование условий аудиторского задания»), которую необходимо закрепить в достаточно полной мере в письменном виде. Соблюдение этого требования позволяет избежать целого ряда всевозможных неопределенностей, возникающих в процессе оказания аудиторских услуг.

Целью письма о задании, направляемого аудитором руководству субъекта, является информирование последнего о характере полученного задания и об ответственности участвующих в нем сторон.

Однако в связи с тем, что в ряде государств согласно законодательным и иным нормативным актам, регулирующим аудит организаций государственного сектора экономики, аудиторы, как правило, назначаются, как следствие, применение на практике письма о задании не является обязательным или общепринятым атрибутом. В то же время указанное письмо, в котором оговаривается характер полученного задания и иные аспекты, не отраженные в соответствующем законодательстве, может быть весьма полезным для обеих сторон.

Несмотря на то что условия аудиторского задания в государственном секторе экономики обычно достаточно подробно регламентированы законодательными и иными нормативными актами МСА 210 допускает расширение регламентированного стандартом письма о проведении аудита дополнительными положениями.

Осуществляя аудиторскую проверку субъектов государственного сектора экономики, аудитор должен учитывать требования любых законодательных и иных нормативных актов, оказывающих непосредственное влияние как на деятельность этих субъектов, так и на полученное им задание. Особенно важно учитывать их влияние при изучении как самой деятельности организации, так и ее внешнего окружения. При этом следует помнить, что цели руководства организаций государственного сектора экономики могут зависеть от аспектов, связанных с публичной отчетностью, и включать в себя целевые установки, основанные на актах законодательных, регулирующих и иных государственных органов.

Задание на проведение аудиторской проверки субъектов государственного сектора экономики, как правило, носит более специфический характер, нежели при аудите экономических субъектов коммерческого (частного) сектора и при этом охватывает более широкий круг проверяемых аспектов. Кроме того, полученное аудитором задание может значительным образом повлиять на степень свободы его действий как при определении уровня существенности, так и при составлении отчета о фактах мошенничества и допущенных ошибках. Аудиторы государственного сектора часто несут дополнительные обязанности в отношении внутреннего контроля, например, обязанность составить заключение о соблюдении организацией установленных норм и правил. В их обязанности может также входить составление заключения о соблюдении законодательных, нормативных и иных актов. В результате проводимый ими анализ системы внутреннего контроля может оказаться более обширным и подробным, чем при аудите экономических субъектов коммерческого (частного) сектора.

Основными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности орга-

низаций государственного сектора экономики, как правило, являются законодательные и регулирующие органы. При этом указанная отчетность может применяться не только для принятия экономических решений. Поэтому МСА 320 «Существенность в планировании и проведении аудита» требует от аудитора, назначенного для аудиторской проверки субъекта государственного сектора экономики, помимо применения им принципа профессионального суждения, учитывать и специфические аспекты законодательных и иных нормативных актов, связанных с этими субъектами, которые могут существенным образом повлиять на его оценку. Кроме того, аудитору следует помнить, что понятие существенности в государственном секторе экономики основывается также на характере (качестве) статьи и внешнем окружении субъекта и на стоимостной (количественной) оценке этой статьи. В то же время аудитор, осуществляя оценку существенности при аудите субъектов государственного сектора экономики, должен соблюдать деликатность, под которой в МСА 320 понимается необходимость согласования сделанной им оценки уровня существенности с органами власти, а также соблюдения соответствующего законодательства и общественных интересов.

Наряду с вышеуказанным на практике могут существовать и некоторые различия в самих подходах к аудиторской проверке субъектов государственного сектора экономики. Однако все это не должно оказывать значительного влияния на основные принципы и аудиторские процедуры, применяемые аудитором в процессе аудита.

С целью повышения эффективности проведения аудиторской проверки субъекта государственного сектора экономики аудитор должен планировать свою работу так, чтобы весь процесс аудита был проведен надлежащим образом. При этом следует учитывать, что характер, сроки и объем последующих аудиторских процедур, как правило, зависят от возложенных на аудитора обязанностей и специальных требований, предъявляемых к аудиту организаций государственного сектора экономики.

В случае если субъект государственного сектора экономики пользуется услугами одной или нескольких обслуживающих организаций, аудитор согласно законодательным и нормативным актам имеет широкие права доступа к информации этих организаций. В то же время могут существовать обстоятельства, когда эти права невозможно реализовать на практике, особенно в тех случаях, когда обслуживающий субъект находится в иной юрисдикции. В этой ситуации для получения прав доступа аудитору необходимо ознакомиться с законодательными и нормативными актами этой юрисдикции или потребовать включения указанных положений в соглашение между организацией-пользователем, подвергаемой аудиту, и обслуживающим ее субъектом. Кроме того, аудитор может привлечь и другого аудитора, который находится непосредственно в указанной юрисдикции.

Аудитору следует учитывать, что в законодательных и нормативных актах некоторых юрисдикций могут существовать ограничения относительно информации, которую аудитор, проводящий текущую проверку, может получить от предшествующего аудитора. В таких случаях могут потребоваться иные способы получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, а если это

сделать невозможно, то необходимо оценить влияние этого факта на аудиторское заключение.

Если назначенный специальным актом аудитор привлекает для работы аудиторскую фирму, которая не проводила аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в предыдущем периоде, то с позиции этой фирмы такое задание является для нее первичным и, как следствие, она обязана применять МСА 510 «Первичное аудиторское задание: начальное сальдо».

Планируя аудиторские процедуры, аудитор должен учитывать, что отличительной особенностью субъектов государственного сектора экономики является то, что между отдельными статьями бухгалтерской (финансовой) отчетности этих субъектов трудно выявить и оценить какие-либо взаимосвязи, традиционно рассматриваемые при аудиторских проверках коммерческих (частных) субъектов. Это, в свою очередь, ограничивает возможность применения аналитических процедур (МСА 520 «Аналитические процедуры») для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств.

Примером может служить весьма слабая взаимосвязь между доходами указанных субъектов и их фактическими расходами. Кроме того, понесенные субъектом государственного сектора экономики затраты на приобретение тех или иных активов чаще всего не капитализируются, что исключает возможность определения взаимосвязи между товарно-материальными запасами и основными средствами, а также величиной этих активов, признанной и отраженной в их бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом иные взаимосвязи могут носить весьма значимый характер.

В этом случае МСА 520 допускает возможность использования в качестве исходной информационной базы для аналитических исследований отраслевую информацию или статистические данные по коммерческому (частному) сектору экономики, входящему в данную отрасль.

В ряде случаев субъекты государственного сектора экономики могут владеть значительными активами специфического характера, по которым не существует общепризнанных, общедоступных и надежных источников для оценки их справедливой или иной текущей стоимости. Указанные активы, как правило, не генерируют денежных потоков и не имеют активных рынков. Поэтому аудитор должен понимать, что оценка указанных активов по справедливой стоимости основана на сложных оценочных измерениях, а в ряде случаев вообще не может быть выполнена.

В то же время следует помнить, что допущение о непрерывности деятельности любого экономического субъекта является одним из основных фундаментальных принципов ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данный принцип предполагает, что бухгалтерский учет осуществляется, а бухгалтерская (финансовая) отчетность формируется исходя из того, что большинство экономических субъектов не намерены прекращать или существенно сокращать свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем. При этом под обозримым будущим понимается период не менее двенадцати месяцев после отчетной даты.

Международные стандарты финансовой отчетности требуют от руководства экономического субъекта проведения оценки способности экономического субъекта нормально функционировать, учитывая при этом всю имеющуюся на обозримое будущее информацию.

Планируя и проводя аудиторскую проверку субъектов государственного сектора экономики, аудитор должен оценить надлежащий характер применения руководством этого субъекта указанного допущения. Вопросов по данному аспекту обычно не возникает, если аудиторской проверке подвергаются органы центрального правительства или те из субъектов, которые имеют договоренности о финансовой поддержке со стороны вышеуказанных органов власти. В том случае, если такие договоренности отсутствуют, аудитор должен руководствоваться требованиями МСА 570 «Допущение о непрерывности деятельности организации», в котором специальным требованием рекомендуется акцентировать внимание на недостаточности для продолжения деятельности финансирования или принятии политических решений, затрагивающих предоставляемые организацией государственного сектора экономики услуги.

Логическим завершением аудиторской проверки любого экономического субъекта являются подготовка и представление заинтересованным пользователям аудиторского заключения. С этой целью аудитор должен всесторонне изучить и оценить выводы, сделанные на основе полученных им аудиторских доказательств. Однако аудитор должен помнить, что в случае аудита организаций государственного сектора экономики он не может отказаться от его проведения, а также непредставления аудиторского заключения при выявлении им тех или иных существенных искажений или фактов, способных влиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность этого субъекта. В этом случае МСА 720 «Ответственность аудитора за прочую информацию в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность» обязывает аудитора представить в компетентные государственные органы заключение с подробным описанием несоответствия. Кроме того, МСА 220 «Контроль качества аудита финансовой отчетности» допускает (если полномочия аудитора организации государственного сектора экономики не позволяют ему отказаться от выполнения аудиторского задания) публичное раскрытие информации об обстоятельствах, которые при их выявлении в коммерческом (частном) секторе привели бы к отказу от выполнения задания.

Таким образом, следует отметить, что, применяя общепринятые принципы МСА к субъектам государственного сектора экономики, аудитор должен учитывать в первую очередь конкретные законодательные и нормативные правовые акты, которые непосредственно влияют на аудиторское задание по проведению аудиторской проверки этих субъектов. Именно указанные законодательные и нормативные правовые акты могут конкретизировать характер, содержание и форму аудиторского отчета или заключения, а также особые подходы к самой аудиторской проверке.

Как было отмечено ранее, аудит субъектов государственного сектора экономики можно отнести к одному (или нескольким) из трех основных видов аудита: финансовому аудиту, аудиту соответствия полномочиям или аудиту эффективности. Однако допускается и выполнение заданий по любой предметной



области, имеющей отношение к сфере ответственности руководства или лиц, наделенных руководящими полномочиями по использованию государственных ресурсов. Такие задания могут включать в себя отчетность по количественным показателям выработки, по результатам деятельности учреждения по предоставлению услуг, по устойчивому развитию, оценку будущих потребностей в ресурсах, аудит проектов в реальном времени или другие вопросы. Допускается проведение комбинированных проверок, включающих элементы финансового аудита, аудита эффективности и аудита соответствия. Именно задачи любого из указанных аудитов и определяют, какие стандарты следует применять при выполнении конкретного аудиторского задания. Сам предмет проверки относится к информации, условию или действию, которые изучаются или оцениваются по определенным критериям, имеют различные формы и обладают разными характеристиками в зависимости от задачи аудита. Надлежащий предмет проверки подлежит идентификации и логически согласуемой оценке или оценке по критериям.

Предмет аудита в рамках трех видов аудита, предусмотренных ISSAI, состоит из следующих элементов:

- предметом финансового аудита являются финансовое положение, деятельность, движение наличных средств или другие элементы, которые выявляются, измеряются и представляются в документах финансовой отчетности. Информация по предмету проверки – это документы финансовой отчетности;

- предмет аудита эффективности определяется конкретными задачами. Предметом могут быть конкретные программы, организации, фонды или определенные действия (вместе с их количественными результатами и финансовыми последствиями), существующие ситуации (включая причины и следствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор изучает и оценивает предмет проверки с тем, чтобы установить, в каком объеме были выполнены установленные критерии;

- предмет аудита соответствия определяется границей проведения проверки. Это может быть деятельность, финансовые операции или информация.

При этом критериями в данном контексте являются сравнительные эталоны для оценки конкретного предмета аудита. Стандарты ISSAI рекомендуют аудитору при выборе надлежащего критерия учитывать его соответствие и понятность для целевых пользователей, а также целостность, надежность и объективность (нейтральность, всеобщее признание и сопоставимость с критериями, используемыми при аналогичных видах аудита).

В свою очередь, под целевыми пользователями понимаются физические лица, организации или их группы, для которых аудитор готовит отчет или заключение о результатах проверки. Целевыми пользователями могут быть законодательные или надзорные органы, те, кто отвечает за государственное управление или за работу с населением.

В общем виде стандарты ISSAI определяют два вида аудиторских заданий:

- аттестационные аудиторские задания, при которых ответственная сторона оценивает предмет проверки по установленным критериям и представляет

информацию по нему аудитору, который, в свою очередь, формирует достаточное и надлежащее аудиторское доказательство, обеспечивающее обоснованность формирования заключения;

– аудиторские задания прямой отчетности, предполагающие, что именно аудитор оценивает предмет проверки в сравнении с установленными критериями. Аудитор выбирает предмет проверки и устанавливает критерии, принимая во внимание риск и существенность. Количественный результат оценки предмета проверки по критериям отражается в аудиторском отчете в форме заключений, рекомендаций и мнения. Аудит предмета проверки может также выявить новую информацию, аналитические данные или выводы.

Исходя из этого, финансовые аудиты всегда считаются аттестационными аудиторскими заданиями, аудиты эффективности обычно являются аудиторскими заданиями прямой отчетности, а аудиты соответствия могут выполняться как в форме аттестационного аудиторского задания, так и в форме задания прямой отчетности и даже в обеих формах одновременно.

С учетом сказанного, предметом финансового аудита являются финансовое положение, деятельность, движение наличных средств или другие элементы, которые выявляются, измеряются и представляются в документах финансовой отчетности. Информация по предмету проверки – это документы финансовой отчетности.

В свою очередь, предмет аудита эффективности определяется его задачами и поставленными проверкой вопросами. Предметом могут быть конкретные программы, организации, фонды или определенные действия (вместе с их количественными результатами и финансовыми последствиями), существующие ситуации (включая причины и следствия), а также нефинансовая или финансовая информация о любом из этих элементов. Аудитор изучает и оценивает предмет проверки с тем, чтобы установить, в каком объеме были выполнены установленные критерии.

И, наконец, предмет аудита соответствия определяется границей проведения проверки. Это может быть деятельность, финансовые операции или информация. При выполнении аттестационных заданий в рамках аудита соответствия целесообразней сконцентрироваться на информации о предмете проверки, например, на заключении о соответствии, составленном на основании утвержденной и стандартизированной системы отчетности.

Учитывая требования и основополагающие положения Международных стандартов ИНТОСАИ для высших органов аудита ISSAI 100 – 400, а также нормативно-правовое регулирование, был разработан Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия», устанавливающий правила и процедуры осуществления контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации.

Основными задачами указанного Стандарта являются:

- определение содержания и порядка организации контрольных мероприятий;
- определение общих правил и процедур проведения этапов контрольного мероприятия.

Под контрольным мероприятием в данном контексте понимается организационная форма осуществления контрольной деятельности, позволяющая обеспечить реализацию задач, функций и полномочий Счетной палаты в сфере внешнего государственного аудита. При этом контрольным мероприятием следует считать мероприятие, которое:

- исполняется на основе годового плана Счетной палаты;
- проводится на основании соответствующего распоряжения и программы его проведения, утвержденной в установленном порядке;
- по результатам проведения оформляется в виде отчета, который в свою очередь в установленном порядке представляется на рассмотрение (утверждение) коллегии Счетной палаты.

Предметом указанного контрольного мероприятия является процесс формирования и исполнения:

- средств федерального бюджета;
- средств государственных внебюджетных фондов;
- средств бюджетов субъектов Российской Федерации в части действия контрольных полномочий Счетной палаты;
- средств территориальных фондов обязательного медицинского страхования в части средств, передаваемых из Федерального фонда обязательного медицинского страхования;
- средств Центрального банка Российской Федерации;
- федеральной собственности, в том числе имущества, переданного в оперативное управление и хозяйственное ведение;
- средств, полученных государственными учреждениями от приносящей доход деятельности;
- государственных внутренних и внешних заимствований;
- государственных долговых обязательств, включая государственные гарантии (государственный долг);
- государственных кредитов, предоставляемых Российской Федерацией иностранным государствам, и долга иностранных государств перед Российской Федерацией;
- деятельность объектов контрольного мероприятия по формированию и использованию государственных средств;
- других государственных средств в соответствии с законодательными и иными нормативными правовыми актами.

Объектами контрольного мероприятия соответственно являются:

- федеральные государственные органы;
- органы государственных внебюджетных фондов;
- Центральный банк Российской Федерации;
- федеральные государственные учреждения и унитарные предприятия;
- государственные корпорации и государственные компании;
- хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах;
- государственные органы субъектов Российской Федерации;
- органы местного самоуправления;

- кредитные организации, осуществляющие отдельные операции со средствами федерального бюджета;
- иные юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица.

Контрольные мероприятия Счетной палаты в зависимости от поставленных целей и характера решаемых задач осуществляются в виде:

- финансового аудита;
- аудита эффективности;
- стратегического аудита;
- иных видов аудита.

В случае если в контрольном мероприятии сочетаются цели, относящиеся к разным видам аудита, как следствие, указанное мероприятие классифицируется как комплексное.

При проведении контрольного мероприятия СГА 101 допускает применение следующих методов: проверки, ревизии, анализа, обследования, мониторинга, конкретное сочетание которых зависит от вида аудита и целей мероприятия.

В общем виде контрольное мероприятие осуществляется в три этапа:

- подготовительный этап контрольного мероприятия;
- основной этап контрольного мероприятия;
- заключительный этап контрольного мероприятия.

Подготовительный этап контрольного мероприятия осуществляется в целях изучения предмета и объектов контроля, определения целей и вопросов мероприятия, методов его проведения, а также подготовки программы и рабочего плана проведения контрольного мероприятия.

Основной этап контрольного мероприятия осуществляется на основании распоряжения председателя Счетной палаты в соответствии с утвержденной программой проведения контрольного мероприятия и рабочим планом его проведения. В рамках основного этапа проводятся контрольные действия непосредственно на объектах контрольного мероприятия, осуществляются сбор и анализ фактических данных и информации, необходимых для формирования доказательств в соответствии с целями и вопросами контрольного мероприятия, содержащимися в программе его проведения. Результатом проведения данного этапа являются оформленные акты и рабочая документация.

Продолжительность проведения каждого из указанных этапов зависит от вида аудита, особенностей предмета и объектов контрольного мероприятия.

Датой окончания контрольного мероприятия является дата принятия коллегией Счетной палаты решения об утверждении отчета о результатах проведенного мероприятия.

И наконец, заключительный этап контрольного мероприятия состоит в подготовке результатов, выводов и предложений (рекомендаций), которые отражаются в отчете о результатах контрольного мероприятия и других документах, подготавливаемых по указанным результатам. При этом следует учитывать, что результаты контрольного мероприятия подготавливаются по каждой установленной цели на основе анализа и обобщения доказательств, зафиксированных в

материалах актов по результатам контрольного мероприятия на объектах и рабочей документации.

Результаты контрольного мероприятия должны содержать в обобщенном виде изложение фактов нарушений и недостатков в сфере предмета и в деятельности объектов контрольного мероприятия, а также характеристику проблем в формировании и использовании государственных средств, выявленных в ходе проведения контрольного мероприятия.

Следующим не менее важным является Стандарт внешнего государственного аудита СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий». Целью указанного Стандарта является установление общих правил и процедур проведения Счетной палатой экспертно-аналитических мероприятий.

Задачами СГА 102 являются:

- определение содержания, принципов и процедур проведения экспертно-аналитического мероприятия;
- установление общих требований к организации, подготовке к проведению, а также проведению и оформлению результатов экспертно-аналитического мероприятия.

Положения СГА 102 не распространяются на подготовку заключений Счетной палаты в рамках предварительного, оперативного и последующего контроля, осуществление которых регулируется соответствующими стандартами и иными нормативными документами Счетной палаты.

Для целей СГА 102 под экспертно-аналитическим мероприятием понимается организованная форма осуществления экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты, посредством которой обеспечивается реализация задач, функций и полномочий Счетной палаты в сфере внешнего государственного аудита.

Согласно требованиям СГА 102 экспертно-аналитическое мероприятие должно быть:

- объективным – осуществляться с использованием обоснованных фактических документальных данных, полученных в установленном законодательством порядке, и обеспечивать полную и достоверную информацию по предмету мероприятия;
- системным – представлять собой комплекс экспертно-аналитических действий, взаимоувязанных по срокам, охвату вопросов, анализируемым показателям, приемам и методам;
- результативным – организация мероприятия должна обеспечивать возможность подготовки выводов, предложений и рекомендаций по предмету мероприятия.

Предметом указанного контрольного мероприятия являются:

- организация и функционирование финансовой системы Российской Федерации;
- организация бюджетного процесса;
- формирование, управление и распоряжение средствами федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, федеральной собственностью и иными ресурсами;

– законодательное регулирование и деятельность в сфере экономики и финансов, в том числе влияющие на формирование и исполнение федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов.

Объектами мероприятия соответственно являются:

– федеральные государственные органы (в том числе их аппараты);  
– органы государственных внебюджетных фондов;  
– Центральный банк Российской Федерации;  
– федеральные государственные учреждения;  
– федеральные государственные унитарные предприятия;  
– государственные корпорации и государственные компании, хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах, государственные органы субъектов Российской Федерации (в том числе их аппараты);

– органы местного самоуправления;  
– юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица – производители товаров, работ, услуг и иные организации в пределах компетенции, установленной Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации» и Бюджетным кодексом Российской Федерации.

Стандарт регламентирует проведение экспертно-аналитических мероприятий в три этапа:

- подготовительный этап;
- основной этап;
- заключительный этап.

Продолжительность проведения каждого из указанных этапов зависит от особенностей экспертно-аналитического мероприятия.

Подготовительный этап экспертно-аналитического мероприятия состоит в предварительном изучении предмета и деятельности объектов мероприятия, определении его целей, вопросов и методов проведения, подготовке документов для осуществления основного этапа мероприятия. Для осуществления указанного этапа СГА 102 рекомендует использовать следующие процедуры:

– предварительное изучение предмета и объектов мероприятия;  
– определение цели (целей), вопросов и методов проведения мероприятия;  
– подготовку, согласование (при необходимости) и утверждение программы (единой программы) проведения экспертно-аналитического мероприятия;  
– подготовку рабочего плана проведения экспертно-аналитического мероприятия и подписание его руководителем мероприятия;  
– подготовку проекта и утверждение распоряжения председателя Счетной палаты о проведении основного этапа экспертно-аналитического мероприятия.

Основной этап экспертно-аналитического мероприятия представляет собой сбор и анализ фактических данных и информации по предмету мероприятия в соответствии с его целями и вопросами, сформулированными в его программе (единой программе). По итогам сбора фактических данных и информации подготавливается соответствующая справка, которая подписывается всеми членами группы исполнителей мероприятия.

На заключительном этапе экспертно-аналитического мероприятия подготавливаются заключение, выводы и предложения (рекомендации), которые отражаются в отчете о результатах мероприятия.

Как было указано ранее, функциями Счетной палаты являются осуществление комплекса контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в рамках предварительного, оперативного и последующего аудита. В этой связи заслуживают особого внимания ряд стандартов внешнего государственного аудита (контроля), регламентирующих указанные направления деятельности.

Так, например, СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета», разработанный для использования его сотрудниками Счетной палаты при организации и проведении предварительного аудита формирования федерального бюджета и подготовке заключения Счетной палаты на проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период. Основной целью СГА 201 является установка общих требований, характеристик, правил и процедур проведения предварительного аудита формирования бюджета на очередной финансовый год и плановый период.

Стандарт определяет и устанавливает:

- цели, задачи, предмет и объекты предварительного аудита (контроля);
- общие требования, характеристики, правила и процедуры осуществления предварительного аудита (контроля);
- порядок взаимодействия между направлениями деятельности Счетной палаты и структурными подразделениями аппарата Счетной палаты в ходе проведения предварительного аудита формирования федерального бюджета;
- основные этапы осуществления предварительного аудита формирования федерального бюджета;
- структуру заключения Счетной палаты на проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период.

Целями предварительного аудита в контексте СГА 201 являются установление соответствия формирования федерального бюджета законодательству Российской Федерации, а также определение обоснованности его показателей.

В связи с указанными целями СГА 201 требует:

- дать оценку соответствия Бюджетному кодексу Российской Федерации и иным нормативно-правовым актам порядка, сроков составления проекта федерального бюджета, состава и содержания федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период;
- дать оценку соответствия Бюджетному кодексу Российской Федерации и иным нормативно-правовым актам документов и материалов, представляемых одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации;
- оценить проект федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период как инструмент социально-экономической политики государства, его соответствия основным целям и задачам, определенным в ежегодных посланиях Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации (в части бюджетной политики), указах Президента Российской Федерации и иных программных документах;

– оценить достоверность и обоснованность показателей, содержащихся в проекте федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период и в документах и материалах, представляемых одновременно с проектом федерального закона о федеральном бюджете в Государственную Думу;

– оценить качество прогнозирования социально-экономического развития на очередной финансовый год и на соответствующий плановый период, включая обоснованность и достоверность прогноза макроэкономических показателей;

– оценить обоснованность и достоверность основных параметров проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период;

– дать оценку качества прогнозирования доходов федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период, обоснованности и достоверности их объема и структуры, потенциальных резервов увеличения доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

– оценить качество прогнозирования, достоверности и обоснованности планируемых бюджетных ассигнований на очередной финансовый год и плановый период, включая оценку распределения бюджетных ассигнований по кодам классификации расходов федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период, оценку обоснований бюджетных ассигнований, представляемых главными распорядителями средств федерального бюджета, и оценку реестров расходных обязательств главных распорядителей средств федерального бюджета;

– оценить качество формирования проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период в «программном формате», финансового обеспечения государственных программ Российской Федерации;

– - дать оценку планируемых бюджетных инвестиций на очередной финансовый год и плановый период, в том числе качества формирования и обоснованности расходов на реализацию федеральных целевых программ, федеральной адресной инвестиционной программы;

– дать оценку качества прогнозирования, обоснованности и достоверности объема и структуры источников финансирования дефицита федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период, Резервного фонда и Фонда национального благосостояния;

– дать оценку планируемой долговой политики на очередной финансовый год и плановый период, в том числе обоснованности и достоверности прогнозируемого объема и структуры государственного долга Российской Федерации, внешних долговых требований Российской Федерации;

– оценить эффективность межбюджетных отношений, обоснованность бюджетных ассигнований на формирование межбюджетных трансфертов на очередной финансовый год и плановый период.

Следующим, не менее важным стандартом является СГА 202 «Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета», целью которого является установление общего порядка осуществления оперативного анализа и контроля за организацией исполнения федерального



бюджета.

Указанный Стандарт устанавливает требования:

- к цели, задачам, предмету и объектам оперативного анализа;
- к характеристике, правилам и процедурам организации и проведения оперативного анализа;
- к основным этапам организации и проведения оперативного анализа;
- к порядку взаимодействия направлений деятельности Счетной палаты и ее структурных подразделений при осуществлении оперативного анализа;
- к структуре ежеквартального оперативного доклада о ходе исполнения федерального бюджета в текущем году.

Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета является формой контрольной и экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты, представляющий собой комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых в указанной предметной области. При этом их целями являются анализ полноты и своевременности поступлений доходов федерального бюджета, исполнения расходов и источников финансирования его дефицита. К задачам оперативного анализа и контроля СГА 102 относит:

- ежемесячный и ежеквартальный анализ объемов поступлений доходов федерального бюджета, уровня соответствия показателей кассового исполнения по доходам показателям, утвержденным федеральным законом о федеральном бюджете, показателям прогноза поступлений доходов федерального бюджета, а также некассовых операций по доходам федерального бюджета;

- ежемесячный и ежеквартальный анализ кассового исполнения расходов федерального бюджета, уровня соответствия показателей исполнения федерального бюджета показателям, утвержденным федеральным законом о федеральном бюджете, сводной бюджетной росписи федерального бюджета в разрезе разделов и подразделов классификации расходов бюджетов, ведомственной структуры расходов и государственных программ, подпрограмм и федеральных целевых программ, а также некассовых операций со средствами федерального бюджета;

- ежемесячный и ежеквартальный анализ размеров дефицита (профицита) федерального бюджета, источников финансирования дефицита федерального бюджета, уровня соответствия показателей исполнения федерального бюджета показателям, утвержденным федеральным законом о федеральном бюджете, показателям сводной бюджетной росписи, а также некассовых операций со средствами федерального бюджета и других показателей федерального бюджета;

- контроль за организацией исполнения федерального бюджета, включая соблюдение соответствия организации исполнения федерального закона о федеральном бюджете законодательству Российской Федерации и иным нормативным правовым актам;

- контроль за соблюдением принципов бюджетной системы Российской Федерации, а также требований Бюджетного кодекса Российской Федерации при внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете в текущем финансовом году;

- анализ выполнения положений постановления Правительства Российской Федерации о мерах по реализации федерального закона о федеральном бюджете;
- анализ хода реализации Федеральной адресной инвестиционной программы;
- анализ объема и структуры государственного долга Российской Федерации, государственного долга субъектов Российской Федерации;
- анализ объемов Резервного фонда и Фонда национального благосостояния;
- оценку полноты поступления в федеральный бюджет средств, полученных от распоряжения федеральным имуществом (в том числе от его приватизации, продажи) и управления объектами федеральной собственности;
- анализ основных макроэкономических показателей социально-экономического развития Российской Федерации, а также рисков недостижения их прогнозируемых значений;
- выявление негативных тенденций и нарушений в ходе исполнения федерального бюджета, их анализ и внесение предложений по их устранению.

По результатам оперативного анализа и контроля подготавливаются ежемесячные и ежеквартальные доклады, а также аналитические записки о ходе исполнения федерального бюджета в текущем финансовом году.

Согласно требованиям СГА 202 оперативный анализ и контроль необходимо проводить в два этапа:

- первый этап – подготовка форм и документов, необходимых для проведения оперативного анализа и контроля;
- второй этап – непосредственное осуществление и оформление его результатов.

Расширяя возможности государственного контроля и аудита в Российской Федерации с учетом положений Бюджетного кодекса, Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации», Федерального закона «О парламентском контроле», стандартов Счетной палаты и Международных стандартов ИНТОСАИ для высших органов финансового контроля был разработан СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета». Целью указанного Стандарта является установление требований к общему порядку проведения последующего контроля за исполнением федерального бюджета.

Устанавливая цели и задачи, а также определяя предмет и объекты последующего контроля за исполнением федерального бюджета, Стандарт регламентирует:

- общие требования, характеристики, правила и процедуры осуществления последующего контроля за исполнением федерального бюджета;
- порядок взаимодействия между структурными звеньями Счетной палаты в ходе проведения указанного контроля;
- основные этапы организации и проведения последующего контроля за исполнением федерального бюджета;
- примерную структуру заключения Счетной палаты по каждому главному администратору средств федерального бюджета;

- примерную структуру заключения на годовой отчет об исполнении федерального бюджета.

Последующий контроль, как и оперативный, является формой деятельности Счетной палаты, осуществляемой посредством комплекса контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в соответствии с требованиями СГА 203. При этом предметом указанного контроля является процесс исполнения федерального закона о федеральном бюджете на отчетный финансовый год и плановый период.

Не менее значимым для осуществления государственного аудита (контроля) является СГА 205 «Последующий контроль за исполнением бюджетов государственных внебюджетных фондов». Указанный Стандарт регламентирует единство принципов, правил и процедур подготовки, рассмотрения и представления заключений Счетной палаты на отчеты об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов за отчетный финансовый год в Совет Федерации и Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации.

Практическое применение Счетной палатой СГА 205 позволяет:

- определить основные этапы подготовки заключений по указанной предметной области;
- определить структуру, содержание и основные требования к подготавливаемым заключениям;
- установить порядок рассмотрения и представления заключений.

Особое место при рассмотрении стандартов внешнего государственного аудита (контроля) занимает СГА 106 «Контроль реализации результатов контрольных и экспертно-аналитических мероприятий», регламентирующий общие правила и процедуры организации и осуществления контроля реализации результатов проведенных мероприятий, а также порядок оформления итогов указанного контроля.

Контроль реализации результатов проведенных мероприятий предполагает:

- осуществление сбора и изучения документов, принятых в Совете Федерации Федерального Собрания Российской Федерации и Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации по итогам рассмотрения отчетов и иных дополнительных материалов о результатах проведенных мероприятий, представляемых Счетной палатой;
- контроль полноты и своевременности принятия мер по представлениям Счетной палаты;
- контроль за подготовкой и исполнением предписаний Счетной палаты;
- контроль за подготовкой и направлением уведомлений Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения;
- контроль за направлением обращений Счетной палаты в правоохранительные органы и получением от них информации о принятых мерах;
- контроль за направлением в Росфиннадзор или судебные органы протоколов об административных правонарушениях и получением информации о принятых по ним решениях;
- контроль за направлением информационных писем Счетной палаты,

подготовленных по результатам проведенных мероприятий.

В свою очередь, задачами указанного контроля являются:

- выявление нарушений сроков направления и рассмотрения документов, подготовленных по результатам проведенных мероприятий, и получения ответов об их исполнении;

- анализ поступившей в Счетную палату информации о рассмотрении органами государственной власти, иными государственными органами и иными объектами аудита (контроля) документов, подготовленных по результатам проведенных мероприятий;

- выявление нарушений сроков подготовки и направления предписаний, уведомлений Счетной палаты в случаях неисполнения или несвоевременного исполнения органами государственной власти, иными государственными органами и иными объектами аудита (контроля) ранее направленных им представлений Счетной палаты;

- анализ и оценка полноты и результативности выполнения требований, предложений и рекомендаций, содержащихся в документах, направленных Счетной палатой по результатам проведенных мероприятий.

Для осуществления контроля Стандарт рекомендует:

- осуществлять изучение и анализ полученной информации о мерах, принятых органами государственной власти, иными государственными органами и иными объектами аудита (контроля) по итогам рассмотрения документов, направленных им Счетной палатой;

- проводить мониторинг учета в нормативно-правовых актах, принятых органами государственной власти, предложений Счетной палаты по совершенствованию бюджетного, налогового, таможенного и иного законодательства Российской Федерации;

- организовать в направлениях деятельности Счетной палаты и структурных подразделениях аппарата Счетной палаты системы текущего контроля за рассмотрением представлений, исполнением предписаний и иных документов, подготовленных по результатам проведенных мероприятий;

- проводить контрольные мероприятия по проверке выполнения представлений и предписаний Счетной палаты.

Особое место при рассмотрении регламентирующих требований стандартов внешнего аудита занимает СГА 311 «Проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита», предназначенный для методологического обеспечения реализации функции Счетной палаты по проверке и анализу эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах, подвергаемых внешнему государственному аудиту в части проверки и анализа эффективности внутреннего финансового аудита, осуществляемого главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации).

СГА 311 регламентирует цели, задачи, предмет проведения проверки и анализа эффективности внутреннего финансового аудита, мероприятия по подготовке к проведению, а также периодичность его проверки и анализа, содержит положения об оценке внутреннего финансового аудита, учитывающие нормы Международных стандартов ИНТОСАИ для высших органов внешнего государственного аудита: ISSAI 1 «Лимская декларация руководящих принципов аудита», ISSAI 1610 «Использование в работе результатов деятельности внутренних аудиторов», ИНТОСАИ GOV 9140 «Независимость внутреннего аудита в государственном секторе», ИНТОСАИ GOV 9150 «Координация и сотрудничество между высшими органами аудита и внутренними аудиторами в государственном секторе».

Стандарт предназначен для использования инспекторами и иными сотрудниками аппарата Счетной палаты в пределах их компетенции при организации и проведении проверки и анализа эффективности внутреннего финансового аудита в рамках:

- осуществления последующего аудита (контроля) исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов, проводимого в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля) (СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета» и СГА 205 «Последующий контроль за исполнением бюджетов государственных внебюджетных фондов»), осуществляемого Счетной палатой;

- контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых вне последующего контроля исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов в главном администраторе бюджетных средств, администраторе бюджетных средств в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля) (СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» и СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий»), осуществляемого Счетной палатой и включающих в том числе проверку и анализ эффективности внутреннего финансового аудита;

- контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых главным администратором бюджетных средств, администраторе бюджетных средств в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» и СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий»), непосредственным предметом которых являются проверка и анализ эффективности внутреннего финансового аудита, осуществляемого Счетной палатой.

Таким образом, система Международных и национальных стандартов государственного аудита имеет важное значение для развития государственного сектора экономики и, в частности, правового обеспечения осуществления аудиторской деятельности в указанном секторе экономики, являющейся неотъемлемой частью эффективного и результативного развития любого государства.

## **2.4. Цифровизация системы внутреннего и внешнего контроля в государственном секторе**

Согласно Стратегии развития информационного общества Российской Федерации на 2017–2030 гг., утвержденной указом Президента<sup>21</sup>, цифровая экономика, понимается как хозяйственная деятельность, в которой ключевым фактором производства являются данные в цифровом виде, обработка больших объемов и использование результатов анализа которых по сравнению с традиционными формами хозяйствования позволяют существенно повысить эффективность различных видов производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг.

Ряд авторов понимают цифровую экономику как экономику, которая основывается на масштабном внедрении инноваций, постоянной модернизации, технологическом совершенствовании всех отраслей народного хозяйства. Другие, цифровую и электронную экономику (интернет-экономику, web-экономику) считают понятиями тождественными.

Принципиальное отличие цифровой экономики от электронной состоит в том, что ее технологической основой являются технологии кодирования, шифрования, оцифровки и пр. В результате их применения натуральный вещественный продукт преобразовывается в виртуальную цифровую модель, передаваемую с использованием электронных технологий, электронных сигналов на расстояние с последующим их обратным преобразованием в натуральный вещественный продукт. При этом применение цифровых технологий никоим образом не влияет на количественное и качественное состояние продукта.

Что касается термина «цифровизация» или «цифровое производство», то он возник более десяти лет назад. На первом этапе – этапе зарождения цифровой экономики – под этим термином понималась совокупность прикладных систем, которые широко использовались в процессе технико-технологической подготовки производственных процессов (разработка программ и программного оборудования для автоматизации технологических процессов, обеспечивающих автоматизацию решения задач планирования системами управления ресурсами; разработки и реализации систем автоматизированного проектирования и т. п.). Позднее, на втором этапе – этапе масштабной цифровизации – в связи с появлением более прогрессивных технологий в понятие «цифровое производство» стали вкладывать возможности масштабного использования процессов цифрового проектирования и моделирования продуктов, различных производственных процессов на всех этапах жизненного цикла производства. Появились технологии создания цифровых двойников, как технологических процессов, так и продуктов. Были созданы системы управления жизненными циклами производимых продуктов на всех периодах жизненного цикла. Широкое внедрение цифровых

---

<sup>21</sup> О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2025 гг. [Электронный ресурс] : указ Президента РФ от 09.05.2017 г. № 203 // СПС «КонсультантПлюс».

технологий в производство в значительной степени способствовало: росту производительности труда; повышению качества производимой продукции; увеличению производства высокотехнологичной продукции на предприятиях; повышению профессиональных требований к персоналу предприятий; автоматизации процессов проектирования, разработки и производства выпускаемой продукции и др.

Сегодня цифровые технологии разрушают существующие способы создания и потребления продукции и создают новые возможности для предпринимательских структур.

Считается, что драйвером развития цифровой экономики должны быть в первую очередь отрасли оборонно-промышленного комплекса и сопряженные с ними сектора экономики, территории опережающего развития.

Создание плана разработки и продвижения цифровой экономики в Российской Федерации объединило таких госрегуляторов рынка, как Минкомсвязь России, Минэкономразвития России, МИД, Минфин России, Минпромторг России, Минобрнауки России и Открытое правительство с участием Экспертного совета при Правительстве России, а также автономную некоммерческую организацию «Аналитический центр при Правительстве Российской Федерации». В отличие от западной модели развития, где главным катализатором и источником субсидий на развитие цифровых платформ выступают непосредственно частные компании и инвесторы, Россия пошла по совершенно новому и более эффективному пути в условиях нашей экономической системы. Цифровизация России выполняется совместной работой госрегуляторов и государственных корпораций, у которых накоплена максимальная экспертиза, есть технологические и промышленные ресурсы для реализации масштабных проектов на региональном, а не точечном уровне.

В России начиная с 2003 г. созданы государственные корпорации, которые по сути являются инструментом государственной политики в тех областях, в которых необходимы большие изменения, значительные реформы. Заявленная роль госкорпораций в том, чтобы объединить разрозненные производства; консолидировать финансовые ресурсы, возродить научный, опытно-конструкторский и производственный потенциал некогда мощных отраслей российской экономики; сохранить высококвалифицированный кадровый состав и привлечь молодых специалистов на ведущие российские предприятия; повысить уровень отечественной промышленности в области высоких технологий и ликвидировать отставание от развитых стран мира.

В 2003 г. в России создана Государственная корпорация «Агентство по страхованию вкладов»<sup>22</sup>. В 2007 г. в стране появились еще шесть новых госкорпораций: Государственная корпорация «Банк развития и внешнеэкономической

---

<sup>22</sup> О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 23.12.2003 г. № 177-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

деятельности (Внешэкономбанк)»<sup>23</sup>; Государственная корпорация «Роснано»<sup>24</sup>; Государственная корпорация «Фонд содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»<sup>25</sup>; Государственная корпорация по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта<sup>26</sup>; Государственная корпорация по содействию разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции «Ростех»<sup>27</sup>; Государственная корпорация по атомной энергии «Росатом»<sup>28</sup>. В 2009 г. была создана Государственная компания «Российские автомобильные дороги»<sup>29</sup>. В 2015 г. создана Государственная корпорация по космической деятельности «Роскосмос»<sup>30</sup>.

Задачи госкорпораций сводятся к реализации интересов государства и общества, они обеспечивают стратегическую безопасность страны, их деятельность должна носить некоммерческий характер.

В соответствии с действующим законодательством, регулирующим правовой статус и деятельность госкорпораций, Президент и Правительство РФ имеют достаточно широкий круг полномочий в их отношении.

Корпоративными органами управления являются:

- наблюдательный совет;
- генеральный директор и правление.

Контролирующими финансово-хозяйственную деятельность корпораций органами являются, как правило, ревизионная комиссия, а также создаются консультативно-совещательные органы – научно-технический, общественный, наблюдательный советы.

Основные показатели, отражающие роль корпораций в инновационном развитии экономики:

- производство принципиально новой продукции (товаров, работ, услуг) на основе современных инновационных технологий;
- реализация инновационных проектов национального уровня;
- инновационная деятельность, связанная с решением приоритетных наци-

---

<sup>23</sup> О банке развития [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 17.05.2007 г. № 82-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

<sup>24</sup> О Российской корпорации нанотехнологий [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 19.07.2007 г. № 139-ФЗ // Там же.

<sup>25</sup> О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 21.07.2007 г. № 185-ФЗ // Там же.

<sup>26</sup> О Государственной корпорации по строительству олимпийских объектов и развитию города Сочи как горноклиматического курорта [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 30.10.2007 г. № 238-ФЗ // Там же.

<sup>27</sup> О Государственной корпорации «Ростехнологии» [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 23.11. 2007 г. № 270-ФЗ // Там же.

<sup>28</sup> О Государственной корпорации по атомной энергии «Росатом» [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 01.12.2007 г. № 317-ФЗ // Там же.

<sup>29</sup> О государственной компании «Российские автомобильные дороги» и о внесении изменений в отдельные законодательные акты [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 17.07.2009 г. № 145-ФЗ // Там же.

<sup>30</sup> О Государственной корпорации по космической деятельности «Роскосмос» [Электронный ресурс] : федер. закон РФ от 13.07.2015 г. № 215-ФЗ // Там же.



ональных задач (проведением фундаментальных и прикладных научных исследований, опытно-конструкторских и технологических работ, подготовкой, переподготовкой и повышением квалификации кадров инноваторов);

- активное привлечение государственных инвестиций, а также внебюджетных средств, для проведения НИОКР инновационной направленности, приобретения современной техники и оборудования, строительства инфраструктурных инновационных объектов;

- выполнение совместных инновационных проектов и работ с предприятиями или научно-исследовательскими организациями (в том числе и иностранными), расположенными вне юрисдикции госкорпораций;

- высокий уровень профессиональной и инновационной подготовки научных и производственных кадров.

В настоящее время приоритетной целью госкорпораций является содействие входящим в их состав предприятиям в разработке, производстве и реализации инновационной продукции, цифровизации производства.

Другой из важнейших задач промышленных госкорпораций является реализация высокотехнологичной конкурентоспособной продукции на отечественном и зарубежных рынках, особенно в странах Юго-Восточной Азии, Латинской Америки и Африки, с которыми у России установились прочные партнерские отношения и взаимовыгодное сотрудничество.

Рассмотрим подробнее способы внутреннего и внешнего контроля в ГК «Ростех», предварительно приведя краткую характеристику корпорации<sup>31</sup>.

Госкорпорация «Ростех» – российская корпорация, созданная для содействия разработке, производству и экспорту высокотехнологичной промышленной продукции гражданского и военного назначения. В ее состав входят более 700 организации, из которых в настоящее время сформировано 11 холдинговых компаний в оборонно-промышленном комплексе и 3 в гражданских отраслях промышленности, а также более 80 организаций прямого управления.

В портфель Ростеха входят такие известные бренды, как АВТОВАЗ, КАМАЗ, Концерн Калашников, «Вертолеты России», ВСМПО-АВИСМА, Уралвагонзавод и т. д. Организации Ростеха расположены на территории 60 субъектов РФ и поставляют продукцию на рынки более 70 стран.

Консолидированная выручка Ростеха в 2016 г. достигла 1 266 млрд. р., консолидированная чистая – 88 млрд р., а EBITDA – 268 млрд р. Заработная плата в среднем по Корпорации в 2016 г. составила 44 тыс. р.

Согласно стратегии Ростеха в рамках программы «Цифровая экономика РФ» ГК Ростех выступает одним из центров формирования компетенций по пяти сквозным технологиям: искусственный интеллект и нейротехнологии, системы распределенного реестра (блокчейн), робототехника и сенсорики, промышленный интернет, технологии и беспроводной связи.

---

<sup>31</sup> Госкорпорация «Ростех» [Электронный ресурс] : офиц. сайт. URL: <https://rostec.ru/about/> (дата обращения 15.03.2018).

Одним из инструментов реализации своей стратегии Ростех называет комплексные, или экосистемные, продукты. Примерами таких продуктов являются «Умный город», «Безопасный город», «Единая государственная информационная система здравоохранения» и др. Экосистемные продукты формируют целые платформы, позволяющие переводить на них отдельные сферы госуправления. В 2017 г. Ростех совместно с Внешэкономбанком создали компанию НПО «Конверсия» для реализации первых масштабных цифровых экосистемных проектов в России.

В ГК «Ростех» за последние несколько лет выстроена эффективная система управления, основанная на применении базовых типовых моделей корпоративного управления холдингами и организациями прямого управления. Корпорация осуществляет формирование холдинговых компаний на основе акционерных обществ, акциями которых она владеет, обеспечивает их развитие и проводит реструктуризацию в том случае, если этого требуют интересы развития имущественного комплекса и выполнения Стратегии развития Корпорации.

В настоящее время комплексное развитие функции внутреннего аудита является одной из наиболее важных задач, связанных с достижением стратегических целей Государственной корпорации «Ростех». В Корпорации и ее организациях создана централизованная функция внутреннего аудита. В соответствии с приоритетами Корпорации формируется план аудита на каждый финансовый год.

Департамент внутреннего аудита ГК «Ростех» находится в непосредственном подчинении генерального директора. В состав Департамента внутреннего аудита входит два направления:

- аудита, ревизий и методологии организаций Корпорации;
- внутреннего аудита Корпорации.

Основной задачей направления аудита, ревизий и методологии организаций Корпорации является повышение эффективности деятельности входящих в нее организаций. Для достижения этой цели сотрудники направления составляют рекомендации по итогам проведения проверок и ревизий финансово-хозяйственной деятельности, а также разрабатывают и контролируют внедрение утвержденной методологии.

В 2017 г. проведена процедура составления объективного представления об объекте инвестирования в отношении десяти предприятий военного дивизиона ООО «Компания корпоративного управления «Концерн «Тракторные заводы» и проведены проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций группы АО «НПК «Уралвагонзавод». Результаты проведенных мероприятий позволили своевременно выявить нарушения и принять меры по снижению финансовых и репутационных рисков Корпорации.

В течение 11 лет существования Государственной корпорации «Ростех» проделана значительная работа по организации управления активами. Первостепенное внимание уделялось декриминализации хозяйственной деятельности на предприятиях, перешедших в управление Корпорации. В результате проверок, в том числе проведенных Департаментом внутреннего аудита, было возбуждено

более 200 уголовных дел.

Основные задачи определены в «Политике в области внутреннего аудита Корпорации»:

- построение системы внутреннего аудита, в том числе подготовка стратегии внутреннего аудита, разработка и совершенствование методологии в области внутреннего аудита;
- оценка эффективности системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления;
- предоставление гарантий заказчикам услуг внутреннего аудита;
- консультирование и содействие сотрудникам Корпорации в разработке и мониторинге исполнения процедур и мероприятий по совершенствованию системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления.

Участники процесса управления рисками и их функции представлены в табл. 2.9.

Таблица 2.9

Участники процесса управления рисками ГК «Ростех» и их функции

Участники	Функции
Правление	<ul style="list-style-type: none"><li>– утверждает политику в области системы управления рисками;</li><li>– утверждает перечень ключевых рисков Корпорации;</li><li>– одобряет модель управления ключевыми рисками Корпорации;</li><li>– одобряет меры по управлению ключевыми рисками;</li><li>– утверждает приемлемый (предпочтительный) уровень риска Корпорации</li></ul>
Генеральный директор	<ul style="list-style-type: none"><li>– отвечает за эффективное управление рисками;</li><li>– ставит задачи перед первым заместителем (заместителями) генерального директора, исполнительным директором и руководителями структурных подразделений Корпорации и определяет пути решения этих задач;</li><li>– утверждает реестр рисков Корпорации;</li><li>– утверждает отчеты по управлению рисками и принятие соответствующих мер;</li><li>– утверждает правовые акты и другие документы Корпорации, связанные с управлением рисками и разрабатываемые в дополнение к Политике</li></ul>
Структурные подразделения корпорации (владельцы рисков):	<ul style="list-style-type: none"><li>– реализуют Политику и обеспечивают соответствующий контроль соблюдения ее положений в рамках подотчетного структурного подразделения;</li><li>– своевременно выявляют и оценивают риски, присущие их бизнес-процессам;</li><li>– разрабатывают и формируют механизмы, направленные на минимизацию соответствующих рисков и отражаемые в соответствующих правовых актах Корпорации;</li><li>– осуществляют мониторинг рисков;</li><li>– реализуют план мероприятий по управлению рисками в пределах своей компетенции;</li><li>– определяют потребность подчиненных работников в обучении в области управления рисками</li></ul>

Участники	Функции
Риск-координаторы структурных подразделений (владельцев рисков)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– координируют процесс идентификации рисков соответствующего структурного подразделения;</li> <li>– координируют процесс оценки рисков соответствующего структурного подразделения;</li> <li>– консолидируют информацию о рисках соответствующего структурного подразделения;</li> <li>– формируют реестр рисков соответствующего структурного подразделения;</li> <li>– направляют паспорта и реестр рисков в аппарат генерального директора</li> </ul>
Департамент по рискам и внутреннему контролю	<ul style="list-style-type: none"> <li>- осуществляет общую координацию процессов управления рисками;</li> <li>- разрабатывает и совершенствует методологические документы в области обеспечения процесса управления рисками;</li> <li>- участвует в организации обучения работников Корпорации и холдинговых компаний Корпорации в области управления рисками;</li> <li>- обеспечивает методологическую и консультационную поддержку работникам Корпорации по вопросам управления рисками;</li> <li>- анализирует портфель рисков Корпорации и вырабатывает предложения по стратегии реагирования и перераспределению ресурсов в отношении управления соответствующими рисками;</li> <li>- разрабатывает и формирует сводную отчетность по рискам для представления на рассмотрение Правления;</li> <li>- принимает решение о степени и глубине автоматизации системы управления рисками;</li> <li>- осуществляет мониторинг процесса управления рисками структурными подразделениями Корпорации и в установленном порядке холдинговыми компаниями и ОПУ в части, касающейся существенных рисков;</li> <li>- информирует Правление об эффективности процесса управления рисками, о существенных отклонениях от установленных процессов управления рисками.</li> </ul>
Подразделение по внутреннему аудиту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проводит независимый мониторинг и оценку эффективности системы управления рисками</li> </ul>

В 2017 г. направлением внутреннего аудита проведена работа по самостоятельной разработке методологии внутреннего аудита в Корпорации и ее холдингах, включая внутренние нормативные акты, регламентирующие выполнение аудиторских заданий, соответствующие стандартам Института внутреннего аудита. Методология внутреннего аудита в 2017 г. внедрена в 13 основных холдингах Корпорации, совокупная выручка которых по МСФО за 2016 г. составила 1 028 млрд р.

Ростех вошел в Автономную некоммерческую организацию (АНО) для управления государственной программой «Цифровая экономика».

Согласно постановлению правительства, функции проектного офиса по реализации государственной программы «Цифровая экономика» будет осуществлять Аналитический центр при Правительстве, а специально создаваемая АНО «Цифровая экономика» будет проводить мониторинг программы цифровой эко-

номики, оценивать эффективность ее реализации. Ей также предстоит взаимодействовать с бизнесом и научным сообществом, оказывать информационную поддержку технологическим стартапам и малому бизнесу и формировать прогнозы развития цифровых технологий.

Госпрограмма «Цифровая экономика» содержит пять базовых и три прикладных направления развития цифровой экономики в России на период до 2024 г. К базовым направлениям относятся нормативное регулирование, кадры и образование, формирование исследовательских компетенций и технических заделов, информационная инфраструктура и информационная безопасность. К прикладным – государственное управление, «умный город» и здравоохранение.

В частности, согласно программе, к 2024 г. 97 % домашних хозяйств в России должны иметь широкополосный доступ к Интернету (100 мбит/с), во всех крупных городах должно быть обеспечено устойчивое покрытие сети 5G и выше. Планируется также, что российские вузы будут выпускать более 120 тыс. специалистов в сфере ИТ в год, а «доля населения, обладающего цифровыми навыками», составит 40 %.

В научной литературе отмечено слабое развитие механизмов реального независимого внешнего контроля государственных корпораций. В то же время, ГК самостоятельно пытаются усовершенствовать процессы взаимодействия с такими внешними контрагентами, как налоговые органы, Фонд социального страхования, Пенсионный фонд и Федеральное казначейство Российской Федерации. Ежегодно публикуют отчеты<sup>32</sup>. Одним из способов может стать применение технологии, которая может трансформировать существующие бизнес-процессы и принципы взаимодействия с регуляторами – блокчейн (blockchain).

Блокчейн – это защищенный от несанкционированного доступа цифровой реестр общего пользования. Распределенная база данных хранит информацию обо всех транзакциях участников системы в виде «цепочки блоков». Участники видят только те транзакции, которые относятся именно к ним, а криптографическая система защиты гарантирует достоверность и неизменность данных. Главное преимущество, ассоциируемое с блокчейном – это возможность ускорения процессов верификации, снижение затрат на устранение ошибок в данных или транзакциях, а также уменьшение рисков благодаря открытому контролю. Любые изменения данных в цепочке блоков возможны, только если участники сети подтверждают легитимность транзакции в соответствии с общими правилами. Это позволяет использовать блокчейн в качестве документального свидетельства, для подтверждения передачи цифровых активов или для хранения информации, а также для подтверждения соответствия процессов нормативным требованиям.

Блокчейн считается технологией, которая может трансформировать существующие бизнес-процессы и принципы взаимодействия с регуляторами. Интерес к ее внедрению растет по всему миру. Пилотные проекты запускают в первую очередь банки и финтех-компании, следом идут ритейлеры, промышленные и

---

<sup>32</sup> Финансовая отчетность и раскрытие информации [Электронный ресурс] / Госкорпорация «Ростех» : офиц. сайт. URL: <https://rostec.ru/investors/#reports> (дата обращения 15.03.2018).

транспортные предприятия, а также госорганизации. Многие технологические компании и поставщики услуг сотрудничают с консорциумами (например, Enterprise Ethereum Alliance и Hyperledger Projects), совместно разрабатывая инновационные решения для расчетно-клиринговых операций, отслеживания грузов в цепочке поставок и записи транзакций для аудита.

В 2017 г. мировые расходы на блокчейн-решения составили 945 млн долл. (оценка IDC). Лидируют по инвестициям США, страны Западной Европы и Китай. Аналитики отмечают, что по большей части предприятия проводят эксперименты, благодаря которым исследуют преимущества и сложности, связанные с применением блокчейна. Ожидается, что объем расходов на блокчейн увеличится до 2 млрд дол. (к 2021 г. – до 9 млрд дол.).

К 2023 г. до 10 % мирового ВВП будет создаваться при непосредственном использовании блокчейна, прогнозируют в ОЭСР. Среди основных эффектов от внедрения технологии ожидается сокращение операционных расходов (73 % опрошенных ОЭСР), сокращение времени расчетов (69 %), уменьшение рисков (57 %), а также возможность получения дополнительных доходов (51 %).

В России объем рынка блокчейн-проектов составил в 2017 г. около 1 млрд р. Этот рынок находится на начальном этапе развития, отечественный бизнес и госсектор только начинают изучать его возможности и потенциал. По мнению PwC, развитие блокчейн-инициатив в России будет идти за счет поддержки сервисов на государственном уровне, а также реализации проектов в нефтегазовой, энергетической и финансовой отраслях.

Как уже показала практика, блокчейн может использоваться в бухгалтерском и управленческом учете, при управлении рисками и аудите, для обеспечения соответствия требованиям регуляторов, предотвращения мошенничества и пр.

Однако применение этой децентрализованной системы не всегда и не везде целесообразно. Так, блокчейн нет смысла использовать в рамках одной компании или одного лишь ведомства. Должна сформироваться полноценная экосистема, с критической массой участников, которые будут вовлечены в ее работу, построенную на общих правилах и стандартах. В то же время децентрализация полезна в процессах, где зона ответственности переходит от одного участника к другому, например, от ведомства к ведомству или от ведомства к бизнесу или гражданину. Соответственно, технология может использоваться для ведения разнообразных реестров, в процессах контроля государственных инвестиций, социальных платежей.

При успешной реализации блокчейн-проектов можно существенно повысить уровень информационной безопасности и оптимизировать издержки госсектора. Например, применение блокчейна упрощает процесс оцифровки документации, а также организацию доступа к услугам. В блокчейне могут храниться записи о продаже недвижимости, государственные реестры и прочее. Блокчейн может быть востребован в системах голосования, позволяя верифицировать каждого проголосовавшего. На основе блокчейна может быть реализован электронный паспорт, чтобы заменить им все другие удостоверяющие документы.

Основные направления для применения блокчейна в госсекторе:

- верификация/проверка данных (лицензии, доказательства записей, транзакции, процессы или события);
- движение активов (передача денег одного юридического лица другому по завершении сделки);
- собственность (земельные кадастры, права собственности, любой тип собственности на недвижимость);
- персональные данные (электронный паспорт, предоставляющий доступ ко множеству услуг).

Ограничения для внедрения в госсектор:

Юридические:

1. Отсутствие правового поля. Запуск инициатив в масштабах страны требует существенной трансформации регуляторных систем. Потребуется доработка законодательства с учетом сфер применения – под задачи конкретной отрасли. В первую очередь необходима проработка аспекта, связанного с сервисами идентификации.

2. Отсутствие единых стандартов. Стандартизация блокчейна – процесс, цель которого поднять развитие технологий на следующий уровень за счет выработки единых подходов и расширения способов их применения, а также стимулирования более тесного взаимодействия участников этого рынка для более быстрого достижения консенсуса.

По решению Международной организации по стандартизации (ISO – International Organization of Standardization) международный технический комитет по вопросам разработки стандартов для технологии блокчейн (ISO/TC307) возглавила Австралия. Комитету поручено сформировать терминологию блокчейна и разработать эффективные решения по стандартам для содействия функциональной совместимости систем. Ассоциация Австралии по стандартизации уже представила «Дорожную карту по блокчейн-стандартам» и опубликовала технологию построения стандартов для блокчейна. К разработке стандартов для блокчейна также присоединяются Великобритания, США, Франция, Канада, Южная Корея и Эстония.

В России стандартизацией блокчейна занимается технический комитет ТК 159 по стандартизации «Программно-аппаратные средства технологий распределенного реестра и блокчейн» согласно приказу № 2831 Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии (Росстандарт) от 15 января 2018 г. В его состав входят ЦБ РФ, Сбербанк России, «Ростелеком», МТУСИ и др. Задачи комитета – разработать требования к программно-аппаратным и программным средствам, регламентировать сферы применения этой технологии в России, а также проработать направление обеспечения безопасности и конфиденциальности распределенного реестра.

По прогнозам Всемирного экономического форума, к 2023 г. технология блокчейн будет активно использоваться в сфере государственных услуг в разных странах мира. По результатам отчета «Укрепление доверия к правительству»,

подготовленного IBM Institute for Business Value в 2017 г.<sup>33</sup>, девять из десяти руководителей стран планируют в 2018 г. инвестировать в разработку блокчейн-решений в области финансовых операций, управления активами, управления контрактами и соблюдения нормативных требований.

Правительства наиболее активно цифровизирующихся экономик уже применяют технологии распределенного реестра в здравоохранении, управлении земельной и другой собственностью, в системах документооборота и т. д.

Блокчейн помогает снизить зависимость госсектора от третьих сторон-посредников, упрощая, таким образом, сделки и сокращая затраты на них. Власти могут в разы уменьшить время совершения сделки – с нескольких месяцев до нескольких дней. Помимо этого, блокчейн позволяет преодолеть проблему разрозненности структур госаппарата, упрощая обмен информацией между ведомствами (и также минимизируя количество посредников в цепочке взаимодействия). Технология снижает риск мошенничеств, а также ошибок в документах и транзакциях, обеспечивая государству надежные и открытые системы, которые не затрагивает коррупция.

Одно из главных преимуществ блокчейна применительно к задачам госорганов – возможность обеспечить достоверность и надежность данных. Несанкционированный доступ к ним практически невозможен, так как система записывает информацию о любых действиях. Технология подразумевает высокую защищенность информации от фальсификации, так как данные о гражданах, недвижимости, компаниях, сертификатах, дипломах, правах на собственность и пр. после занесения в государственные реестры изменить если не невозможно, то очень сложно. Это значит, что их можно использовать в качестве полноценных юридически значимых документов.

Вторым важным преимуществом блокчейн-платформ для госсектора является возможность использования механизма смарт-контрактов для автоматизации операций с данными. Так как блокчейн-реестр содержит юридически правомочные записи, процедуру внесения в него новой записи (например, о новом собственнике) можно поручить специальной программе – смарт-контракту. Сохранение контракта в блокчейне исключает возможность его несанкционированного изменения и обеспечивает его юридическую значимость.

Таким образом, использование блокчейна может перевести электронные правительства на новый уровень. Деятельность государства в этом случае практически полностью переходит в «цифру». Благодаря этой трансформации сокращается бюрократический аппарат, устраняется бумажный документооборот, существенно снижаются транзакционные издержки, а взаимодействие с бизнесом и гражданами становится более эффективным.

Например, Эстония строит единую государственную электронную систему (e-Estonia) на принципах открытости и децентрализации. Такая структура позволяет быстро интегрировать различные сервисы, приложения и базы данных. За

---

<sup>33</sup> Building trust in government [Electronic resource] / IBM Offering Information : offic. site. URL: <https://www-01.ibm.com/common/ssi/cgi-bin/ssialias?htmlfid=GBE03801USEN> (date of the application: 03.03.2018).



счет внедрения блокчейна Эстония экономит до 2 % ВВП в год. Технологию используют здесь, например для онлайн-оплаты налогов и ведения медицинской документации. Данные электронных медицинских карт более 1 млн граждан страны уже переведены на блокчейн. А по итогам почти полутора лет работы с биржей NASDAQ в Эстонии появилась блокчейн-система голосования для акционеров компаний, использование которой планируется расширить, в том числе в госсекторе. Запуску системы голосования e-voting в Эстонии предшествовал релиз блокчейн-платформы Linq для рынка частного капитала.

В Грузии создан реестр прав собственности на базе блокчейна. В блокчейн-системе хранится почти 200 тыс. записей о правах на земельные участки, которые защищены от несанкционированного доступа, но которые доступны для просмотра любому желающему. На первых этапах была реализована возможность подтвердить факт владения землей при сделках купли-продажи. Затем запустили смарт-контракты, чтобы передавать собственность от одного владельца к другому.

Такие цифровые проекты уже реализуют некоторые страны (табл. 2.10).

Таблица 2.10

Госпроекты на основе блокчейна зарубежных стран

Страна	Заказчик	Проект
Швеция	Национальная земельная служба	Оцифровка процессов купли-продажи недвижимости
Эстония	Программа e-Estonia	Электронное голосование, онлайн-оплата налогов
ОАЭ	Правительство Дубая	Упрощение проверки идентификационных данных, отслеживание медицинских записей, завещаний и различных контрактов, полный перевод государственного документооборота на блокчейн-протокол
Гана	Правительство Ганы	Земельный кадастр на базе блокчейна. Токены для регистрации права на землю, сделок купли-продажи
Гондурас	Правительство Гондураса	Распределенный реестр для регистрации прав на землю
Грузия	Национальное агентство публичного реестра	Реестр прав собственности
Великобритания	Департамент труда и пенсионного обеспечения	Система выплаты социальных пособий (с использованием мобильных телефонов для управления средствами)
Сингапур	Денежно-кредитное управление	Токенизация национальной валюты, прототип для внутренних межбанковских платежей и расчетов
Китай	Администрация города Фошань	Платформа идентификации личности Intelligent Multifunctional Identity для доступа к электронным госуслугам
Канада	Национальный научно-исследовательский совет	Контроль за правительственными грантами
Австралия	Администрация города Фримантл	Умные коммунальные услуги – системы интеллектуального учета, хранения и торгов для эффективного распределения электроэнергии и воды

В Гане составили земельный кадастр на основе блокчейна и выпустили CADASTRAL – базовые токены. С их помощью можно регистрировать права на землю, решать спорные вопросы землеустройства, продавать и покупать землю. Этот опыт планируется тиражировать на другие африканские страны, например, на Кению и Нигерию.

В Гондурасе используют распределенный реестр для регистрации прав на землю, чтобы бороться с мошенничеством. Исторически в этой стране на протяжении десятилетий существовали конфликты, связанные с проблемой прав собственности, которые теперь можно будет урегулировать проще.

Швеция внедряет технологию блокчейн в сфере сделок с недвижимостью. Благодаря этой инициативе ожидается, что время заключения сделки сократится с 3–6 месяцев до нескольких дней (в некоторых случаях – часов).

В настоящее время Министерство финансов Казахстана совместно с IBM и PwC разрабатывает блокчейн-систему для контроля за НДС-отчислениями. Задача – сформировать децентрализованную базу данных для мониторинга финансовых операций налогоплательщиков и гарантированного возврата НДС. Участниками системы станут все банки республики и государственные ведомства, но только узлы госведомств будут получать полную информацию о транзакциях. Полный запуск системы запланирован на 2020 г.

Параллельно ОАЭ вместе с IBM и ConsenSys работает над пилотным блокчейн-проектом, в рамках которого планируется к 2020 г. перевести на блокчейн весь государственный документооборот (включая заявки на получение визы, оплату счетов, продление лицензий и пр.) Все правительственные структуры, использующие технологию блокчейн, войдут в проект Smart Dubai. Оптимизация процессов обработки документации позволит сэкономить до 5,5 млрд дирхамов.

По экспертным оценкам, широкомасштабное использование блокчейна для госуправления будет идти наиболее динамично в небольших странах, где влияние регулятора не так велико. В ближайшем будущем основными направлениями проектов станут финансовые сервисы, цифровая идентификация, отчетность и платежи.

Потенциал использования технологии блокчейн в госсекторе России фактически только обозначен. Интерес первых лиц страны к этой теме был публично озвучен в 2017 г. Для практической реализации была создана рабочая группа под руководством И. Шувалова, сфокусированная на внедрении блокчейна в государственное управление.

В 2018 г. в России началось внедрение проектов блокчейна в разные сферы госсектора. Например, внедрение блокчейна в сфере интеллектуальной собственности, чтобы упростить процедуру оформления патентов. Минздрав России планирует перевести в систему на базе блокчейна электронные карты пациентов медицинских учреждений. Госкомитет Республики Татарстан по архивному делу провел эксперимент по использованию блокчейна при принятии документации на хранение в архив. Конкурс на соответствующие экспериментальные исследования выиграл Казанский (Приволжский) федеральный университет. Стоимость работ оценивается в 4,996 млн р.

В начале февраля 2018 г. Росреестр совместно с Дом.РФ (ранее АИЖК) и

Внешэкономбанком зарегистрировал первый договор участия в долевом строительстве с применением технологии блокчейн. В дальнейшем было зарегистрировано более 250 договоров долевого участия с использованием распределенного реестра.

Пилотный проект совместно с Росреестром и ФНС России реализует Москва – для мониторинга достоверности сведений Единого государственного реестра недвижимости в столице. Власти видят применение блокчейна для проведения и регистрации сделок (например, по аренде и покупке жилья), проведения аукционов и конкурсов, управления ЖКХ, распределения субсидий, учета состояния здоровья пациентов, а также кадастрового учета. В том числе блокчейн использует московский сервис электронных референдумов «Активный гражданин».

В начале 2018 г. Минкомсвязь России выступила с предложением создать особую биржу, чтобы сделать майнинг предельно прозрачным для государства и облагать все операции налогами. Одновременно в последнем послании Федеральному собранию была озвучена необходимость в создании собственной государственной блокчейн-платформы (не подразумевающую майнинг), чтобы решить проблемы долгосрочного хранения электронных документов и идентификации, а также гарантировать надежную защиту персональных данных. Существующие решения на блокчейне с организационной точки зрения, по мнению Минкомсвязи, нестабильны и ненадежны, т. е. не могут использоваться для государственных проектов.

В итоге сегодня проникновение блокчейна в госсектор России растет на фоне быстрых темпов развития этого рынка в целом. Технология вызывает интерес со стороны крупных ведомств, готовых инвестировать в инновационные решения и пилотировать проекты. Первые инициативы уже реализуются на федеральном и региональном уровнях. Однако внедрение блокчейна тормозится множеством факторов, среди которых основные – большая ресурсоемкость таких проектов, отсутствие стандартов и законодательной базы, с чем связана неопределенность по многим вопросам при внедрении блокчейн-проектов.

### **Контрольные вопросы**

1. Опишите цель и структуру организации, разрабатывающей международные стандарты аудита высших органов финансового контроля.
2. Каким образом осуществляется разработка и принятие стандартов аудита высших органов финансового контроля на международном уровне?
3. Какова структура и кодификация стандартов ИНТОСАИ?
4. Опишите схожие черты и отличия государственного и негосударственного аудита.
5. Перечислите морально-нравственные принципы служебной деятельности.
6. Дайте характеристику кодексам этики, которые в настоящее время применяются в России в отношении разных отраслей, федеральных органов и субъектов РФ?
7. В каких случаях кодексом этики сотрудникам Федерального казначейства допускается раскрытие конфиденциальной информации?

8. Какие рекомендации изложены в кодексе этики для сотрудников Федерального казначейства в отношении конфликта интересов?

9. Перечислите угрозы и обстоятельства их возникновения, препятствующие выполнению контрольных и аудиторских проверок служащими высших органов финансового контроля.

10. Каково значение ежегодной подачи сведений о доходах, расходах, об имуществе и обязательствах имущественного характера для развития этических принципов государственных служащих?

### **3. ОРГАНИЗАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ**

Во всех развитых зарубежных странах существует сложившаяся и довольно эффективная система государственного финансового контроля, функции и структура которого различаются в зависимости от формы правления, принятого в государстве. Если это парламентская республика, то большая доля контроля закреплена за парламентом, если президентская, то приоритет отдается контрольным органам президентской (исполнительной) власти.

Вместе с тем в странах имеется общая организационно-методическая основа – это Декларация руководящих принципов контроля, которая была принята IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ). Конгресс состоялся в 1997 г. в столице республики Перу – Лиме, поэтому этот документ принято называть Лимской декларацией. Декларация имеет исключительно важное методологическое значение для деятельности органов государственного финансового контроля.

Согласно Декларации, организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль – это неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является обнаружение отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на 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. Декларация определяет основные виды контроля – это предварительный контроль и фактический.

Предварительный контроль представляет собой проверку административных и финансовых документов, проводимую до получения информации об имевших место нарушениях. Эффективный предварительный контроль является неотъемлемой частью надежной системы управления доверенными денежными и материальными средствами. Он может быть проведен высшим контрольным органом или другими контрольными организациями.

Фактический контроль – это проверка, проводимая после получения информации о факте допущенного нарушения. Проверка по факту, проведенная высшим контрольным органом, приводит к привлечению виновных к ответственности, компенсации причиненного ущерба, предотвращению нарушений в будущем.

По своей сути и своему содержанию, согласно Декларации, контроль может быть либо внутренним, либо внешним. Внутренние контрольные службы создаются внутри отдельных ведомств и организаций, в то время как внешние ревизионные службы не являются частью организационной структуры проверяемых организаций.

Соблюдение принципов Лимской декларации позволяет зарубежным странам следить за законностью, эффективностью и целевым использованием

средств государственного бюджета. По-разному реализуются принципы Декларации на практике. По-разному осуществляется организация государственного финансового контроля за рубежом.

Приведем примеры деятельности зарубежных органов финансового контроля. В США функции финансового контроля возложены на Главное контрольное управление во главе с Генеральным контролером; в Великобритании – на Национальный ревизионный совет во главе с Генеральным ревизором; в Канаде – Ведомство Генерального ревизора; в Японии – Контрольно-ревизионное управление; в Индии – парламентские комитеты государственной отчетности, бюджетных предложений, по делам государственных предприятий; в Финляндии – пять Государственных ревизоров; в Албании, Австрии, Бельгии, Испании, Португалии, Швеции, Норвегии, Югославии, ФРГ, Франции, Венгрии, а также в Европейском сообществе – Счетные палаты.

В большинстве стран параллельно с парламентскими действуют также правительственные контрольно-ревизионные системы. В США это административно-бюджетное управление при президенте, система инспекторских служб в федеральных ведомствах, Президентский совет по борьбе с финансовыми злоупотреблениями в правительственных учреждениях; в Индии – служба Генерального инспектора и ревизора (Департамент ревизий и счетоводства Индии); в Финляндии – Ревизионное управление государственного хозяйства, входящее в Министерство финансов; в Канаде – ведомство Генерального контролера и т. д.

В некоторых странах созданы специальные органы, контролирующие не только бюджетно-финансовые вопросы, но всю работу государственного аппарата по существу. В Японии, например, такую функцию выполняет Управление административного контроля при канцелярии премьер-министра. В его задачу входит подготовка предложений по совершенствованию системы и структуры государственного управления, укреплению служебной дисциплины государственных чиновников, борьбе с коррупцией и бюрократизмом, разработке проблем, волнующих различные слои населения, для решения которых требуется взаимодействие нескольких ведомств.

Главное контрольное управление США контролирует осуществление различных правительственных программ в области науки и техники, энергетики, освоения космоса, охраны окружающей среды, сельского хозяйства, жилищного строительства, социального развития, использования природных ресурсов, транспорта. При этом проверяются законность, целесообразность и эффективность проводимых расходов.

Федеральная счетная палата ФРГ контролирует все федеральные предприятия с 50 % долей участия государства, все прочие организации и ведомства, если они распоряжаются государственными средствами. Такой же порядок контроля установлен и в Финляндии.

Счетная палата Австрии уполномочена не только проводить проверку государственного хозяйства федерации, но и ревизовать финансы федеральных земель, а также финансовую деятельность, связанную с благотворительными и иными фондами и учреждениями, управление которыми осуществляется органами Федерации.

Государственная счетная палата Венгрии, кроме того, контролирует налоговую деятельность налогового управления и местных советов, деятельность Государственной таможни, Управления гербовых сборов и даже хозяйственную деятельность партий. Счетная палата Европейского сообщества проверяет все счета доходов и расходов любого органа, образованного в рамках ЕС. Она устанавливает, полностью ли доходы поступали в бюджет, полностью ли и законно ли произведены расходы и насколько надежно и эффективно осуществляется управление финансовыми средствами.

Контрольно-ревизионные органы зарубежных стран наделены широкими полномочиями, определенными законом. Они имеют право на свободный доступ в любое время ко всей требующейся им информации, получение интересующих их сведений, отчетов и объяснений от любого лица по любому вопросу, подлежащему проверке. В США, Великобритании, Индии, ФРГ контрольно-ревизионные органы представляют собой централизованную разветвленную систему с мощным, хорошо организованным аппаратом, укомплектованным многочисленными штатами квалифицированных работников.

Далее рассмотрим организацию государственного финансового контроля в различных странах.

### **3.1. Организация государственного финансового контроля в Великобритании**

Высшим органом финансового контроля в Великобритании является Национальное контрольно-ревизионное управление (далее – НКРУ), возглавляемое Генеральным контролером и ревизором, которое занимается всем комплексом контрольно-ревизионных вопросов. Кроме того, НКРУ является членом ИНТОСАИ и ЕВРОСАИ, а его Генеральный контролер и ревизор принимает участие в заседаниях руководящих органов обеих организаций.

В Великобритании действуют три других государственных контрольно-ревизионных учреждения:

- контрольно-ревизионная комиссия Англии и Уэльса;
- комитет государственных счетов Шотландии;
- контрольно-ревизионное управление Северной Ирландии.

Вследствие перераспределения властных функций в Шотландии и Уэльсе предусматривается дополнительное создание двух контрольно-ревизионных институтов:

- нового ревизионного учреждения в Шотландии;
- должности Генерального ревизора Уэльса.

Руководителем высшего органа финансового контроля является лицо, имеющее должность «Генеральный контролер и ревизор». В качестве Генерального контролера он дает разрешение на выделение государственных средств центральным правительственным учреждениям и другим государственным органам. В качестве Генерального ревизора он заверяет счета всех правительственных учреждений и широкого круга государственных органов и докладывает их Пар-

ламенту. Он также предоставляет полномочия на проведение проверок эффективности использования государственных средств в экономике, а также результативности, с которой правительственные учреждения и другие государственные органы выполняют свои функции. Совокупность положений, определяющих его статус, гарантирует его независимость. К этим положениям относятся:

- назначение Парламентом;
- гарантия пребывания в должности в течение определенного срока;
- свобода действий при выполнении своих функций;
- доступ к документам, в том числе к материалам, содержащимся в компьютерных информационных системах;
- право на свободу непосредственно докладывать Парламенту.

НКРУ осуществляет свою деятельность от имени Генерального контролера и ревизора. Персонал состоит не из государственных чиновников, а из служащих Генерального контролера и ревизора, в основном квалифицированных бухгалтеров. В состав персонала входят также консультанты, в первую очередь эксперты в области исследования вопросов повышения эффективности использования бюджетных средств. НКРУ получает большую часть денежных средств на свое содержание непосредственно от Парламента.

Доклады Генерального контролера и ревизора рассматриваются Комитетом по государственным счетам Палаты Общин. НКРУ проводит ревизию более 600 счетов в год и составляет 50 докладов по результатам проверки эффективности использования средств. Ревизионная комиссия ответственна за ревизию местных органов власти и местных заведений Национальной службы здравоохранения в Англии и Уэльсе. Как и НКРУ, Комиссия может проводить проверки эффективности использования государственных средств в сфере экономики. В ее составе 16 членов, которых назначают министры трех центральных ведомств, ответственных за английские местные органы власти, английскую службу здравоохранения и Уэльс. Их курируют министерство окружающей среды, транспорта и регионов, министерство здравоохранения и управление по Уэльсу.

Комиссия сама не проводит ревизий, а назначает ревизоров из числа сотрудников частных фирм и своего агентства – окружной ревизионной службы. Она организует местные проверки эффективности использования государственных средств в сфере экономики и публикует доклады по результатам проверок, затрагивающих вопросы общегосударственного значения. Комиссия и назначенные ревизоры докладывают о своей деятельности трем министерствам, публикуют доклады, предназначенные для местных органов власти. Возможностей для доклада непосредственно Парламенту Комиссия не имеет. Проверяемые организации выплачивают вознаграждения Комиссии и назначенным ревизорам.

Государственная контрольная система Великобритании очень тесно связана со всей политической системой и с конституционной системой. Главный ревизор может назначить таких людей, которые единолично отвечают за порученные им дела. В Соединенном Королевстве подотчетность контрольного органа Парламенту имеет историческую тенденцию.

На основе закона о финансовой отчетности и казне 1866 г. была создана



должность Главного ревизора. Согласно закону, лицо, исполняющее эту должность, должно быть независимо от правительства, поэтому в целях обеспечения независимости назначение на должность производилось королевским указом, однако снятие с должности происходило также на основании королевского указа, но по предложению Парламента. При этом предложение о снятии с должности Главного ревизора должно быть принято большинством голосов как нижней, так и верхней палаты. Однако на практике добиться этого никогда не удавалось. О независимости подобного рода говорится и в Лимской декларации, принципы которой характеризуют работу высшего органа финансового контроля Соединенного Королевства.

Данный закон предписывал, чтобы правительственные учреждения отчитывались и представляли свои отчеты и счета контролирующим органам и лицам. Согласно закону, нельзя снимать деньги со счетов, когда доказано, что правительство имеет задолженность. Это касается и банковских счетов, причем запрет действует и в настоящее время.

Для того чтобы контрольную работу можно было проводить без затруднений, закон обязывает подотчетные органы обеспечить счетным работникам свободный доступ ко всем документам.

Вторым важным законом, регулирующим финансовый контроль, является закон о казне и Счетной палате 1921 г. В период принятия закона расходы правительства значительно увеличились, в результате чего увеличились расходы и Счетной палаты. Основным изменением, которое принес закон 1921 г., было то, что согласно закону, Счетная палата получила право проводить контроль выборочными методами. В соответствии же с прежним законом необходимо было анализировать все счета. Закон 1921 г. принес и другие изменения, в частности обязанность Счетной палаты докладывать о сборе налоговых поступлений, однако законодательство того времени не давало возможности проанализировать все доходы бюджета.

НКРУ Великобритании находится в тесном контакте с Парламентом: ее председатель уполномочен на представление бюджета непосредственно Парламенту. Счетная палата имеет значительную независимость, в результате чего ее отношения с Парламентом не являются напряженными.

Для проведения контроля эффективности НКРУ предоставляется информация, в составе которой есть сведения, не являющиеся публичными. Для НКРУ есть одно ограничение, а именно: право ставить под сомнение политические цели. В то же время НКРУ в Соединенном Королевстве является важным средством политической гласности. Закон уполномочивает руководителя результаты контроля эффективности публиковать сразу же после завершения проверки.

В Соединенном Королевстве местные органы контролируются отдельной коллегией, созданной в 1982 г., которую назначает правительство.

Для содержания общественных потребностей требуется все больше и больше средств и Министерство финансов сначала подготавливает проект о том, сколько денег понадобится, который представляется НКРУ в виде заявлений на получение разрешения ассигнования этих средств из бюджета. Заявление перед подписанием тщательно контролируется, так как важно не выходить за рамки

выделенных Парламентом средств на намеченные цели.

Проводимый палатой финансовый контроль распространяется на 480 счетов. Ежегодно каждому счету дается экспертная оценка. Имеются крупные счета, объемом в несколько миллиардов фунтов, например, общественного страхования, и есть счета, по которым учитываются незначительные суммы, например, финансирование музеев. Эта работа в Объединенном Королевстве основывается на общепринятых учетных правилах. Существует комиссия, которая определяет директивы контроля и подготавливает стандарты для проведения контроля. Эти стандарты состоят из параграфов, в которых регламентировано, как ревизор должен проводить свою работу. Соблюдение этих стандартов является обязательным, и если ревизор может доказать, что действует на их основе, то это значит, что свою работу он проводит в рамках закона. Инструкции являются более детальными и обширными, они указывают на то, как ревизор должен себя вести в отдельных случаях. В этой связи за основу берутся стандарты ИНТОСАИ, где зафиксировано, как ревизоры должны проводить контроль в государственном секторе и при проверке общественных денег.

Важную роль в финансовом контроле в Соединенном Королевстве играет аудит эффективности. Контроль эффективности тесно связан со стратегическим планированием, осуществляемым на два-три года вперед. При этом НКРУ старается включить все предложения Парламента и депутатов.

Особое место в системе контроля Великобритании занимает Комиссия общественных расчетов, которая была создана еще в 1860 г. Эта организация, является составной частью Парламента. В состав Комиссии входит 50 человек, председателем ее является председатель оппозиционной партии. Состав Комиссии отражает соотношение парламентских партий. НКРУ готовит для Комиссии доклады, которые Комиссия заслушивает и детально обсуждает. В результате этого обсуждения Счетной палате передается обобщающий материал, в котором указаны вопросы, требующие более детальной проработки или проведения повторного заслушивания. Парламент почти во всех случаях принимает доклад Комиссии. Таким образом, сотрудничество между Комиссией общественных расчетов и Счетной палатой является весьма плодотворным.

Национальное контрольно-ревизионное управление работает под руководством Генерального контролера и ревизора и является внешним аудитором министерств и ведомств центрального правительства, а также многих других государственных организаций. В исполнении роли внешнего аудитора главным приоритетом для НКРУ является предоставление независимой информации и консультаций для Парламента по вопросам о том, каким образом правительственные министерства, исполнительные ведомства и многие другие государственные органы используют деньги налогоплательщиков и отчитываются об их использовании. НКРУ также помогает данным организациям улучшить управление финансами и повысить «эффективность расходования государственных средств».

От имени Генерального контролера и ревизора управление выполняет два типа работ:

- финансовый контроль, который включает проверку счетов, регулярно-

сти и правильности расходов правительства, определение зон риска для финансового контроля и подотчетности;

- проверка эффективности использования средств, то есть проверка экономики, продуктивности и экономической эффективности программ, проектов и видов деятельности.

Независимость НКРУ является решающим фактором при оценке налогоплательщиками ценности его работы. Данная независимость гарантируется должностным статусом Генерального контролера и ревизора, являющегося должностным лицом Палаты Общин. Генеральный контролер и ревизор имеет также доступ к любым министерствам, чиновникам и документам, необходимым ему при проведении аудита. Генеральный контролер и ревизор решает, какие объекты будут проверены, но при этом учитывает мнение Парламента.

Ежегодно НКРУ получает и рассматривает более 400 запросов от Парламента. Финансовый контроль включает в себя сертифицирование ежегодных счетов многих государственных организаций. НКРУ также консультирует проверяемые органы по проблемам бухучета и финансового контроля по результатам проверок.

Управление осуществляет текущий ежедневный контроль над всеми финансовыми операциями, связанными с перечислениями бюджетных средств подконтрольным организациям. Согласно существующему порядку любая такая операция производится банком только после того, как платежное поручение завизировано уполномоченным сотрудником НКРУ. Управление не визирует платежные поручения по перечислению средств государственным органам, если превышены установленные бюджетом суммы расходов на соответствующий период. Виды проверенных счетов включают расходные и доходные счета министерств центрального правительства, а также сводные счета Национальной службы здравоохранения, исполнительных ведомств и многих других государственных органов, включая свыше 150 исполнительных неминистерских государственных организаций, а также счета нескольких международных организаций.

Сертификация счетов требует от Генерального контролера и ревизора высказывать свое мнение Парламенту по следующим вопросам:

- соответствуют ли счета надлежащим требованиям и принципам бухгалтерского учета;
- правильным ли образом отражаются цифры, содержащиеся в счетах;
- были ли фонды использованы на услуги и цели, утвержденные Парламентом;
- проводились ли операции в соответствии с юридическими полномочиями соответствующих организаций.

В дополнение к работе по сертифицированию счетов НКРУ изучает положение дел относительно законности и правильности государственных расходов, а также состояния финансового контроля.

Проверки эффективности использования бюджетных средств представляют собой важнейшую часть работы НКРУ, по результатам которой в Парламент направляется всесторонняя информация об использовании общественных

средств. Целью таких проверок является определение того, насколько экономно, продуктивно и эффективно используют государственные органы находящиеся в их распоряжении ресурсы. При этом под экономией понимается минимизация стоимости использования ресурсов при обеспечении необходимого качества. Например, в поликлинике проверяется, по минимальной ли цене приобреталось оборудование требуемого качества. Под продуктивностью понимается соотношение между выходом товаров и услуг и ресурсами, использованными для их производства. Например, в поликлинике было сокращено среднее время обслуживания одного пациента без ущерба качества обслуживания и без дополнительных затрат. Под эффективностью понимается степень достижения целей и соотношения между планируемым и достигнутым результатами определенной работы. В случае проверки работы поликлиники установление эффективности свелось бы к ответу на вопрос: достигнуты ли цели программы по сокращению уровня заболеваемости населения.

Таким образом, сложившаяся в Великобритании система финансового контроля направлена на стимулирование бережливости, экономической эффективности и целенаправленности при использовании государственных средств.

### **3.2. Организация государственного финансового контроля в Соединенных Штатах Америки**

Действующий в США принцип разделения властей имеет свою специфику. В политической системе американского государства не создано специализированного ведомства, осуществляющего единый административный и финансовый контроль над деятельностью органов исполнительной власти. В рамках контрольно-ревизионной системы США существуют функционально независимые контрольные органы, которые внедрены в государственно-правовую систему как необходимый элемент механизма регулирования баланса полномочий исполнительной и законодательной власти (Президента и Конгресса США).

Президент США как глава государства и правительства несет ответственность за обеспечение законности и правопорядка в стране. Он выполняет лишь общие надзорные и контрольные функции и делегирует многие свои полномочия в этой сфере Исполнительному управлению Президента, различным ведомствам своего кабинета.

Конкретную работу по проверке финансовой и административной деятельности федеральных органов исполнительной власти в США проводят Административно-бюджетное управление (далее – АБУ) в Исполнительном управлении Президента, службы генерального инспектора, а также различные органы высшей законодательной власти.

Органы государственного контроля США совмещают функции административного и финансового контроля. Примером может служить деятельность АБУ Президента США. Помимо функций финансового контроля АБУ оценивает эффективность организационных и управленческих структур исполнительной власти, координирует деятельность министерств и ведомств, информирует Президента о работе государственных учреждений. При этом АБУ обладает весьма

сильными институциональными рычагами – например, определяет размер ассигнований министерствам и ведомствам, проводит внутриведомственные реорганизационные мероприятия и т. п. Эти полномочия позволяют ему оказывать серьезное влияние на несменяемую часть федеральных чиновников в органах и подразделениях исполнительной власти.

Орган, который выполняет функции счетной палаты в США – Главное контрольное управление (далее – ГКУ) имеет широкие полномочия. К ним, в частности, относятся:

- контроль и оценка результатов правительственных программ и мер, осуществляемых на основе действующих законов, при этом оценка проводится или по поручению Конгресса, или по требованию руководителя ГКУ как по собственной инициативе, так и по запросу полномочного комитета палаты представителей Конгресса, Сената или общего комитета обеих палат;
- поддержка комитетов, в том числе и общих комитетов обеих палат, выработка позиции по отношению к предполагаемым законопроектам и целям;
- поддержка комитетов, в том числе и общих комитетов Конгресса при анализе и оценке контроля программ;
- разработка рекомендаций Конгрессу в области методов и способов контроля и оценки программ, а также деятельности правительства.

Закон «О бюджете и финансовом контроле» 1921 г. определил ГКУ в качестве органа Конгресса, обеспечивающего реализацию его контрольных полномочий. Управление является независимым органом, формируемым на внепартийной основе.

В задачу ГКУ входит финансовый контроль деятельности исполнительных органов власти и осуществление утвержденных Конгрессом программ. Являясь генеральным контрольным органом, подчиненным только Конгрессу США, ГКУ имеет право на проверку деятельности всех правительственных программ и контрактов, а через контракты – и тех частных корпораций и фирм, которые заключили эти контракты.

Основным направлением деятельности ГКУ является содействие Конгрессу и его органам в осуществлении законодательных и контрольных функций, а также осуществление финансового контроля.

ГКУ на основании Закона 1921 г. «О бюджете и финансовом контроле» имеет право на проверку деятельности всех правительственных учреждений (кроме ЦРУ и ФБР), правительственных программ и контрактов. При этом в качестве одной из форм реализации возложенных на ГКУ задач по оказанию помощи Конгрессу и его органам в осуществлении законодательных и контрольных функций, а также финансового контроля Закон прямо указывает «анализ и оценку предложенных администрацией программ». Помимо контрольных функций ГКУ ведет исследовательскую работу по оценке эффективности предлагаемых Президентом и принимаемых Конгрессом программ.

Во главе ГКУ США стоит Генеральный контролер. Он назначается Президентом США на 15 лет. Генеральный контролер не может быть членом какой-либо партии. Во время исполнения должностных функций он не может зани-

маться политической деятельностью в любой форме. По окончании срока полномочий Генеральный контролер (которому устанавливается пенсия в размере оклада) не может до конца жизни занимать какую-либо должность в государственном аппарате.

Внутренняя организация ГКУ достаточно сложна. В его состав входят 7 крупных отделов, 4 из которых, так называемые программные, имеют группы по отдельным направлениям (транспорт, сельское хозяйство, оборона и т. д.). Во главе каждого направления стоит директор проблемы, генеральный специалист в данной области. Всего в системе ГКУ насчитывается 37 направлений. Директору проблемы подчиняется несколько старших ревизоров, а им – ревизоры. В этой части структура ГКУ примерно соответствует структуре государственного бюджета, так что каждая его статья находится в ведении одного или нескольких ревизоров ГКУ.

ГКУ имеет 14 филиалов, расположенных в крупных городах США, а также европейское отделение во Франкфурте-на-Майне и дальневосточное – в Гонолулу. Наряду с семью отделами в состав ГКУ входят три службы: Служба генерального экономиста, Служба генерального советника и Служба специальных расследований. Экономический эффект, полученный от работы ГКУ США, исчисляется десятками миллиардов долларов.

### **3.3. Организация государственного финансового контроля в Канаде**

В системе управления государственными финансами Канады одним из наиболее влиятельных действующих лиц является Генеральный аудитор. Полномочия Управления Генерального Аудитора (далее – УГА) заключаются в передаче Палате общин надлежащих данных аудита управления государственными финансами. Акт о Генеральном аудиторе гласит, что если средства затрачены на цели, отличные от тех, на которые они были отведены Парламентом, либо без учета экономичности или эффективности, либо если не были созданы удовлетворительные процедуры для измерения эффективности программы, Генеральный аудитор обязан доложить о таком факте Палате Общин. Акт требует, чтобы Генеральный аудитор «привлекал внимание ко всему, что он считает важным и имеющим такой характер, что к этому необходимо привлечь внимание Палаты общин...». Для выполнения этих обязанностей Акт о Генеральном аудиторе предоставляет Управлению весьма значительную долю независимости. Генеральный аудитор, назначаемый на срок 10 лет, является независимым и в силу этого имеет право выбирать, какой вопрос рассматривать и по какому вопросу докладывать Парламенту свои выводы и предложения.

Роль УГА состоит в проведении аудита программ правительства и финансовой деятельности и отчета об этом перед Палатой Общин. Финансовые ведомости подвергаются аудиту с тем, чтобы удостовериться в том, что информация, которая содержится в финансовых отчетах министерств, ведомств и корпораций Короны, представлена верно. Таким же образом Генеральный аудитор должен оценивать методы бухгалтерского учета, которые используются в государственных счетах правительства и отчете Палате Общин. При этом, поступая таким образом, Генеральный аудитор действует так же, как любой аудитор в частном секторе.

В дополнение к такому подтверждающему аудиту Генеральный аудитор обязан также проводить всесторонний аудит государственных средств, который отвечал бы интересам парламентариев и налогоплательщиков. Генеральный аудитор, руководствуясь соображениями экономии и эффективности, определяет, надлежащим ли образом получены полномочия на расходование государственных фондов и наилучшим ли образом потрачены соответствующие средства.

УГА Канады проверяет деятельность государственных учреждений и ведомств и представляет информацию, которая помогает Парламенту обеспечивать подотчетность правительства и добиваться бережного и рационального расходования государственных средств.

В Канаде УГА является весьма конструктивной силой, влияющей на управление государственными финансами. Проверки, проводимые Генеральным аудитором, могут предотвратить истощение фондов или потери средств либо привести к более быстрому изменению неудовлетворительных ситуаций. Иногда Генеральному аудитору удается заставить соответствующие стороны исправить недостатки, которые он обнаружил, только благодаря открытому слушанию его ежегодных отчетов в Парламенте. Следует отметить, что даже в случае отсутствия парламентских слушаний при обнаружении недостатков официальным лицам дают понять, что необходимо уделить внимание решению тех или иных вопросов. Как правило, следует соответствующая реакция на замечания Генерального аудитора.

Деятельность Генерального аудитора способствует лучшему финансовому управлению и контролю в самом правительстве. В конечном итоге правительство становится в большей степени подотчетным и парламентариям, и канадскому обществу. Парламентские комитеты облегчают решение задач, стоящих перед Генеральным аудитором, ибо они выступают в роли основной сдерживающей силы на пути финансовых нарушений. Генеральный аудитор и Комитет по государственным счетам представляют собой слаженно действующую команду по защите государственных интересов.

Цели, стоящие перед УГА Канады: строить свою работу в интересах всех граждан Канады и всемерно содействовать удовлетворению нужд Парламента, усилению подотчетности, обеспечению беспристрастности и эффективности деятельности государственного аппарата, осуществляемой с учетом интересов устойчивого развития.

УГА Канады проводит независимые аудиторские проверки и контрольно-ревизионные мероприятия, предоставляя Парламенту объективную информацию, рекомендации и соответствующие гарантии, способствует повышению уровня подотчетности и внедрению передовых и эффективных методов работы государственного аппарата.

Управление, выполняя поставленные перед ним задачи, содействует:

- обеспечению достоверности и открытости в вопросах, касающихся подотчетности правительства за бережное и рациональное использование финансовых и иных ресурсов;
- повышению эффективности и продуктивности работы государственных служащих;

- рентабельности мероприятий, осуществляемых правительством;
- сбору налогов и иных платежей, взимаемых государством.

Кроме того, Управление стремится к тому, чтобы в результате его работы:

- формировались объективно подтвержденные выводы проверок об удовлетворительном или неудовлетворительном положении дел в той или иной области;

- обеспечивалось соблюдение принятых решений;
- предотвращались случаи мошенничества и обмана.

Генеральный аудитор способствует обеспечению подотчетности федеральных органов власти путем проведения независимых контрольно-ревизионных проверок их деятельности. В результате таких проверок депутаты Парламента получают объективную информацию, которая помогает им оценить деятельность правительства и требовать, чтобы оно отчитывалось о своих действиях.

Работа Генерального аудитора может быть эффективной лишь тогда, когда он сохраняет объективность. Для обеспечения объективности в работе Генерального аудитора Канады Парламент предпринял ряд мер с целью сохранить его независимость от правительства. Генеральный аудитор строит свою работу независимо от находящегося у власти правительства и назначается сроком на 10 лет. Генеральный аудитор Канады может самостоятельно осуществлять подбор кадров и определять условия найма на работу сотрудников Управления. Он вправе затребовать у правительства любую информацию, необходимую для выполнения должностных обязанностей, указанных в «Законо о Генеральном аудиторе Канады». Более того, Генеральный аудитор представляет свои отчеты и доклады непосредственно в Палату Общин, направляя их Спикеру Парламента.

В соответствии с «Законом о Генеральном аудиторе Канады» Генеральный Аудитор обязан в ходе проводимых проверок выяснить три основных вопроса:

1. Правильно ли ведут бухгалтерский учет министерства и ведомства и предоставляют ли они точную и достоверную финансовую информацию? Такой вид проверок называется финансовым аудитом. Аудитор проверяет и подтверждает правильность финансовых отчетов.

2. Осуществило ли правительство сбор или расходование средств в объеме и в целях, определенных Парламентом? Такой вид проверок называется аудитом соответствия. Аудитор проверяет, выполнило ли правительство соответствующие решения Парламента.

3. Насколько экономично и действенно реализовывались государственные программы? Имеются ли у правительства инструменты для оценки их эффективности? Такой вид проверок называется аудитом экономичности или проверкой эффективности расходования государственных средств. Аудитор проверяет, насколько эффективно расходовались деньги налогоплательщиков и получили ли они от этого какую-либо пользу.

Государственные корпорации также проходят комплексную проверку. Такие проверки осуществляются в соответствии с изменениями, внесенными в 1984 г. в



«Закон об управлении финансовой деятельностью». Аудиторские проверки государственных корпораций могут проводиться не только УГА Канады. Однако все государственные корпорации проверяются в соответствии с едиными требованиями, которые действуют в отношении всех государственных учреждений. Это включает ежегодный аудит, представление заключения проверяющего о достоверности и правильности проверенных финансовых отчетов и заключения о выполнении решений соответствующих вышестоящих органов, возможность поднимать другие вопросы, которые, по мнению аудитора, являются актуальными в контексте данной проверки, а также периодическое проведение специальных проверок, включая подготовку заключения по итогам проверки о выполнении обязанностей, связанных с управлением и руководством.

УГА осуществляет проверку большинства направлений деятельности правительства Канады. Это включает проверки в самых разных областях, таких как здравоохранение, культура, охрана окружающей среды, финансы, сельское хозяйство, транспорт и научные исследования. В целом, аудиторскими проверками охвачено:

- около 70 министерств и ведомств федерального правительства, начиная с небольших органов и заканчивая крупными организациями со сложной структурой, которые осуществляют деятельность в разных районах Канады и за рубежом;
- около 40 государственных корпораций, в том числе такие корпорации, как Канадская телерадиовещательная корпорация и Королевский канадский монетный двор. В соответствии с «Законом об управлении финансовой деятельностью» в большинстве государственных корпораций аудит экономичности (который в этом случае называется специальной проверкой) должен проводиться раз в пять лет. Кроме того, ежегодно проверяются их финансовые отчеты;
- около 10 корпораций, действующих в рамках разных министерств;
- около 60 других организаций, где организуются специальные аудиты;
- правительство Юкона и правительство Северо-Западных территорий и около 15 территориальных агентств;
- некоторые агентства Организации Объединенных Наций – например, Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры (ЮНЕСКО) и Международная организация гражданской авиации.

Каждый год правительство Канады обнародует сводный отчет об исполнении государственного бюджета, содержащий ежегодные финансовые отчеты федерального правительства. Этот отчет включает консолидированные результаты финансовой деятельности всех министерств, агентств, государственных корпораций и нескольких больших специальных фондов. УГА проверяет правильность финансовых отчетов, представленных правительством и большинством государственных корпораций. По итогам таких финансовых аудитов готовятся заключения о достоверности и правильности информации, содержащейся в финансовых отчетах данной организации. Помимо этого, ряд агентств и государственных корпораций обнародует свои собственные финансовые отчеты. Генеральный аудитор проверяет эти отчеты и готовит заключения, касающиеся достоверности и соответствия представленной в них информации.

Аудиторы планируют и проводят финансовые проверки. Составной частью таких аудиторских проверок является осуществляемый ими сбор фактических данных, которые подтверждают суммы, указанные в проверяемых финансовых отчетах. Такие аудиты могут предусматривать сравнительный анализ фактических и запланированных результатов работы, проверку надежности систем финансового контроля данного министерства и выборочную проверку финансовых операций и остатков на счетах. В отчетах о результатах таких проверок Генеральный аудитор может привлекать внимание к другим важным вопросам.

Группа проверяющих анализирует финансовые операции, чтобы выяснить, выполнило ли данное министерство или ведомство все требования, содержащиеся в законе и правилах, регулирующих его деятельность. Это включает проверку расходных полномочий, содержащихся в ежегодном бюджете и соответствующем законодательном акте.

Аудит экономичности, который может продолжаться от 6 до 18 месяцев, включает три этапа: планирование, проверку и подготовку отчета о результатах проверки. На всех этапах проверки группа проверяющих в составе специалистов в разных областях взаимодействует с консультативным комитетом экспертов, которые дают рекомендации и рассматривают результаты проверки. На этапе планирования группа проверяющих изучает конкретную программу и условия, в которых она реализуется. Члены группы определяют, какие области и направления следует проверить в ходе аудита и устанавливают критерии аудиторской проверки, то есть стандарты, с которыми можно сопоставить проверяемые мероприятия. На этапе проверки группа проверяющих собирает и выверяет фактические данные и анализирует полученные результаты. Может возникнуть необходимость в том, чтобы поработать на месте. Это может быть самая разная работа, начиная с проверки запасов, хранящихся на государственных складах, и заканчивая проверкой организации деятельности сельскохозяйственной научно-исследовательской станции. На этом этапе руководство проверяемого министерства может принять решение о внесении корректировок в работу министерства с учетом предварительных результатов проверки. На этапе подготовки отчета по итогам проверки принимается решение о том, какие вопросы следует включить в отчет Генерального аудитора, представляемый в Палату общин.

Термин «комплексная проверка» используется в том случае, если аудиторская проверка деятельности того или иного министерства включает все три вышеуказанных компонента: финансовый аудит, аудит соответствия и аудит экономичности.

Помимо проверки эффективности расходования государственных средств министерствами и ведомствами УГА Канады также осуществляет по крайней мере раз в 5 лет аудит деятельности государственных корпораций. На этапе планирования в комитет по проведению аудита, который создается Советом директоров данной корпорации, представляется план проверки, включающий критерии, которые будут использоваться в ходе проверки для оценки указанных основных направлений деятельности корпорации. Отчет о результатах проверки представляется непосредственно в Совет директоров данной корпорации и в исключительных случаях – министру, ответственному за работу этой корпорации, и в Парламент.

Основным инструментом, с помощью которого обнародуются результаты проверок, является ежегодный доклад Генерального аудитора Канады, который выносится на рассмотрение Палаты общин. После внесения в июне 1994 г. изменений в «Закон о Генеральном аудиторе Канады», Генеральный аудитор получил право представлять в течение года помимо вышеупомянутого ежегодного доклада до трех дополнительных докладов. Эти доклады могут включать результаты:

- комплексных проверок федеральных министерств и ведомств и отдельных аспектов деятельности государственного механизма, имеющих межведомственный характер;

- аудиторских проверок, охватывающих все министерства и ведомства;

- дополнительных проверок, проводимых с целью анализа мер, принятых министерствами в порядке реагирования на результаты и выводы предыдущих проверок, а также заключения, которые делаются по итогам аудиторских проверок и касаются существенных вопросов, не включенных в вышеупомянутые доклады о результатах проверок.

- Результаты ряда других аудиторских проверок представляются с помощью разных инструментов, например:

- заключения проверяющих по финансовым операциям, финансовым отчетам, соблюдению соответствующих решений и другим вопросам, касающимся деятельности государственных корпораций, представляются министру, ответственному за данную корпорацию, для последующего вынесения на рассмотрение Парламента;

- результаты специальных аудиторских проверок государственных корпораций представляются непосредственно в Совет директоров данной корпорации. В некоторых случаях они также представляются министру, ответственному за данную корпорацию, и в Палату общин. С этой целью результаты проверок включаются в ежегодный отчет о проделанной работе, подготавливаемый данной государственной корпорацией;

- заключения по финансовым отчетам правительства (финансовый аудит) прилагаются к ежегодному сводному отчету правительства Канады об исполнении государственного бюджета, который обнародуется осенью;

- результаты аудиторских проверок, проводимых по запросу кабинета министров, касающихся вопросов, представляющих интерес для правительства Канады и не подпадающих под действие «Закона о Генеральном аудиторе Канады», представляются разными способами в зависимости от конкретных обстоятельств и условий проведения данной аудиторской проверки;

- результаты аудиторских проверок деятельности правительства Юкона и правительства Северо-Западных территорий представляются ежегодно в законодательные собрания этих территорий.

Несмотря на то, что доклады и отчеты Генерального аудитора вызывают значительный интерес, когда они обнародуются, долгосрочные последствия этих документов становятся очевидными в ходе их рассмотрения на заседаниях По-

стоянного комитета Палаты общин по контролю за расходованием государственных средств. В ходе обсуждений Комитет определяет, были ли бюджетные средства израсходованы в целях, утвержденных Парламентом, и была ли обеспечена при этом надлежащая эффективность и экономия средств.

Значительная часть работы Комитета строится на основании докладов, представляемых Генеральным аудитором. В течение года Комитет проводит слушания, на которых рассматриваются результаты аудиторских проверок. На слушания приглашаются Генеральный аудитор Канады, группы проверяющих и руководители тех министерств, в которых проходили проверки. По завершении слушаний Комитет может подготовить отчет и рекомендации, которые выносятся на рассмотрение Палаты общин. Как правило, от министерств, в которых прошли проверки, ожидают, что они представят в Комитет отчет о работе по выполнению этих рекомендаций. Таким образом Комитет по контролю за расходованием государственных средств обеспечивает завершенность цикла подотчетности.

В Управлении работают специалисты в разных областях, имеющие разный опыт практической работы. Учитывая всеобъемлющий характер аудиторских проверок государственных организаций и учреждений, для их проведения требуются не только бухгалтеры и специалисты в области финансов, но также и специалисты во многих других областях, включая инженеров, юристов, экономистов, специалистов в области компьютерных технологий и управления и социологов. Проведение аудиторских проверок обеспечивает штат сотрудников, занимающихся аналитической работой, разработкой инструкций по проведению проверок и методологии аудита и повышением профессиональной квалификации кадров.

УГА Канады проверяет ряд агентств Организации Объединенных Наций и выступало в качестве одного из аудиторских учреждений, которые проверяли деятельность самой ООН. Управление является одним из наиболее активных сторонников программ подготовки аудиторов из национальных органов государственного финансового контроля развивающихся стран. Каждый год в рамках Международной программы содействия в подготовке кадров для государственных органов финансового контроля в УГА Канады приезжают руководители таких органов. В течение девяти месяцев они знакомятся с канадским опытом и методами проведения аудиторских проверок в государственном секторе. Эта программа финансируется Канадским агентством международного развития и управляется Канадским фондом по развитию комплексного аудита.

Каждый год работу УГА проверяет независимый аудитор, который назначается Казначейским Советом. Доклад о результатах проверки, подготовленный этим аудитором, представляется в Казначейский Совет и выносится на рассмотрение Палаты общин. Кроме того, разделы ежегодного доклада Генерального аудитора рассматриваются на слушаниях, которые проводятся примерно в 15 парламентских комитетах. Как и правительственные ведомства и учреждения, УГА также представляет в Парламент ежегодную смету расходов. Комитет по контролю за расходованием государственных средств приглашает Генерального

аудитора на свое заседание и просит дать разъяснения, касающиеся проекта бюджета и применяемых методов организации работы.

### **3.4. Организация государственного финансового контроля во Франции**

Счетная палата Франции создана в соответствии со Конституцией Франции. Конституция определяет, что Счетная палата Франции помогает Парламенту и правительству в проверке должного исполнения национального бюджета, оставаясь при этом независимой и от Парламента, и от правительства.

Законом от 22 июня 1967 г. «О Счетной палате» определено, что Счетная палата Франции, не ущемляя установленные законом права и свободы коммун, департаментов, регионов и региональных Счетных палат, дает оценку отчетности государственных бухгалтеров, принимает решение по ходатайству бухгалтера, региональных органов или учреждений публичного права, представителя правительства при региональной Счетной палате или обер-прокурора при Счетной палате об апелляциях по поводу решений региональных Счетных палат, оказывает поддержку Парламенту и Правительству при контроле исполнения государственных законов.

Счетная палата проводит проверки на местах и на основе документов и счетов судит о правильности отраженных в счетах государства доходов и расходов и убеждается в экономном и целесообразном использовании бюджетных средств и имущественных ценностей, которыми управляют государственные и прочие публично-правовые организации.

Счетная палата осуществляет проверку счетов и эффективности хозяйствования на государственных предприятиях, проверяет учреждения социального страхования, а также может проверять в соответствии с определенными декретом положениями организации, которые получают средства от государства или другого подлежащего проверке Счетной палатой юридического лица публичного права. Счетная палата состоит из Президента, председателей палат, советов, советников и ревизоров. Члены Счетной палаты имеют статус судей. Их нельзя сместить с их поста. Чиновники внутриведомственного контроля министерств, которые осуществляют надзор за государственными предприятиями, а также лица, имеющие право надзора или руководства на государственных предприятиях, могут быть вызваны Чрезвычайными советниками, чтобы оказать Счетной палате поддержку при выполнении ею установленных законом задач.

Обер-прокурор выступает в роли представителя интересов государства при Счетной палате и осуществляет надзор за прокурорами в региональных Счетных палатах.

Президент, председатели палат и советы назначаются декретом Совета министров. Прочие чиновники Счетной палаты в ранге судей назначаются декретом Президента Республики. Обер-прокурор назначается декретом Совета министров. Чрезвычайные советники, число которых не может превышать 10, назначаются декретом Президента сроком на четыре года. Продолжение срока службы недопустимо. Государственные бухгалтеры должны, если они не подлежат контролю со стороны региональных Счетных палат, представлять свои счета в рам-

ках предписанных Счетной палатой сроков, а Счетная палата дает им предварительную и окончательную оценки.

Однако вынесение решения о счетах определенных национальных государственных организаций может быть решением Президента Счетной палаты после заслушивания обер-прокурора Счетной палаты и президентов, соответствующих региональных Счетных палат передано на рассмотрение региональных Счетных палат.

Счетная палата выносит решение о счетах, представленных лицами, которых Счетная палата объявила фактически ведущими счета. Полномочия Счетной палаты действительны по отношению к данному лицу лишь в объеме предоставленных ею полномочий. Счетная палата может налагать на лица, ведущие счета, денежные штрафы, если они несвоевременно представляют отчеты или с опозданием следуют указаниям, которые Счетная палата дала при вынесении решения по счетам. Кроме того, на лица, фактически ведущие счета, могут налагаться денежные штрафы, если они вмешиваются в сферу компетенции государственных бухгалтеров.

Счетная палата осуществляет проверку счетов, а также руководителя или управляющего государственных предприятий, национальных предприятий, национальных обществ, обществ со смешанным капиталом или акционерных обществ с преобладающим государственным участием.

Учитывая полномочия региональных Счетных палат, Счетная палата Франции может проводить проверки счетов, бюджета и ведения хозяйственной деятельности следующих организаций:

- государственных служб и учреждений, независимо от их правовой формы, которые ведут хозяйственную деятельность;
- обществ, объединений и организаций, независимо от их правовой формы, в которых государство, ведомства или объединения публичного права и прочие государственные учреждения, а также уже подлежащие проверке со стороны Счетной палаты организации по отдельности или вместе имеют большую часть капитала или имеют большинство голосов в органах управления и надзора;
- дочерних организаций учреждений, если эти учреждения по отдельности или совместно с государством имеют больше 50 % капитала в дочерних организациях или больше половины голосов в органах управления или надзора;
- юридических лиц, в которых государство или уже подлежащие проверке со стороны Счетной палаты организации непосредственно или опосредованно, по отдельности или совместно принимают участие с такой долей капитала, которая позволяет осуществлять решающее влияние на принятие решений или на руководство.

Проверкам Счетной палаты подлежат все юридические лица частного права, а также все организации, наделенные финансовой автономией, которые полностью или частично выполняют задачи, основывающиеся на обязательных для исполнения предписаниях.

Счетная палата уполномочена затребовать любые документы, связанные с ведением бюджета и хозяйственной деятельности организаций, подлежащих проверке со стороны Счетной палаты. В связи с проверками, которые проводятся

ревизорами, Чрезвычайными советниками, руководством Счетной палаты в рамках их служебных полномочий, сотрудники финансового управления и аудиторы, проверяющие годовую отчетность организаций, подлежащих проверке Счетной палаты, освобождаются от обязанности сохранять тайну, если указанные чиновники Счетной палаты требуют от них информацию. Для сбора такой информации чиновники Счетной палаты могут пользоваться законодательно закрепленным за сотрудниками финансового управления правом просматривать документы. Чиновники, Чрезвычайные советники и руководители Счетной палаты могут требовать от аудиторов предоставления всей информации о проверенных ими предприятиях – в частности, они могут потребовать передачи им всей документации.

Если проверки требуют специальных знаний, то Счетная палата может привлекать экспертов, эта обязанность возложена на Президента Счетной палаты. Если речь идет о государственных служащих, Счетная палата уведомляет руководство их учреждения. Эксперты выполняют поручение в сотрудничестве с чиновником, имя которого названо в письме Президента Счетной палаты, где указано поручение и обозначены полномочия эксперта на получение информации в рамках проверки. Эксперт информирует соответствующего чиновника Счетной палаты о ходе осуществляемых им ревизионных мероприятий.

Все представители, чиновники и служащие проверяемых учреждений и все представители, и чиновники государства, все управляющие государственными средствами, все руководящие работники государственных предприятий и члены наблюдательных советов и ревизионных органов, чье заслушивание Счетная палата считает необходимым, обязаны последовать вызову Счетной палаты. Счетная палата должна принять соответствующие меры для сохранения во время своих проверок служебной, профессиональной или коммерческой тайны.

Прежде чем принимать решение, подготавливать отчеты и делать замечания, Счетная палата должна дать возможность проверяемой организации по ее просьбе высказать свою точку зрения.

На лица, которые мешают каким-либо образом чиновникам, Чрезвычайным советникам и руководству Счетной палаты проводить проверки в рамках полномочий, предоставляемых им законом, налагается штраф. Обер-прокурор Счетной палаты может в этой связи подать жалобу соответствующей палате Счетной палаты.

По проектам законов, удостоверяющих правильность исполнения бюджета, Счетная палата готовит сообщение. Данное сообщение она может направить Парламенту и приложить справку о том, что отдельные счета государственных бухгалтеров соответствуют общей государственной отчетности. Президент может уведомить парламентский комитет по финансам о выводах и замечаниях Счетной палаты. Счетная палата также проводит в организациях, подлежащих ее контролю, проверки, порученные Счетной палате парламентским комитетом по финансам.

Счетная палата подготавливает ежегодное сообщение Президенту республики и распространяет этот отчет, содержащий замечания и выводы по резуль-

татам проведенных проверок, в Парламенте. Данный отчет, к которому прилагаются отзывы министров и представителей территориальных образований, а также проверяемых учреждений, объединений и организаций, публикуется в государственном информационном бюллетене. Сроки подачи отзывов в Счетную палату и условия, на которых они прилагаются к отчету Счетной палаты, определяются декретом госсвета. Ежегодный отчет Счетной палаты касается проверок как учреждений и предприятий, непосредственно подлежащих проверке Счетной палатой, так и организаций, учреждений и объединений, которые подлежат проверкам региональных Счетных палат.

После проведения проверки государственных предприятий Счетная палата делает сообщение соответствующему министру, в частности, о заключительных счетах, деловой активности, руководстве предприятия и о положении с прибылью предприятия. Особое внимание обращает Счетная палата на правильность, экономическую эффективность и соответствие отчетности нормам, а также делает предложения по устранению недостатков. Таким же образом Счетная палата делает отдельное сообщение о проверках правильности и экономической эффективности учреждений и предприятий.

Характерными особенностями деятельности Счетной палаты Франции является постепенное расширение функций финансового контроля в сторону оценки эффективности использования бюджетных средств, оценки действий управленческих структур с точки зрения эффективности их работы.

### **Контрольные вопросы**

1. Чем обусловлены различные пути развития аудита в зарубежных странах?
2. Какие модели аудита государственных финансов получили распространение в экономически развитых странах, в чем их отличие?
3. Какие функции типичны для органов высшего государственного финансового контроля экономически развитых стран?
4. В каких формах осуществляют контроль органы высшего государственного финансового контроля зарубежных стран?
5. Что обычно включает проверка, осуществляемая органами государственного финансового контроля?
6. Какие экспертно-аналитические функции выполняют органы государственного финансового контроля?
7. Как осуществляется контроль над устранением недостатков и нарушений, выявленных органами государственного финансового контроля?
8. Как реализуется принцип гласности в работе органов высшего государственного финансового контроля?
9. Какова роль органов высшего государственного финансового контроля в борьбе с коррупцией?
10. Каковы особенности организации государственного финансового контроля в федеративных государствах?



## **СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. – 1991. – № 1. – С. 56–65.
2. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 01.12.2014 № 403-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
3. О Счетной палате Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
4. Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований [Электронный ресурс] : федер. закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
5. О государственной гражданской службе [Электронный ресурс] : федер. закон от 27.07.2004 № 79-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
6. О противодействии коррупции [Электронный ресурс] : федер. закон от 25.12.2008 № 273-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
7. Об утверждении Положения о признании международных стандартов аудита подлежащими применению на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 11.06.2015 № 576 // СПС «КонсультантПлюс».
8. Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89 [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 // СПС «КонсультантПлюс».
9. Кодекс этики и служебного поведения работников контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации [Электронный ресурс] : решение Совета контрольно-счетных органов при Счетной палате РФ 20.12.2018 // СПС «КонсультантПлюс».
10. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» [Электронный ресурс] : постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 07.09.2017 № 9 ПК // СПС «КонсультантПлюс».
11. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 102 «Общие правила проведения экспертно-аналитических мероприятий» [Электронный ресурс] : постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от

20.10.2017 № 12 ПК // СПС «КонсультантПлюс».

12. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 103 «Финансовый аудит (контроль)» [Электронный ресурс] : постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 25.12.2017 № 14 ПК // СПС «КонсультантПлюс».

11. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» [Электронный ресурс] : постановление Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 30.11.2016 № 4 ПК // СПС «КонсультантПлюс».

12. Кодекс этики и служебного поведения работников центрального аппарата и территориальных органов фонда социального страхования Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Фонда социального страхования Российской Федерации от 13.04.2015 № 149 // СПС «КонсультантПлюс».

13. Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований [Электронный ресурс] : протокол Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 17.10.2014 № 47К(993). Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru/about/document>.

14. Кодекс этики и служебного поведения Федеральных государственных гражданских служащих Министерства Финансов Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Министерства Финансов Российской Федерации от 17.04.2014 № 115 // СПС «КонсультантПлюс».

15. Об утверждении Стандарта внутреннего контроля [Электронный ресурс] : приказ Казначейства России от 16.04.2012 № 164 // СПС «КонсультантПлюс».

16. Об утверждении правил профессиональной этики федеральных гражданских служащих Федерального казначейства, осуществляющих контрольные и аудиторские мероприятия [Электронный ресурс] : приказ Казначейства России от 21.10.2011 № 472 // СПС «КонсультантПлюс».

17. Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной службы по Финансовому мониторингу [Электронный ресурс] : приказ Федеральной службы по Финансовому мониторингу Российской Федерации от 25.03.2011 № 109 // СПС «КонсультантПлюс».

18. Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс] : приказ Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 11.04.2011 № ММВ-7-4/260@ // СПС «КонсультантПлюс».

19. Типовой кодекс этики и служебного поведения государственных служащих Российской Федерации и муниципальных служащих [Электронный ресурс] : решение президиума Совета при Президенте РФ по противодействию коррупции от 23.12.2010 (протокол № 21) // СПС «КонсультантПлюс».

20. Багратуни К. Ю. Этико-правовое регулирование деятельности государственных служащих России [Электронный ресурс] / К. Ю. Багратуни, М. В. Данилина // СПС «КонсультантПлюс».

21. Болдачев А. Блокчейн против бюрократии: электронное государство на основе технологии распределенного реестра / А. Болдачев, О. Стреленко [Электронный ресурс] / Forbes : офиц. сайт. – Режим доступа: <http://www.forbes.ru/tehnologii/343785-blokcheyn-protiv-byurokratii-kakim-dolzno-byt-elektronnogo-gosudarstvo-na-osnove>.
22. Браташова Ю. А. Этика государственной службы на современном этапе развития России [Электронный ресурс] / Ю. А. Браташова // СПС «Консультант-Плюс».
23. Булыга Р. П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в Российской Федерации / Р. П. Булыга // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 6–19.
24. Булыга Р. П. Новая парадигма внешней отчетности организации, основанная на концепции интеллектуального капитала / Р. П. Булыга // РИСК: Ресурсы, Информация, Снабжение, Конкуренция. – 2012. – № 1. – С. 626–630.
25. Васильева М. В. Мировой опыт государственного финансового контроля периода социально-экономических реформ и возможность его применения в России / М. В. Васильева, Л. В. Перекрестова // Финансы и кредит. – 2008. – № 38 (326). – С. 29.
26. Доброва К. Б. Особенности государственного регулирования российских промышленных корпораций в процессе их инновационного развития / К. Б. Доброва, П. П. Добров // МИР. – 2015. – Т. 6. – № 4-2 (24) – С. 309–318.
27. Додж Р. Краткое руководство по нормам и стандартам аудита: пер. с англ. / Р. Додж, предисловие С. А. Стукова. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.
28. Зельднер А. Г. Госкорпорации в стратегии развития России / А. Г. Зельднер // Вестник Института экономики РАН. – 2008. – № 4. – С. 129–136.
29. Каллагов Б. Р. Современные российские госкорпорации: реалии становления и ценность перспективы / Б. Р. Каллагов, М. В. Цуциева // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2010. – № 4 (30). – С. 23–27.
30. Кириллов Р. А. Концептуальные основы внутрикорпоративного контроля в РФ / Р. А. Кириллов, О. Ю. Кириллова // Вестник Самарского муниципального института управления. – 2013. – № 1 (24). – С. 95–104.
31. Куракин А. В. Национальный план противодействия коррупции и антикоррупционная составляющая законодательства о государственной службе в Российской Федерации [Электронный ресурс] / А. В. Куракин // Административное и муниципальное право. – 2008. – № 12 // СПС «КонсультантПлюс».
32. Кучеров И. И. Контроль в финансово-бюджетной сфере: научно-практическое пособие / И. И. Кучеров, Н. А. Поветкина, Н. Е. Абрамова и др. – М. : ИЗиСП, КОНТРАКТ, 2016. – 320 с.
33. Максимов А. Н. Модернизация внешнего финансового контроля в России А. Н. Максимов // Финансовая экономика. – 2011. – № 3–4. – С. 49–57.
34. Марьян А. В. К вопросу о совершенствовании административно-правового механизма противодействия коррупции в системе государственной

службы [Электронный ресурс] / А. В. Марьян // Административное и муниципальное право. – 2010. – № 3 // СПС «КонсультантПлюс».

35. Мельник М. В. Эволюция государственного финансового контроля и аудита / М. В. Мельник // Сибирская финансовая школа. – 2011. – № 6. – С. 178–183.

36. Мельник М. В. Международные стандарты ISSAI и ИНТОСАИ GOV, структура, содержание и практика применения высшими органами финансового контроля / М. В. Мельник // Бухгалтерский учет, аудит и статистика. – 2012. – № 6. – С. 135–144.

37. Пашков Р. Западная модель COSO в системе западных моделей внутреннего контроля и управления рисками / Р. Пашков, Ю. Юденков // Бухгалтерия и банки. – 2016. – № 9. – С. 34–60.

38. Пашков Р. Российские модели внутреннего контроля / Р. Пашков, Ю. Юденков // Бухгалтерия и банки. – 2016. – № 3. – С. 43–48.

39. Саунин А. Н. Аудит эффективности использования государственных средств [Электронный ресурс] : учеб. пособие / А. Н. Саунин. – М. : Изд-во Моск. ун-та, 2015 // СПС «КонсультантПлюс».

40. Ситнов А. А. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики / А. А. Ситнов // Аудитор. – 2016. – № 8. – С. 3–11.

41. Ситнов А. А. Стандартизация аудита субъектов государственного сектора экономики / А. А. Ситнов // Аудитор. – 2016. – № 9. – С. 11–20.

42. Ситнов А. А. Особенности применения Международных стандартов аудита в государственном секторе экономики / А. А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 11. – С. 8–15.

43. Ситнов А. А. Особенности применения международных стандартов аудита в государственном секторе экономики / А. А. Ситнов // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 11. – С. 8–15.

44. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 443 с.

45. Степанов А. А. Цифровая экономика в стратегии инноватизации / А. А. Степанов, К. С. Солодкова // Управление экономическими системами. – 2018. – № 2. – С. 108.

46. Степанов К. С. Реализация государством предпринимательской функции через институт госкорпорации / К. С. Степанов // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2011. – № 1 (35). – С. 36–38.

47. Степашин С. В. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов / Н. С. Столяров, С. О. Шохин, В. А. Жуков – СПб. : Питер, 2004. – 557 с.

48. Сысоев А. П. Государственные корпорации и их роль в инновационном развитии российской экономики / А. П. Сысоев, Н. В. Суханова // Креативная экономика. – 2015. – Т. 9, № 7. – С. 861–872.

49. Фадейкина Н. В. Международные стандарты высших органов финансового контроля и практика их применения / Н. В. Фадейкина, М. В. Мельник, Е. Ю. Ядыкина. – Новосибирск : САФБД, 2012.

50. Центр антикоррупционных исследований и инициатив. Трансперенси Интернешнл – Р. – Режим доступа: <http://www.transparency.org.ru>.

51. Чекленкова А. В. Цифровизация системы внутреннего и внешнего контроля государственных корпораций [Электронный ресурс] / А. В. Чекленкова, Л. В. Санина // Экономическая безопасность: финансовые, правовые и IT-аспекты : материалы 2-й Всерос. науч.-практ. онлайн-конф., Иркутск – Томск, 28 марта 2018 г. / под ред. А. А. Шелупанова, А. П. Киреенко. – М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – С. 350–359.
52. Чупров С. В. Управление развитием отраслевых экономических систем (промышленность, строительство, транспорт, логистика, информационно-технологические услуги) / С. В. Чупров, Л. В. Санина. – М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2018. – 295 с.
53. Шегурова В. П. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля / В. П. Шегурова, М. Ф. Желтова // Молодой ученый. – 2013. – № 1. – С. 209–212.
54. Шелупанова А. А. Цифровизация финансово-кредитной сферы в современной России: монография / А. А. Шелупанова, М. Г. Жигас. – М. ; Берлин : Директ-Медиа, 2019. – 232 с.
55. Шинкарева О. В. Государственный и муниципальный финансовый контроль: международные стандарты ИНТОСАИ и российское законодательство / О. В. Шинкарева // Финансы. – 2015. – № 11. – С. 56–60.
56. Экономическая безопасность: финансовые, правовые и IT-аспекты [Электронный ресурс] : материалы 1-й Всерос. науч.-практ. онлайн-конф., 31 марта 2017 г. / под ред. А. А. Шелупанова, А. П. Киреенко. – Иркутск : Изд-во БГУ ; Томск : Изд-во ТУСУР, 2017. – 302 с. – Режим доступа : <http://confes.fb.tusur.ru/sites/default/files/digest/confes2017.pdf>. – DOI: 10.17150/konf.2017.03.31.
57. Compliance Audit Guidelines: ISSAI 4000 – 4200. – Режим доступа: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines>.
58. Due Process for ИНТОСАИ Professional Standards // <http://www.issai.org/due-process>.
59. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector. Режим доступа: [http://www.issai.org/ИНТОСАИ-guidance-for-good-governance-\(ИНТОСАИ-gov\)](http://www.issai.org/ИНТОСАИ-guidance-for-good-governance-(ИНТОСАИ-gov)).
60. ISSAI 100. Fundamental Principles of Public-Sector Auditing. Режим доступа: <http://www.issai.org/3-fundamental-auditing-principles>.
61. ISSAI 1000 – 2999. Financial Audit Guidelines. Режим доступа: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines>.
62. Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000 – 3100. Режим доступа: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines>.
63. Prerequisites for the Functioning of Supreme Audit Institutions. Режим доступа: <http://www.issai.org/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais>.

Учебное издание

**Гущина** Ирина Владимировна  
**Деревцова** Ирина Валерьевна  
**Кулаков** Вадим Валентинович  
**Санина** Людмила Валерьевна  
**Чепинога** Оксана Александровна  
**Ярунина** Анна Германовна

**Основы государственного аудита**

Учебное пособие

Под общей редакцией А. Г. Яруниной, О. А. Чепиноги

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 02.07.19.

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.  
<http://bgu.ru>.