

## 4.9. НЕПРЕРЫВНЫЙ АУДИТ: ПЕРСПЕКТИВЫ, ВЫГОДЫ И ЗАТРАТЫ ВНЕДРЕНИЯ, ПРИМЕНЕНИЕ В БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ

Шлейников В.И., консультант Счетной палаты РФ

Статья рассматривает особенности новой контрольной методологии – непрерывного аудита, дает определение непрерывного интерактивного аудита, обсуждает его преимущества, выполнимость, потребности, выгоды и затраты его внедрения, в том числе в бюджетной сфере России.

### 1. ЧТО ТАКОЕ НЕПРЕРЫВНЫЙ АУДИТ?

В Отчете о научно-исследовательской работе<sup>1</sup>, опубликованном Американским институтом дипломированных бухгалтеров (AICPA) и Канадским институтом сертифицированных бухгалтеров (CICA), непрерывный аудит (*continuous auditing – CA*) определяется как контрольная методология, который производит контрольные результаты одновременно или через короткий период времени после обнаружения релевантных событий.

Следует отметить, что хотя термин «непрерывный аудит» и получил мировое распространение, но он не совсем точно отражает суть приведенного определения. Согласно определению, этот тип аудита было бы более точно назвать моментальным, чем непрерывным. Вместе с тем, при необходимости моментальный аудит может порождать контрольные результаты с очень высокой частотой, приближающейся к непрерывному потоку. Однако, если релевантные события происходят только sporadically, то непрерывный аудит (являющийся мгновенным согласно приведенному определению) может производить результаты нечасто.

В финансовом контроле или аудите потребность в получении контрольных результатов одновременно или через короткий период времени после обнаружения релевантных событий всегда ощущалась весьма остро. В Лимской декларации руководящих принципов контроля<sup>2</sup> подчеркнута: «Контроль 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».

Однако долгое время мечта обнаруживать отклонения и нарушения практически сразу после их проявления оставалась нереальной. Бурное развитие информационно-телекоммуникационных технологий (ИТ) в последние годы открыло возможности для практической реализации этой мечты.

Широкое распространение компьютеризации учета способствовало разворачиванию работ, направленных на автоматизацию процессов аудита<sup>3</sup>. Развитие сетей передачи данных позволило с невысокими затратами организовать удаленный интерактивный доступ контролеров (аудиторов) к информации о релевантных событиях и их результатам. Все это открыло дорогу для реализации непрерывного аудита.

Непрерывный аудит возможен, только если он выполняется как:

- 1) полностью автоматизированный процесс;
- 2) процесс с прямым доступом к релевантным событиям и их результатам.

Единственный известный способ удовлетворять эти требования состоит в том, чтобы выполнять непрерывный аудит с помощью специализированной интерактивной компьютерной информационной системы (КИС), которая постоянно соединена через компьютерные сети и с КИС аудируемых единиц, и с аудиторами как внутренними, так и внешними. И хотя такой аудит, который одновременно является и непрерывным и интерактивным, более точно следует называть непрерывным интерактивным аудитом, но в данной статье для его обозначения будет по-прежнему использоваться термин «непрерывный аудит».

При непрерывном аудите контрольные мероприятия выполняются автоматически и могут осуществляться не только по концу года, но ежеквартально, ежемесячно, ежедневно или в реальном времени. Единственные ограничения – ограничения выполнения системы и частота модернизации отчетов аудируемой организации. Если организация модернизирует систему ежедневно, то частота контроля будет ограничена ежедневным выполнением. При этом должен быть соблюден баланс между скоростью обработки информации в системе и уместностью контроля.

### 2. ВЫПОЛНИМОСТЬ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА

#### 2.1. Технологическая выполнимость

В теории, технологическая выполнимость непрерывного аудита опирается на два важных технологических аванса.

Во-первых, учетная информация сегодня почти всегда записывается и сохраняется в электронной форме.

Во-вторых, широкое распространение компьютерных сетей позволяет обеспечить непрерывный удаленный доступ к этой информации.

Практически, однако, для реализации непрерывного аудита необходимо преодолеть многочисленные технологические и организационные вызовы.

Во-первых, большое разнообразие КИС, используемых в аудируемых организациях (предприятиях, учреждениях, органах, уполномоченных исполнять бюджет) делает очень трудным для аудиторов внедрение интегрированных интерактивных систем непрерывного аудита. Значительная часть этих КИС были разработаны как автономные системы, имеющие только элементарные (если вообще есть) возможности работы с сетями. А самое главное, предоставление внутренней информации в таких системах, доступ к ней обычно настолько уникальны, что существенно удорожает (а

<sup>1</sup> Canadian Institute of Chartered Accountants. Research Report on Continuous Auditing. Toronto, 1999.

<sup>2</sup> Лимская декларация руководящих принципов контроля. Конترولлинг, 1991. — № 1.

<sup>3</sup> См., например, Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 336 с.

часто делает просто невозможным) разработку систем, позволяющих проводить автоматический аудит поступающей и хранимой в этих КИС информации.

Вместе с тем, в силу разных причин, «зоопарк» таких систем весьма велик, а используемые «динозавры» медленно заменяются новыми. Хотя, следует отметить, что текущие достижения в разработке КИС ясно показывают тенденцию к увеличению их стандартизации и лучшей интеграции связанных подсистем. Эта тенденция предполагает, что многие из препятствий в реализации и внедрении непрерывного аудита в будущем будут преодолены.

## 2.2. Экономическая выполнимость

Внедрение непрерывного аудита зависит, прежде всего, от того, будет ли он экономически рентабельным, то есть будут ли затраты на его разработку и внедрение снижены до уровня, который делает эти затраты оправданными.

Во-первых, непрерывный аудит позволяет существенно уменьшить реальные затраты органов государственного аудита или независимых аудиторских фирм (например, затраты на командировки, физическое присутствие, ручной сбор доказательств).

Во-вторых, технологические затраты, требуемые, чтобы выполнять непрерывный аудит (затраты на программное обеспечение, компьютерное оборудование, сетевую связь) в последние годы существенно снизились и продолжают снижаться.

Наконец, внедрение непрерывного аудита несет значительную выгоду аудируемой организации за счет оперативного выявления отклонений и нарушений в ее деятельности и, соответственно, оперативного устранения нежелательных последствий. (О чем, к сожалению, в России заботятся меньше, чем о «чести своего мундира»).

## 3. МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ В РАЗВИТИИ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА

За рубежом исследования путей реализации непрерывного аудита начались в 90-х годах прошлого века<sup>4</sup>. Однако, масштабные исследования возможностей применения непрерывного аудита в бухгалтерском деле были развернуты AICPA – Американским институтом дипломированных бухгалтеров и CICA – Канадским институтом налоговых консультантов при активной поддержке Специального Комитета AICPA'S по Услугам Гарантии (AICPA's Special Committee on Assurance Services) под председательством Роберта К. Эллиотта (Robert K. Elliott).

Позже CICA и AICPA создали специальный Комитет по непрерывному аудиту (CICA/AICPA Committee on Continuous Auditing) под председательством Ричарда

<sup>4</sup> См. Groomer S. M. and Murthy U. S., «Continuous Auditing of Database Applications: An Embedded Audit Module Approach», *Journal of Information Systems*, 3 (2), Spring 1989, 53-69.

Halper F.B., Snively J., and Vasarhelyi M.A., «The Continuous Process Audit System: Knowledge Engineering and Representation», *EDPACS*, 20 (4), October 1992, 15-22.

Vasarhelyi M.A. and Halper F.B., «The continuous audit of online systems», *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 10, No. 1, Spring 1991, 110-125.

Vasarhelyi M. A., Halper F.B., and Ezawa K.J., «The Continuous Process Audit System: A UNIX-Based Auditing Tool», *The EDP Auditor Journal*, Vol. III, 1991, 85-91.

Вуда (Richard Wood) для исследования проблем непрерывного аудита, который в декабре 1998 г. издал доклад «Непрерывный аудит»<sup>5</sup>. Этот доклад обсудил характер, цель, область и основные принципы непрерывного аудита, его концептуальную структуру, описал некоторые значительные проблемы, которые должны быть решены для его реализации.

Доклад привел примеры потенциальных областей, где применение непрерывного аудита особенно значимо. В частности, была подчеркнута особая значимость непрерывного аудита для таких стремительно развивающихся сфер современной «цифровой» экономики, как электронная торговля, торговля информационными услугами и маркетинговой информацией, услугами мобильной связи, электронный «бэнкинг» и др. Была отмечена эффективность непрерывного аудита и для традиционной финансовой информации, например, для уровня запасов (резервов), баланса дебиторской задолженности, состава и сроков подлежащих оплате счетов, других долгов, для постоянного контроля финансовых отчетов.

Также была отмечена эффективность непрерывного аудита при мониторинге любых ключевых индикаторов выполнения для аудируемого объекта.

Следует отметить, что непрерывный аудит уже нашел применение в деятельности известных аудиторских фирм.

Так, например, фирма KPMG для аудита открытых фондов использует специальную систему непрерывного аудита «Радар фонда» (Fund Radar).

Аудиторская фирма Ernst и Young также использует непрерывный аудит и текущий контроль в нескольких приложениях.

Большое распространение непрерывный аудит получает в банковской сфере, чему способствует стремительное распространение электронных платежных средств.

## 4. ФАКТОРЫ, ВОЗДЕЙСТВУЮЩИЕ НА РАЗВЕРТЫВАНИЕ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА

Интенсивность развертывания систем непрерывного аудита определяет много факторов типа особенностей экономического сектора, промышленности, функциональной области предприятия, типа аудита и аудиторской фирмы, выполняющей внешний аудит.

В частности, некоторые части систем информации организаций, предприятий более подходят для проведения непрерывного аудита, чем другие.

Например, функциональная область регулирования денежных операций – один из первых кандидатов на развертывание непрерывного аудита из-за высокой степени ее автоматизации и присущих рисков. В общем случае, выбор функциональных областей для развертывания непрерывного аудита зависит, прежде всего, от:

- важности более высокой частоты аудита для области;
- предоставляемых данной областью возможностей для автоматического контроля.

В случае регулирования денежных операций, в большинстве случаев важно часто проверять наличные позиции, и, в то же самое время, проверка наличных позиций автоматически относительно проста, так

<sup>5</sup> *Continuous Auditing*, Research Report, 1999.

как системы регулирования денежных операций почти всегда высокоавтоматизированы.

Также некоторые отрасли бизнеса более поддаются непрерывному аудиту, чем другие. Например, рынок ценных бумаг почти полностью автоматизирован и многие из требуемых данных доступны почти непрерывно. Кроме того, быстрые и непредсказуемые изменения в котировках ценных бумаг делают такой аудит особенно важным для заинтересованных лиц, желающих знать текущее состояние своих дел. Аналогичная ситуация складывается также практически во всех областях новой «цифровой» экономики.

В немалой степени успех развертывания непрерывного аудита зависит от финансовых (и иных) преимуществ, получаемых аудируемой организацией, и затрат на его внедрение. Эти затраты можно разделить на прямые и косвенные.

Преимущества для аудируемой организации включают, прежде всего, выгоду, получаемую за счет оперативного выявления отклонений и нарушений в ее деятельности, более оптимального использования имеющихся ресурсов денежных и материальных средств, а также выгоду, получаемую от сокращения числа выездных проверок и других, связанных с контролем, затрат. Прямые затраты включают стоимость разработки (или приобретения), а также стоимость введения в эксплуатацию системы непрерывного аудита.

Преимущества для органа государственного аудита или аудиторской фирмы состоят в сокращении прямых контрольных затрат, в постоянном сбережении в стоимости рабочей силы, связанной с обычным аудитом, а также в экономии командировочных расходов и времени на встречи «лицо к лицу», на ручной сбор контрольных доказательств и т.д.

## 5. ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА КАЧЕСТВО АУДИТА

Качество аудита зависит от целого ряда факторов.

Так, большое значение имеет **фактор своевременности**. Внедрение непрерывного аудита имеет смысл лишь тогда, когда получаемые им результаты оперативно востребованы руководством аудируемой организации и используются им для повышения качества управления, для уменьшения расходов организации, увеличения ее доходов. Особо хорошо, если непрерывный аудит не только своевременно сообщает о релевантных событиях, но и предупреждает об их возможных последствиях. Причем частота контроля важна не только для аудируемой организации, но и для других пользователей ее финансовой информации. Например, более высокая частота аудита долговых обязательств позволяет, с одной стороны, организации оптимально проводить долговую политику, а, с другой стороны, должникам более оперативно предупреждать нарушения долговых договоров и предпринимать соответствующие профилактические действия.

Значимую роль играет и такой **фактор**, как **тщательность**. Проведение непрерывного аудита осуществляется автоматически, а это значит, что выборочная проверка, свойственная традиционному аудиту, заменяется сплошной, когда проверяется полная совокупность имеющих отношение к исследуемому вопросу данных. Кроме того, высокая частота проверки согласованности данных, хранимых в КИС, частое

применение к данным разнообразных аналитических процедур значительно уменьшает риск ввода в систему ошибочных данных, позволяет вовремя обнаружить использование таких данных.

Особое место в системе непрерывного аудита занимает **фактор надежности**. С одной стороны, автоматические процедуры не так склонны к ошибкам, как ручные. Компьютеры и работающие на них программные системы (в том числе и реализующие непрерывный аудит) свободны от всяких отвлекающих факторов, имеют развитые системы контроля и устранения ошибок. Но, с другой стороны, автоматизации свойственен целый ряд систематических рисков. Например, если ошибка сделана в реализации какой-либо компьютерной процедуры, то результаты этой ошибки, вероятно, будут многократно увеличены, что, в свою очередь, обычно позволяет выявить такие ошибки еще на стадии пробной эксплуатации системы и вовремя их устранить. Современные достижения в области разработки программного обеспечения обещают уменьшить число таких ошибок до приемлемого уровня.

Хорошо известно, что на качество аудита часто зависит от **морального фактора**, во многих случаях незаметного для заинтересованных сторон. Например, аудитор может испытывать недостаток стимулов, чтобы приложить достаточно усилий, необходимых для обеспечения высокого качества работы. Автоматическим процедурам аудита такое не свойственно. Они всегда выполняют работу с одинаковым усердием, заложенным в них разработчиками или аудиторами, настроившими систему.

## 6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЕ И ПСИХОЛОГИЧЕСКИЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ВНЕДРЕНИЯ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА

Как обсуждалось выше, развертывание непрерывного аудита может улучшить экономическую эффективность предприятий, уменьшить затраты учреждений, повысить эффективность и результативность управления ресурсами, в том числе и в бюджетной сфере. Проявляться это влияние может различными способами.

### 6.1. Поведенческие результаты

Система непрерывного аудита, несомненно, будет воздействовать на поведение персонала аудируемой организации.

С отрицательной стороны может возникнуть значительное нежелание принять непрерывный аудит из-за эффекта «большого брата». Первоначально перспектива работы под постоянным контролем может вызвать чрезмерное напряжение у персонала. Однако, почувствовав, что непрерывный аудит не помеха, а скорее помощь в работе, персонал, вероятно, очень скоро привыкнет к тому, что его действия контролируются в реальном времени.

С положительной стороны персонал аудируемой организации, ощущая постоянный контроль за своей деятельностью, будет стараться более ответственно относиться к своей работе. Одновременно повысится доверие к данной организации со стороны внешних заинтересованных лиц.

## 6.2. Когнитивные результаты

Непрерывный аудит позволяет в короткий срок и с малыми затратами автоматически обрабатывать значительные объемы информации, анализировать ее, обобщать и готовить отчеты, отражающие сводную информацию в удобном для восприятия человека виде. Возможность значительно чаще получать информацию о реальном состоянии организации, ее финансовых и материальных ресурсах (запасах) позволит руководству принимать более обоснованные решения, направленные на улучшение деятельности организации.

## 6.3. Непрерывный аудит и внешние контракты

Непрерывный аудит может значительно воздействовать на многочисленные внешние контракты аудируемой организации. Например, он может обеспечить непрерывный контроль исполнения долговых договоров и вовремя предупреждать о возможных нарушениях долговых обязательств. Это позволит значительно повысить эффективность взаимодействия организации с должниками, привести к значительным изменениям в ее долговой политике.

## 7. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ ВНЕШНЕГО АУДИТА СО СЛУЖБОЙ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Развертывание системы непрерывного аудита для обеспечения внутреннего контроля создает новые возможности для повышения эффективности принимаемых управленческих решений, способствует размытию различий между внутренним контролем и внешним аудитом. Однако при этом внешний аудит не должен всецело полагаться на результаты внутреннего контроля, а, как сказано в Лимской декларации «должен проверять эффективность внутренней контрольной службы и, если внутренняя контрольная служба признана эффективной, прилагать усилия, чтобы обеспечить необходимое разделение задач и сотрудничество между внешним аудитом и внутренней контрольной службой».

## 8. ВОЗМОЖНОСТИ ПОЛУЧЕНИЯ ИНТЕРАКТИВНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Развитие непрерывного аудита предоставляет возможности для развития непрерывной интерактивной отчетности. Непрерывный аудит позволяет генерировать требуемые отчетности с любой желательной частотой. Такие отчетности могут включать любые параметры, по которым ведется учет, например, текущий обзор долговых обязательств, основных и оборотных капиталов, других переменных. Частота выдачи таких отчетов ограничивается только частотой формирования выводимых параметров.

Возможность получения интерактивной финансовой отчетности привлекательна для пользователей финансовых отчетов, позволяет руководству организации более обоснованно прогнозировать развитие ее деятельности и принимать обоснованные решения.

## 9. ПРЕПЯТСТВИЯ К ВНЕДРЕНИЮ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА

Препятствия к внедрению непрерывного аудита можно разделить на два вида: технические и организационные.

Технические препятствия обусловлены, прежде всего, сложностью разработки подобных систем и высокими требованиями к обеспечению их безопасности. Последнее особенно важно, поскольку интерактивный обмен внешнего аудитора с КИС аудируемой организации идет, как правило, посредством использования сети Интернет, которая сегодня еще не достаточно защищена от несанкционированного доступа. Существующий недостаток соответствующих мер безопасности при использовании сети Интернет может препятствовать широкому использованию ее для передачи финансовых отчетов и других данных, необходимых для осуществления удаленного аудита. При проведении непрерывного аудита большое значение имеет также обеспечение надежной защиты используемых файлов, строгое соблюдение стандартов и норм безопасности данных.

Вместе с тем, прогресс в развитии информационных технологий, широкомасштабные (за рубежом) исследования в области автоматизации аудита позволяют сделать вывод, что технические препятствия к внедрению непрерывного аудита будут в ближайшее время преодолены.

Кроме технических, основные препятствия к внедрению непрерывного аудита, связаны во многом, с опасением аудируемой организации, что проведение такого аудита сделает деятельность организации слишком «прозрачной», позволит легко выявлять промахи руководства и некачественную работу персонала. Большинство аргументов, приводимых против внедрения непрерывного аудита (таких, например, как «привязанность» к существующей системе автоматизированного бухгалтерского учета), вызваны, в первую очередь, этими опасениями. Также непрерывный аудит требует, чтобы внешние аудиторы имели прямой доступ к информационным системам аудируемой организации. Предоставление такого доступа требует высокого уровня доверия между внешним аудитором и аудируемой организацией.

Такой фактор, как подготовка кадров для бухгалтерского персонала аудируемой организации не имеет существенного значения, поскольку эксплуатация системы непрерывного аудита практически мало чем отличается от эксплуатации обычной системы автоматизированного бухгалтерского учета. Большое значение этот фактор имеет для службы внутреннего контроля, а также для аудиторской организации, осуществляющей внешний аудит, поскольку комплект инструментальных средств для обработки информации, предоставляемой непрерывным аудитом, как правило, включает различные информационные и сетевые инструменты, позволяющие получать, обрабатывать и сохранять результаты непрерывного аудита.

Несомненно, переход к непрерывному аудиту – процесс не без препятствий, требующий нового мышления относительно контроля и аудита и их роли в совершенствовании деятельности аудируемой организации. Вместе с тем, этот переход несет аудируемой организации целый ряд выгод: более короткий контрольный цикл, увеличенная гибкость управления, на-

страиваемые отчеты и доклады для клиентуры и третьих лица, сокращение затрат, связанных с аудитом. Для органов государственного аудита и аудиторских фирм использование технологии непрерывного аудита позволяет существенно расширить масштаб их деятельности и ее информационную обеспеченность, больше посвящать свои ресурсы аналитической работе, другим услугам.

## 10. ПРИМЕНЕНИЕ НЕПРЕРЫВНОГО АУДИТА В БЮДЖЕТНОЙ СФЕРЕ

Непрерывный аудит одинаково применим как для частных предприятий, так и для государственных организаций и органов управления. Однако его развитие в государственном секторе несколько отстает от темпов развития в частном секторе. Возможно, это объясняется большим инновационным потенциалом частного сектора по сравнению с более консервативной деятельностью организаций государственного сектора. Так, Главное контрольное управление США (GAO) только недавно развернуло широкомасштабные исследования<sup>6</sup> дополнительных возможностей, предоставляемых применением непрерывного аудита в государственном секторе и использованием более частой выдачи финансовой и другой отчетности. Вместе с тем, практически все исследователи соглашаются, что непрерывный аудит – это весьма перспективное направление в развитии государственного аудита, применение которого особенно необходимо там, где развитие процессов происходит достаточно стремительно и частота проведения аудита существенно сказывается на эффективности использования государственных средств (например, при выполнении высокорисковых государственных программ).

Непрерывный аудит в бюджетной сфере может быть реализован как в отношении деятельности отдельных государственных организаций, так и в отношении деятельности органов государственного управления, хотя его введение, безусловно, потребует определенного изменения отработанного десятилетиями процесса управления бюджетными средствами.

В России в последние годы также растет понимание тех выгод, которые может принести увеличение частоты аудита. Например, непрерывный аудит мог бы помочь своевременно выявлять факты мошенничества или незаконного использования бюджетных средств и принимать по ним соответствующие корректирующие меры, получать компенсацию за причиненный ущерб. Это существенно повысило бы возврат в бюджет незаконно потраченных средств.

Однако в целом государственный сектор России еще не «созрел» до понимания необходимости введения непрерывного аудита. Вместе с тем, в бюджетной системе России есть область, где введение непрерывного удаленного аудита позволило бы решить целый ряд актуальных и злободневных проблем, – это внешний контроль за использованием средств местных бюджетов.

Следует отметить, что на бюджеты местного уровня приходится около 40 процентов средств консолидированного бюджета страны. Финансовые и материальные ресурсы являются основой дееспособности местного самоуправления.

Вместе с тем, хорошо известно, что наибольшее число нарушений происходит именно при исполнении местных бюджетов. Это вызвано рядом причин, в том числе и практически отсутствием надежного финансового контроля за распоряжением средствами местных бюджетов.

Между тем, сбои и нарушения в работе местного самоуправления самым негативным образом сказываются на качестве жизни жителей муниципальных образований, на состоянии всего общества.

Свести к минимуму сбои и нарушения в работе местного самоуправления, повсеместно обеспечить законность, результативность и эффективность управления финансовыми и материальными ресурсами муниципальных образований в интересах всего общества – одна из важнейших задач государственного строительства, стоящих перед современной Россией.

Решить эту задачу невозможно без налаживания надежного внешнего контроля за управлением финансовыми и материальными ресурсами муниципальных образований.

В последние годы в стране активно ищутся пути оптимальной организации такого контроля. Предлагаются различные варианты его организации: создание в муниципальных образованиях органов внешнего муниципального контроля, передача (на договорной основе) функций внешнего контроля за управлением муниципальными финансовыми и материальными ресурсами контрольно-счетным органам субъектов Российской Федерации, другие варианты.

Однако, организовывая внешний контроль за управлением муниципальными ресурсами, важно не нарушить один из основных принципов организации контроля – рациональность. Контрольная деятельность не должна принимать гипертрофированные формы. Сегодня в стране проводится муниципальная реформа, в результате которой будет организовано более 24 тысяч муниципальных образований. Не имеет никакого смысла в каждом из них создавать собственные органы внешнего контроля. Такое развитие внешнего муниципального финансового контроля чрезвычайно затратно, не рационально, не может быть обеспечено квалифицированными кадрами.

Но, с другой стороны, муниципальные бюджеты, законность и эффективность их исполнения не могут быть тайной ни для государственных органов, ни для населения муниципальных образований. За лозунгами невмешательства в дела местного самоуправления кроется элементарная бесконтрольность и безответственность. Отсутствие для громадного числа муниципальных бюджетов внешнего контроля за законностью и эффективностью их исполнения создает «серую зону», в которой очень легко может родиться целый спектр социальных патологий.

Передача (на договорной основе) функций внешнего финансового контроля за управлением муниципальными финансовыми и материальными ресурсами контрольно-счетным органам субъектов Российской Федерации или контрольным органам крупных муниципальных образований (например, контрольным органам муниципальных районов) могло бы решить эту проблему. С точки зрения соблюдения государственных интересов и интересов жителей муниципальных образований такой подход представляется наиболее целесообразным. Этот подход уже успешно используется в ряде субъектов Российской Федерации.

<sup>6</sup> См.: David M. Walker. Modernizing Accounting and Auditing standards for the 21-st Century. GAO-07-124CG. October, 2006.

Однако при таком подходе на контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации ложится огромная нагрузка. Действительно, весьма не просто, например, Контрольно-счетной палате Москвы, сравнительно небольшим числом контролеров осуществлять надежную проверку исполнения местных бюджетов 125 внутригородских муниципальных образований. А ведь в некоторых субъектах Российской Федерации количество муниципальных образований еще больше (например, в Воронежской области их более 500).

Как, существенно не увеличивая штаты контролеров, не увеличивая, без необходимости, нагрузку на проверяемых, охватить надежным внешним финансовым контролем огромный пласт местных бюджетов? Как определить, исполнение бюджета какого муниципального образования требует детальной выездной проверки сегодня, а с детальной проверкой которого можно еще подождать? Как часто следует проводить такие детальные проверки, чтобы вовремя выявлять нарушения законности при исполнении местного бюджета, своевременно принимать меры для устранения их последствий?

Еще совсем недавно на эти вопросы трудно было ответить.

Однако сегодня новые возможности, которые могут предоставить контролерам современные информационно-телекоммуникационные технологии (ИТ) и технология непрерывного удаленного аудита вполне позволяют получить ответы на эти вопросы.

Внедрение необходимой для этого информатизации учета исполнения местных бюджетов сегодня не является проблемой. Она, учитывая большое снижение стоимости современных компьютеров и необходимого программного обеспечения, не только не обременительна для муниципалитетов, но, наоборот, несет им

большие преимущества: облегчает ведение учета и подготовку необходимых сводных данных, помогает избежать ошибок, позволяет сделать исполнение бюджета более прозрачным и контролируемым.

Вместе с тем, информатизация муниципалитетов и компьютеризация бюджетного учета открывает принципиально новые возможности для решения проблемы контроля за законностью и эффективностью использования средств местных бюджетов, для реализации внешнего финансового контроля исполнения местных бюджетов. Эти возможности предоставляет применение технологии непрерывного удаленного аудита.

При внедрении муниципалитетами систем непрерывного удаленного аудита, орган внешнего финансового контроля получает возможность оперативно получать от большого числа муниципалитетов информацию об исполнении местных бюджетов и переданных им государственных полномочий, о подозрительных финансовых операциях, другую контрольную информацию. С помощью соответствующего инструментария, он может обобщить эту информацию, провести сравнительный анализ, выявить и проанализировать вызывающие подозрение операции. Это позволит аудиторам регулярно получать ответы на упомянутые выше вопросы: где исполнение местного бюджета и выполнение переданных государственных полномочий идет хорошо, а где – не очень, где детальная выездная проверка необходима сегодня, а где с ней можно подождать.

Все это позволит преодолеть многие недостатки исполнения местных бюджетов, существенно повысить эффективность использования муниципальных ресурсов на благо общества.

*Шлейников Владимир Иванович*

#### **4.9. CONTINUOUS AUDIT: PERSPECTIVES, ADVANTAGE AND EXPENDITURE OF INTRODUCTION, APPLICATION IN A BUDGET ORB**

V.I. Shleynikov, Candidate of Science (Economics),  
Senior Lecturer, Consultant of the Accounts Chamber  
of the Russian Federation

The paper considers singularities of the new control methodology – continuous audit, gives the definition of continuous interactive audit, considers of its advantage, realizability, need, advantage and expenditure of its introduction, including in a budget orb of Russia.