

4.4. МУНИЦИПАЛЬНЫЙ АУДИТ – СОВРЕМЕННАЯ И ПРОГРЕССИВНАЯ ФОРМА МУНИЦИПАЛЬНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Шинкарева О.В., к.э.н., доцент кафедры финансов и
отраслевой экономики, Российская академия
государственной службы при Президенте РФ

В статье рассматриваются теоретические аспекты муниципального аудита как одной из форм муниципального финансового контроля. Показывается недостаточность нормативно-правовой базы, необходимой для соответствия муниципального аудита требованиям рыночной экономики. Дается авторское определение муниципального аудита, раскрываются его цель и задачи, предмет, объекты и субъекты, принципы, технология и виды.

Проходящая в настоящее время в Российской Федерации административная реформа одной из своих задач ставит повышение роли и эффективности муниципального управления. Это невозможно без повышения качества информационного обеспечения, позволяющего оперативно реагировать на постоянно меняющуюся ситуацию и дающего возможность принятия на основе анализа полученных сведений комплекса мер по корректировке методов управления муниципальным образованием с целью его успешного развития. Удовлетворение потребности в информации невозможно без тщательной проверки ее качества. Такую возможность и предоставляет одна из форм муниципального финансового контроля – муниципальный аудит.

Для того чтобы понять роль и место муниципального аудита, обратимся к его определению. К сожалению, точного содержания муниципального аудита нет ни в законодательстве РФ, ни в отечественной научной литературе. Поэтому для понимания сущности муниципального аудита воспользуемся приемом определения через ближайший род и видовое отличие. Оно должно заключать в себе, как минимум, два элемента.

1. Указание на ближайший род, то есть на общую группу, к которой принадлежит определяемое явление вместе с другими наиболее сходными с ним явлениями (*genus proximum*).
2. Указание на специфические отличия определяемого явления, т.е. на видовые признаки, отличающие его от других явлений того же рода (*differentia specifica*). Иначе говоря, отметим характерные черты составляющих его элементов, которые позволяют установить его индивидуальность и определить роль и место среди схожих понятий [7, с. 90-98].

Ближайший род муниципального аудита – аудит. Термин «муниципальный» состоит из двух частей:

- *munis* по латыни означает тяжесть, тягота, бремя;
- *capio, gerio* – беру, принимаю.

Вместе это словосочетание слилось в латинское слово *municipium* – самоуправляющаяся община, т.е. общность людей, «взваливающая» на себя бремя решения каких-либо общих проблем, касающихся всех ее членов. Следовательно, понятие «муниципального аудита» можно воспринимать как аудит в сфере местного самоуправления.

Теперь рассмотрим взгляды исследователей на сущность понятия аудит, а затем перенесем его обобщенное восприятие в сферу местного самоуправления. Прослеживая возникновение термина «аудит», можно выяснить, что он появился еще в Древнем Риме. Около 2 в. до н. э., осуществляя контроль за госу-

дарственными чиновниками, квесторы (должностные лица, ведавшие финансовыми и судебными делами) составляли отчеты, которые направлялись в Рим и выслушивались экзаменаторами. Данная деятельность и способствовала возникновению термина аудит от латинского слова *audire* – «слушать». В дальнейшем практика «слушания отчетов» (из-за того что читать в те времена умели немногие) просуществовала до XVII столетия. В XIII в. в рукописях встречаются упоминания об аудиторах по всей Европе: Италии, Франции, Великобритании. Например, Лондонское Сити было подвергнуто аудиту еще в начале XIII в., а в начале XIV в. число должностных лиц стали входить и аудиторы. С тех пор аудит получил широкое распространение при осуществлении контроля за деятельностью муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий [8, с. 23]. В Великобритании проводились аудиторские проверки двух типов. Первый – так называемый публичный аудит, осуществляемый в присутствии должностных лиц и граждан и заключающийся в слушании аудиторских отчетов, читаемых казначеем. Второй – состоял из проверки счетов доходов и выплат, полученных и истраченных управляющими финансами крупных поместий. Он являлся одновременно устным отчетом аудитора перед владельцем и советом управляющих [17, с. 307]. Таким образом, в прошлом под аудитом подразумевали проверку правильности ведения учета и использования ресурсов.

Обратившись к Федеральному закону РФ «Об аудиторской деятельности», можно выявить, что под аудитом понимают независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [2]. Согласно этому закону, понятие «аудит» относится только к области внешней проверки и проверке бухгалтерской финансовой отчетности в коммерческой сфере. Однако в иных законодательных актах понятие «аудит» употребляется в другом ракурсе: в действующей редакции Бюджетного кодекса РФ термин «аудит» употребляется в ст. 168.3 «Полномочия временной финансовой администрации и главы временной финансовой администрации» и ст. 270.1 «Внутренний финансовый аудит». При этом в первом случае его синонимом является слово «проверка»¹, а во втором – «контроль»², что создает путаницу между соотношением этих понятий. Налицо и противоречие с Законом «Об аудиторской деятельности»: термин «аудит» отнесен к проверке не только бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также к внутренней сфере деятельности; и внутренние противоречия самого Бюджетного кодекса РФ. Аналогичная неточность имеет место и в положении закона, относя-

¹ «Временная финансовая администрация, введенная в субъекте РФ (муниципальном образовании), осуществляет следующие полномочия: организует проведение проверки (аудита) бюджета субъекта РФ (местного бюджета) в порядке, установленном Правительством РФ (высшим исполнительным органом государственной власти субъекта РФ)». Ст. 168.3 Бюджетного кодекса РФ.

² «Органы исполнительной власти (органы местной администрации) вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств» Ст. 270.1 Бюджетного кодекса РФ.

щегося к Счетной палате РФ. В соответствии с законом в ее задачи входит организация и осуществление контроля государственных средств, при этом в состав палаты входят аудиторы, в задачи которых входит проводить ревизии и проверки, т.е. формы контроля, отличные от аудита³.

Изучая научную литературу, можно встретить разные определения аудита. Так, В.В. Скобара выделяет аудит как «рассмотрение независимым аудитором бухгалтерских отчетов организации и выражение мнения о степени их достоверности и соответствия нормам, установленным законом» [13]. Аналогичное определение (с добавлением этапов проведения аудита) дает и С.В. Панкова, считая аудит процессом, «закрывающимся в сборе, оценке, анализе и обобщении информации, касающейся правильности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом, с целью выражения независимого мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности» [10, с. 11]. Нам данные определения кажутся недостаточно полными, так как речь в них идет только об одном виде аудита – финансовом и не содержит упоминания о других возможностях аудита, например, о проверке эффективности использования ресурсов, аудита соответствия деятельности специфическим правам, предписанным персоналу вышестоящим руководством.

Ю.П. Никольская рассматривает аудит как деятельность, «направленную на снижение информационного риска пользователей финансовой отчетности» [9, с. 10]. Аналогично определяют понятие «аудита» и другие авторы [11, с. 35]. Мы тоже считаем их неполными, так как, во-первых, они, как и группа определений, рассмотренная ранее, не отражают всего разнообразия видов аудита, и, во-вторых, не показывают, с помощью каких приемов аудит снижает информационный риск пользователей финансовой отчетности.

Полагаем наиболее содержательным и полным определение А. Аренса и Дж. Лоббека, которые отмечают, что «аудит – это процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям» [6, с. 7]. Аналогичные этому определения существуют и в других зарубежных источниках [16]. Такое понимание рассмотренного понятия позволяет учесть современные требования к цели аудита, заключающейся в содействии дальнейшему развитию проверяемого объекта путем не только формальной проверки соответствия количественных показателей финансовой отчетности реальности, но и оценки эффективности управленческой деятельности по каким-либо установленным критериям, на основании анализа которых возможна корректировка и устранение выявленных недостатков.

Говоря о современном состоянии аудита в зарубежных странах, можно выявить интересный факт: в государственной сфере в англоязычных странах термин *audit* постепенно вытесняет понятие *control*, в то время как в странах континентальной Европы используются термины, дословно переводящиеся на русский именно

как «контроль». Особенно ярко это видно на примере деятельности ведущей организации в области финансового контроля – Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ). Обращаясь к ее официальному названию на различных языках, можно выяснить, что на английском языке название организации звучит как *International organisation of supreme audit institutions*, т.е. используется термин аудит. На французском – *Organisation internationale des institutions superieures de controle des finances publiques*, т.е. используется термин «контроль», по-немецки – *Internationale organization der obersten rechnungskontrollbehorden*, что в переводе, опять-таки, означает «контроль»⁴. Аналогичная ситуация сложилась и с главным международным документом – Лимской декларацией основополагающих принципов контроля: по-английски она звучит как *Lima declaration of guidelines on auditing precepts* и в ее тексте везде употребляется термин *audit*, в то время как во французском, немецком и испанском языках используются термины *controle*, *kontrolle* и *control* соответственно. В РФ общепринятый перевод названия организации – Международная организация высших контрольных органов, а официальное название Лимской декларации – Лимская декларация основополагающих принципов контроля. При этом в научной литературе встречаются и другие варианты перевода, в которых используется термин «аудит», а не «контроль», при этом либо все термины *audit* переводятся на русский как «аудит» [5, с. 55], либо переводится только их часть, а остальная часть – как «контроль» [12, с. 56; с. 250]. Теперь обратимся к цели контроля (в английском варианте – *audit*), отраженной в англоязычной версии этого документа. В соответствии с ней концепция аудита является неотъемлемой частью управления финансами на государственном и местном уровнях как управление общественными фондами, представляющее собой часть регулирующей системы, чья цель – обнаружить отклонения от принятых стандартов и нарушения принципов законности, результативности, эффективности и экономичности финансового управления как можно раньше для того, чтобы сделать возможным применение корректирующих мер, выявить виновных лиц и заставить их нести ответственность, возместить ущерб, или предпринять шаги (как минимум, более сконцентрироваться и приложить максимум усилий) для предотвращения таких нарушений⁵. Из данного перевода видно, что сущность и цель английского понятия *audit* аналогичны российскому пониманию контроля и целям общества в этой сфере. На основании этого можно сделать вывод, что в англоязычных странах при организации работы высших контрольных органов аудит стал ведущей формой финансового контроля, «во-первых» в себя все остальные формы, и очень часто под термином аудит понимается вся деятельность высших контрольных органов государственного и муниципального управления. Поэтому в настоящее время английский термин *audit* шире своего аналога в РФ и странах континентальной Европы. Однако, по нашему мнению, в современной РФ не следует смешивать понятия «аудит» и «контроль», особенно в сфере государственного

³ См.: ст. 2, 4, 6, 25 Федерального закона «О Счетной палате РФ» №4-ФЗ от 11 января 1995 г. // Собрание законодательства РФ. – 1995. – №3. – Ст. 167.

⁴ См.: Официальный сайт Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ). – URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 03.03.2009).

⁵ См.: Section 1 of Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. URL: <http://www.intosai.org/> (дата обращения: 02.04.2009).

и муниципального управления. Ставя знак равенства между этими понятиями, мы значительно сужаем область контроля. Как провести контроль правильности исчисления и уплаты налогов юридическими и физическими лицами? Как в этом случае можно контролировать банковский сектор, не используя такую форму контроля, закрепленную законодательно, как надзор? Как оценить имущественное и финансовое положение проверяемого объекта в текущий момент времени, если в отечественной практике аудита период проверки и момент проверки разделены, и поэтому он практически не использует фактические методы контроля? По нашему мнению, аудит в РФ – лишь одна из форм контроля, вобравшая в себе черты всех предыдущих форм: и проверки как определения нарушений законодательства, и ревизии как комплексной оценки всех сторон деятельности, и надзора как оценки финансового состояния, и экспертизы как привлечения экспертов в финансовой сфере (именно ими и являются аудиторы), но не слившаяся с ними полностью. Поэтому знак равенства между контролем и аудитом ставить нельзя.

Теперь, рассмотрев сущность аудита, дадим авторское определение термину «муниципальный аудит». Представляется, что муниципальный аудит – это процесс осуществления независимой оценки стандартизированной информации, предоставляемой лицами, связанными с формированием и использованием муниципальных фондов денежных средств, на предмет ее законности, достоверности, а также соответствия установленным критериям эффективности. Сфера действия аудита распространяется на процесс формирования и движения местных финансов, поэтому он охватывает как муниципальный, так и предпринимательский сектора.

Далее целесообразно выявить цель аудита в сфере местного самоуправления. Так как аудит является одной из форм контроля, то его цель в целом совпадает с целью муниципального финансового контроля с поправкой на особенности аудита. Она состоит в содействии развитию местности путем осуществления независимой оценки информации по движению муниципальных финансов на предмет ее законности, достоверности и соответствия запланированным критериям эффективности и определения на этой основе корректирующих мер по управлению территориями.

Задачами аудита в муниципальной сфере являются:

- определение достоверности во всех существенных отношениях финансовой отчетности;
- оценка эффективности использования муниципальных ресурсов;
- выявление соответствия проводимых объектом аудита операций законодательству;
- фактов хищений, мошенничества и т.д.;
- оценка правильности ведения бухгалтерского финансового учета;
- определение финансового положения аудируемого лица;
- оценка качества управления;
- определение состояния системы внутреннего контроля;
- поиск резервов повышения эффективности управления, улучшения контроля и рациональности использования муниципальных фондов денежных средств.

Переходя к структуре аудита в муниципальной сфере, определим его предмет, объект и субъект. Предметом муниципального аудита является законность, достоверность информации, предоставляемой лицами, связанными с управлением муниципальными финансами, а также соответствие информации установленным крите-

риям эффективности. Объектами выступают органы местной власти, отдельные их подразделения, учреждения, финансируемые из местного бюджета, муниципальные унитарные предприятия.

Субъекты аудита в сфере муниципальных финансов можно разделить на две группы. К первой относятся контрольно-счетный орган муниципального образования, осуществляющий внешний аудит, а также органы местной власти. Ко второй – аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы: власть с помощью обязательного аудита делегировала им часть своих контрольных полномочий, и они проверяют коммерческие предприятия, а в ряде случаев привлекаются и к проведению бюджетного аудита, что особенно распространено в США и Великобритании. В РФ законодательством прямо не указана возможность проведения аудита первой группой, однако, по нашему мнению, они имеют на это право. Согласно авторскому определению целью муниципального аудита является оценка информации по движению муниципальных финансов на предмет ее законности, достоверности и соответствия запланированным критериям эффективности и определения на этой основе корректирующих мер по управлению территорией. Обратившись к ст. 38 Федерального закона «О местном самоуправлении в РФ», мы увидим, что контрольно-счетный орган муниципального образования «образуется в целях контроля за исполнением местного бюджета, соблюдением установленного порядка подготовки и рассмотрения проекта местного бюджета, отчета о его исполнении, а также в целях контроля за соблюдением установленного порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в муниципальной собственности». С учетом того, что в вышеупомянутом законе не перечислены формы этого контроля, нет законодательного запрещения заниматься аудитом как одной из этих форм⁶, то, по нашему мнению, часть проверок, осуществляемых данным органом по поводу оценки поступившей к ним информации, связанной с принятием и исполнением бюджета и распоряжению муниципальной собственностью, необходимо отнести к сфере муниципального аудита. То же можно сказать и об органах местной власти и их структурных подразделениях: они могут проводить внутренний аудит своей деятельности и внешний аудит бюджетных учреждений и муниципальных предприятий по поводу расходования муниципальных средств и использования муниципальной собственности.

Объекты, субъекты и связи между ними показаны на рис. 1.

Говоря о принципах муниципального аудита как о совокупности положений и требований, которым подчиняется аудитор в ходе осуществления своей деятельности, отметим, что не существует единого мирового унифицированного перечня данных принципов. Они устанавливаются отдельно мировыми и национальными аудиторскими стандартами, а также профессиональными аудиторскими объединениями для аудита различных секторов экономики. Например, в США к принципам аудита государственных средств, прове-

⁶ Более того, в российской практике осуществления контрольной деятельности множества муниципальных контрольно-счетных органов их сотрудники называются аудиторами, хотя, по нашему мнению, их сфера деятельности шире, так как они осуществляют и такие формы контроля, как, например, ревизии.

ряемых как коммерческими, так и государственными структурами, относятся такие принципы как независимость, компетенция, профессиональность суждений, контроль качества и гарантии⁷. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности РФ (законодательно установленные для организаций, ведущих предпринимательскую деятельность) содержат такие этические принципы аудита, как независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность и добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение, а также такие принципы, как профессиональный скептицизм, объем аудита, разумная уверенность и ответственность⁸. Как видно из сравнения перечней, многие позиции в них совпадают. Аналогичные принципы с небольшими вариациями содержат и иные международные и национальные стандарты⁹. Рассмотрим выделенные нами принципы более подробно.

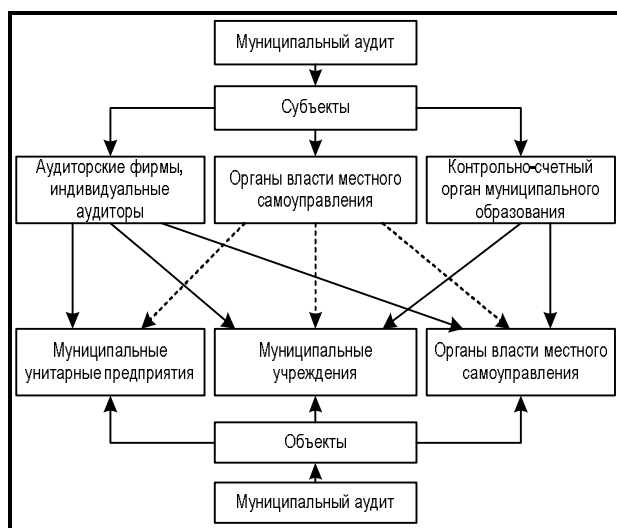


Рис. 1. Объекты и субъекты муниципального аудита

Независимость не означает, что аудитор полностью свободен от различных связей: финансовых, организационных и иных, так как это невозможно: каждый человек вступает во множество взаимоотношений с другими. Она подразумевает под собой необходимость избегания аудитором влияния данных факторов, а также невозможность проведения аудита при наличии существенных факторов влияния на его мнение¹⁰. Независимость аудитора можно разбить на две части.

⁷ Подробнее см.: URL: <http://www.gasb.org> (дата обращения: 14.04.2009).

⁸ См.: Правило (стандарт) №1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности : утв. постановлением Правительства РФ №696 от 23 сент. 2002 г.

⁹ Международные стандарты аудита, принятые международной федерацией бухгалтеров, относят к общим принципам аудита: соблюдение Кодекса этики профессиональных бухгалтеров (в котором перечислены принципы, аналогичные этическим принципам аудита в РФ), профессиональный скептицизм, соблюдение объема аудита и обеспечение разумной уверенности. Аналогичные принципы указываются и Стандартах аудита Великобритании и Ирландии (Auditing Standards (UK and Ireland)) и Международных стандартах контроля качества Великобритании и Ирландии (ISQC (UK and Ireland)). Подробнее см.: URL: <http://www.fic.org.uk/index.cfm> (дата обращения: 15.05.2009).

¹⁰ Например, в РФ законодательно запрещено проводить аудит в аффилированных фирмах, при наличии родства между руково-

- Первая часть – это независимость мышления как возможность выразить мнение, не зависящее от влияния различных факторов и позволяющее проявлять объективность.
- Вторая – независимость поведения, позволяющая избежать воздействия факторов, могущих повлиять на аудиторское мнение о результатах проверки.

Принцип объективности аудитора, отраженный в российском законодательстве, по нашему мнению, соответствует американскому принципу профессиональности суждений и подразумевает под собой тщательное проведение проверки согласно стандартам и выражение максимально независимого от влияния личных мнений и предпочтений аудитора вывода о ее результатах.

Принцип честности заключается в том, что аудитор должен вести себя открыто и правдиво. Он не должен использовать информацию, в отношении которой есть обоснованные подозрения в ее неточности, недостоверности или недостаточности.

Принцип профессиональной компетенции требует от аудитора знаний в достаточно обширных областях экономической науки и права, таких, как бухгалтерский учет, анализ финансово-хозяйственной деятельности, налогообложение, законодательные основы хозяйственной деятельности объекта, оценки качества управления, ведения учета, что обычно должно подтверждаться соответствующими документами¹¹. Добросовестность заключается в поддержании высокого качества работы: аудитор должен заниматься своей профессиональной деятельностью с должным усердием и в соответствии с аудиторскими стандартами.

В основе выполнения принципа конфиденциальности лежит такое понятие как «аудиторская тайна», которую составляют документы, полученные и (или) составленные аудитором, сохранность которых он должен обеспечить, а также информация, содержащаяся в них, которую он без согласия собственника (руководителя) аудируемого лица (за исключением случаев, предусмотренных национальным законодательством) не имеет права разглашать.

Профессиональное поведение определяет соблюдение аудитором национального законодательства и избегания им любых действий, могущих дискредитировать его профессию. Принцип профессионального скептицизма подразумевает критическую оценку правдивости полученной информации и пристальное внимание к фактам, подвергающим сомнению ее достоверность.

Объем аудита – это определение такой совокупности процедур, которые необходимы для достижения цели аудита, и определяются с учетом данной цели, стандартов и нормативно-правовой базы самого аудита.

дителями фирм и лицами, ответственными за организацию и ведение бухгалтерского учета, а также при участии аудитора за последние три года в восстановлении или ведении учета на фирме. Подробнее см. ст. 8 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №1. – Ст. 15.

¹¹ Например, в США звание «дипломированного общественного бухгалтера», дающее возможность заниматься как бухгалтерией, так и аудитом, присваивается после специализированного обучения, сдачи квалификационного экзамена, прохождения соответствующей практики и подписания Кодекса этики профессиональных бухгалтеров. Подробнее см.: URL: <http://www.aicpa.org> (дата обращения – 15.05.2009). В РФ для аудитора необходим квалификационный аттестат, получаемый при условии сдачи квалификационного экзамена и необходимого стажа работы. Подробнее см. ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №1. – Ст. 15.

Принцип разумной уверенности заключается в накоплении доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности.

Принцип контроля качества и гарантий встречается в той или иной форме практически во всех международных и национальных аудиторских стандартах¹². Он означает, что организация, проводящая аудит, обязана установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества работы и подвергаться внешнему контролю качества со стороны независимых экспертов.

Заметим также, что процедура муниципального аудита достаточно стандартна для всех его видов: она содержит этап планирования, непосредственного проведения аудита и составления отчета.

Процедура планирования муниципального аудита заключается в определении общей стратегии и масштаба аудита. Первоначально происходит сбор информации об аудируемом лице. Анализируются как внешняя среда объекта, так и внутренняя: специфика деятельности, отличия от других организаций, финансирование, структура руководства и т.д.

Далее следует этап определения необходимого уровня существенности и оценки аудиторских рисков. Существенность – это свойство информации, пропуск или искажение которой могут повлиять на решение, принимаемое пользователем отчетности. Понятие существенности связано с понятием аудиторского риска, т.е. риска выражения аудитором ошибочного мнения в случае содержания в финансовой отчетности существенных искажений: чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск. Существенность в муниципальном секторе зависит не только от конкретных количественных оценок, но и от таких трудно поддающихся переводу в количественную систему измерения качественных характеристик, как соответствие нормативно-правовой базе, общественным интересам, политике федерального, регионального и местного руководства. Порядок установления уровня существенности, хотя и является достаточно трудным делом, в обязательном порядке должен проводиться, и его результаты должны закрепляться документально¹³.

После выполненных процедур следует провести анализ системы внутреннего контроля объекта аудита, направленной на обеспечение достоверности качества получаемой информации. Аудитору необходимо определить эффективно ли предотвращаются, выявляются и устраняются искажения информации.

Завершающим этапом планирования является составление общего плана и программы аудита. В общем плане описываются предполагаемые объем и порядок

проведения проверки, программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана, она представляет собой набор инструкций для аудитора, при этом являясь также средством контроля надлежащего выполнения работы.

Непосредственное проведение аудита заключается в получении аудиторских доказательств – информации, на основании которой будет основано мнение аудитора о результатах проверки. Они включают в себя как документальные источники (первичные документы, бухгалтерские регистры, документы, регулирующие ведение учета проверяемого объекта), так и заключения экспертов по тем или иным вопросам, а также сведения, полученные от третьих лиц (например, акты сверки, письменные подтверждения выполнения каких-либо операций и т.д.). Так как практически невозможно получить учет сплошным методом, то очень часто для получения аудиторских доказательств используется аудиторская выборка (по-другому ее называют выборочной проверкой) – это применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам каждой статьи отчетности или группы однотипных операций. Она дает возможность получения и оценки доказательств для формирования мнения о всей генеральной совокупности. Дальнейшие действия аудитора заключаются в оценке полученных аудиторских доказательств, их обобщении для выражения своего мнения.

Завершающим этапом аудита является подведение итогов проверки. В процессе этого этапа происходит анализ выполнения ранее запланированной программы аудита, оценка существенности выявленных нарушений, формулировка мнения аудитора о результатах проведенной проверки и составление отчета, показывающего мнение о результатах проверки и, по возможности, предлагаемые корректирующие меры. Требования, предъявляемые к нему, аналогичны в области как общественного, так и коммерческого сектора: отчет должен соответствовать следующим позициям: быть полезным, своевременным, достоверным, содержательным, объективным, в нем должны найти отражение все значимые замечания, при этом, желательно, они должны быть лаконично, понятно и просто отражены.

Важное значение имеет публикация результатов работы аудиторов и контроль мер, осуществленных аудируемым лицом по выполнению их рекомендаций. В случаях вскрытия актов мошенничества, хищения, злоупотребления полномочиями руководства объекта аудита к нему в соответствии с законодательством страны могут применяться различные санкции, вплоть до уголовных. Публикация аудиторских отчетов в сфере муниципального аудита в средствах массовой информации имеет своей целью информирование общественности о результатах деятельности местной власти и, таким образом, формирования общественного мнения по поводу эффективности управления территорией, что является фактором стимулирования качественной работы властей.

Говоря о методах, используемых муниципальным аудитором, необходимо помнить, что аудит является одной из форм контроля, следовательно, и методы у него те же:

- общенаучные методы (анализ, синтез, абстрагирование, конкретизация, аналогия, моделирование, системный анализ);
- собственные методы контроля (исследование отдельных документов, методы проверки документов, отражающих однородные операции);

¹² Хотя в РФ этот принцип законодательно не выделяется в общих принципах аудита, в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» ему посвящена отдельная статья. См.: ст. 10 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2009. – №1. – Ст. 15.

¹³ Например, при аудите эффективности ресурсов необходимо определить количественно уровень существенности. Однако при этом обязательно необходимо учесть такие качественные характеристики, как степень достижения поставленных целей использования данных ресурсов, что достаточно тяжело сделать. В этом случае можно предложить сначала установить количественные критерии эффективности использования ресурсов, а затем определить максимальный процент отклонения от них в зависимости от особенностей деятельности аудируемого лица, на который и будет ориентироваться аудитор в ходе определения, эффективно или нет используются ресурсы.

- методы фактического контроля и специфические приемы смежных экономических наук (анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия, экспериментальная экономика, экономическая кибернетика, теория вероятностей, прикладная статистика).

С учетом поправки на сущность аудита как на независимую оценку информации, можно сделать вывод, что наиболее часто среди собственно контрольных методов используется в первую очередь документальный контроль, а применение фактических контрольных методов (например, инвентаризации), основанных на сравнении документальной ситуации и фактического положения дел, применяется гораздо реже. Также широко применяются общенаучные методы и специфические приемы смежных экономических наук, позволяющие на основе собранной информации делать выводы и предлагать комплекс мер по улучшению учета, совершенствованию внутренней системы контроля и повышению эффективности управления предприятием.

Проведение муниципального аудита невозможно без наличия соответствующей законодательной и нормативной базы. Данная деятельность осуществляется в соответствии с законодательством и аудиторскими стандартами страны. К нормативно-правовой базе аудита относятся в первую очередь законодательные акты стран, регулирующих аудиторскую деятельность и ее отдельные аспекты, нормативные правовые документы местного уровня по вопросам проведения аудиторских проверок. В РФ основным законом, определяющим порядок и условия проведения аудита в коммерческой сфере, является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ. Нормативную базу дополняют принятые на его основе акты законодательства, а также Гражданский, Налоговый кодексы РФ, законы и иные акты в области, непосредственно касающейся ведения финансового учета и осуществления аудита.

Для решения вопросов организации и проведения процедур аудита применяется система национальных стандартов аудиторской деятельности, принимаемых законодательно на уровне каждой страны, а также методические материалы и руководства по различным аспектам муниципального аудита. Более частные вопросы регулирования бюджетного аудита на уровне местного самоуправления часто содержатся в кодексах (уставах) муниципальных образований. В РФ основой данной системы являются разработанные в соответствии с международными Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [4], определяющие требования к порядку осуществления аудиторской деятельности и являющиеся обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также саморегулируемых организаций аудиторов и их работников. Следующим уровнем данной системы являются дополняющие федеральные стандарты саморегулируемых организаций аудиторов, определяющие требования к аудиторским процедурам, дополнительные к требованиям, установленным федеральными стандартами и являющиеся обязательными для членов данных саморегулируемых организаций. Правила поведения закрепляются в Кодексе профессиональной этики аудиторов, принимаемом саморегулируемой организацией аудиторов [3]. К сожалению, как мы уже отмечали ранее, вышеупомянутый Федеральный закон и Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности распространяются только на область внешнего аудита и не затрагивают аудит в

сфере органов власти, поэтому их действие в сфере муниципального аудита прямо распространяется только на проверки коммерческих предприятий, проводимые аудиторскими фирмами и индивидуальными аудиторами. Однако, так как в РФ нет законодательного регулирования аудита деятельности в части муниципальной сферы, не относящейся к предпринимательской деятельности, определенные в законе требования к аудиторскому заключению, права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц, аспекты, касающиеся контроля качества работы аудиторов, по нашему мнению, могут использоваться и при осуществлении своей деятельности остальными субъектами аудита.

Разработкой международных стандартов аудита в сфере предпринимательской деятельности занимается Комитет по международной аудиторской практике в составе Международной федерации бухгалтеров, основанной в октябре 1977 г. для стандартизации и интеграции деятельности профессиональных организаций в области учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудита. В настоящее время принято около 60 международных стандартов и положений по международной аудиторской практике. В сфере государственного и муниципального аудита лидером является специализированный комитет Международной организации высших контрольных органов, который разработал Международные стандарты государственного аудита, предназначенные для применения на всех уровнях государственной власти.

Классификация муниципального аудита различна. Одна из самых распространенных основана на разделении аудита по целям проверки. В соответствии с ней выделяют три его вида:

- финансовый аудит;
- аудит эффективности (иногда его называют операционный);
- аудит на соответствие.

Аудит на соответствие необходим для выявления соблюдения законов, норм, правил и инструкций, оказывающих непосредственное воздействие на результаты деятельности аудируемого лица. Его цель заключается во вскрытии нарушений отдельных положений нормативно-правовой базы при движении муниципальных ресурсов, а также проверка соблюдения правил, инструкций и т.п., предписанных персоналу объекта его руководством.

Финансовый аудит необходим для подтверждения достоверности финансовой отчетности. В процессе аудита идет поиск ошибок, отступлений от правил ведения учета, нарушения законов при проведении операций, а также проверка целевого использования средств местных бюджетов и целевых бюджетных и внебюджетных фондов. По результатам данного вида аудита аудитор должен выразить свое мнение о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях. Под ней понимается степень точности данных, позволяющая пользователям данной отчетности делать на ее основе правильные выводы о положении аудируемого лица и результатах его деятельности и принимать обоснованные решения.

Аудит эффективности позволяет сделать выводы о качестве управления муниципальными финансами и предоставляемых органами власти муниципальных услуг, его эффективности с точки зрения полученных результатов: выявляется, рационально и эффективно ли формируются и используются муниципальные фонды денежных средств, используется муниципальная собственность.

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО АУДИТА И АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ В МУНИЦИПАЛЬНОМ СЕКТОРЕ

На основании полученных результатов и найденных недостатков данный вид аудита позволяет наметить комплекс мероприятий по совершенствованию управленческой деятельности. Финансовый аудит по сравнению с аудитом эффективности более формализован и объективен в своих выводах. Аудит же эффективности более гибок, он дает возможность получения достаточно квалифицированного мнения о конкретных результатах деятельности проверяемого лица в области формирования и распределения муниципальных фондов денежных средств. Опирируя не только количественными, но и качественными характеристиками, он предоставляет специалисту больше свободы в выборе направлений и методов проверки, интерпретации полученных фактов, привнося значительную долю субъективизма в результаты проверки. Сама процедура аудита эффективности более сложна и объемна, ведь суждение о результатах работы объекта невозможно без тщательной первоначальной проверки законности совершенных им операций и оценки правильности ведения бухгалтерского учета, а также детального анализа деятельности объекта. Поэтому обычно аудит эффективности проводится в ключевых сферах муниципального управления. При этом финансовый аудит обычно является первым этапом аудита эффективности, предоставляя ему значительную часть информации для анализа. Несмотря на достаточно значительный субъективизм, присутствующий при определении эффективности управления ресурсами, в мире разрабатываются стандарты проведения аудита эффективности. В качестве примера можно привести систему проектного управления Study Smart в Великобритании, направленную на оценку эффективности результатов проекта с учетом установленных сроков и выделенного бюджета. Если обратиться к отечественной практике, то отметим, что в нашей стране отсутствует методологическая база, содержащая методику проведения аудита эффективности. Отличия финансового аудита и аудита эффективности приведены в табл. 1.

В зависимости от периодичности осуществления аудита выделяют первоначальный и периодический аудит: первоначальный – осуществляется у данного аудируемого лица впервые, а периодический – проводится с определенной регулярностью (как правило, ежегодно). По нашему мнению, в сфере муниципального аудита наиболее распространены периодические проверки: проверять органы местной власти и их структурные подразделения, а также бюджетные учреждения по поводу расходования ими средств необходимо постоянно. То же относится и к сфере предпринимательской деятельности – к муниципальным предприятиям, обычно обслуживающим на протяжении длительного времени значимые сектора муниципального хозяйства и хозяйствующим субъектам, подлежащим обязательному аудиту и имеющим большое влияние на развитие территории.

По объектам проверки можно выделить следующие виды муниципального аудита:

- аудит муниципальных унитарных предприятий;
- аудит учреждений, финансируемых из местного бюджета;
- аудит муниципальных органов власти и их структурных подразделений.

По направленности различают аудит внешний и внутренний. При внешнем аудите субъект аудита не является частью организационной структуры объекта, а при внутреннем – входит в его состав.

Наименование	Финансовый аудит	Аудит эффективности
Цель	Достижение законности и целевого использования муниципальных ресурсов	Достижение эффективности управления в муниципальной сфере
Задачи	Подтверждение достоверности финансовой отчетности; подтверждение правильности ведения бухгалтерского учета; определение законности и целевого использования муниципальных средств; оценка системы внутреннего контроля	Определение эффективности использования муниципальных ресурсов; оценка уровня и качества предоставляемых муниципальных услуг; анализ качества управления объектом; поиск резервов повышения эффективности управления
Предмет	Отчетность лиц (связанных с формированием и использованием муниципальных фондов денежных средств) и финансовые документы, на основании которых она составлена	Деятельность лиц, связанная с движением муниципальных финансовых ресурсов
Объект	Практически все организации, связанные с движением муниципальных ресурсов	Как правило, наиболее значимые и крупные сферы расходования муниципальных финансов
Субъект	Аудиторские фирмы, счетные палаты, органы власти местного самоуправления	Аудиторские фирмы, счетные палаты, органы власти местного самоуправления
Методы	Преимущественно общенаучные и собственные методы контроля – документальные и фактические	Все методы контроля – общенаучные, собственные и смежных дисциплин
Нормативно-правовая база	Акты законодательства государства, стандарты финансового аудита, кодекс профессиональной этики	Акты законодательства государства, стандарты проведения аудита эффективности, кодекс профессиональной этики
Процедура	Полностью стандартизирована	Менее формализована
Отчет	Составляется по стандартной форме: на документальной основе отражаются выявленные нарушения	Нет стандартной формы, выводы и рекомендации носят дискуссионный характер и налет субъективизма, основываются на основе различных аргументов и доказательств
Ресурсное обеспечение	Менее подготовленные специалисты, не очень большой бюджет	Подготовленные специалисты с широким диапазоном знаний, навыков и опыта, большой бюджет

Россия находится лишь в начале пути развития муниципального аудита. Этим отчасти можно объяснить недостаточность нормативно-правовой базы, необходимой для соответствия муниципального аудита требованиям рыночной экономики:

- нет его законодательного определения (более того, само понятие «аудит» смешивается с понятием проверки или контроля);
- нормативные документы распространяют свое действие лишь на сферу предпринимательской деятельности, не касаясь аудита общественного сектора (как государственного, так и муниципального).

Это серьезно осложняет развитие всего муниципального сектора. По нашему мнению, в первую очередь необходимо зафиксировать в законодательстве РФ понятие «муниципального аудита» как процесса осуществления независимой оценки стандартизированной информации, предоставляемой лицами, связанными с формированием и использованием муниципальных фондов денежных средств, на предмет ее законности, достоверности, а также соответствия установленным критериям эффективности. На основе этого нужно определить цель аудита в сфере местного самоуправления: содействие развитию местности путем осуществления независимой оценки информации по движению муниципальных финансов на предмет ее законности, достоверности и соответствия запланированным критериям эффективности и определения на этой основе корректирующих мер по управлению территорией. На основе сформулированной цели поставить перед муниципальным аудитом следующие задачи:

- определение достоверности финансовой отчетности;
- эффективности использования муниципальных ресурсов;
- соответствия проводимых объектом аудита операций законодательству;
- оценка правильности ведения финансового учета и качества управления;
- определение финансового положения аудируемого лица и его системы внутреннего контроля;
- поиск резервов повышения эффективности управления, улучшения контроля и рациональности использования муниципальных фондов денежных средств.

Нужно законодательно определить предмет аудита как законность, достоверность информации, предоставляемой лицами, связанными с управлением муниципальными финансами, а также ее соответствие установленным критериям эффективности; перечень его объектов (органы местной власти, отдельные их подразделения, учреждения, финансируемые из местного бюджета, муниципальные унитарные предприятия) и субъектов (контрольно-счетный орган муниципального образования, органы местной власти, аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы), распространить принципы аудита в коммерческой сфере и в сфере общественного управления.

Литература

1. Бюджетный кодекс РФ [Текст] : от 31 июля 1998 г. №145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – №31. – Ст. 3823.
2. О Счетной палате РФ [Текст] : федер. закон от 11 янв. 1995 г. // Собрание законодательства РФ. – 1995. – №3. – Ст. 167.
3. Об аудиторской деятельности [Текст] : федер. закон от 30 дек. 2008. №307-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2009. – 5 янв. 2009 г. – №1. – Ст. 15.
4. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Текст] : утв. постановлением Правительства РФ 23 сент. 2002 г. №696 // Собрание законодательства РФ. – 2002. – №39. – Ст. 379.
5. Алексеева И.И. Бюджетный аудит. Соглашения по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению налоговых и неналоговых доходов бюджета [Текст] / И.В. Алексеева и др. – М. : ЛЕНАНД, 2008. – 336 с.
6. Арнс А. Аудит [Текст] / А. Арнс, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 560 с.
7. Введенский А.И. Логика [Текст] / А.И. Введенский. – СПб., 1913. – 432 с.
8. Дефлиз Ф.Л. Аудит Монгомери [Текст] / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейли, М.Б. Хирш. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
9. Никольская Ю.П. Аудит в системе обеспечения экономической безопасности [Текст] / Ю.П. Никольская. – М. : МГУП, 2003. – 200 с.
10. Панкова С.В. Развитие качественно-ориентированной системы регулирования аудита: теория и практика [Текст] : автореф. дис. ... д-ра экон. наук / С.В. Панкова. – Пермь, 2003. – 38 с.
11. Робертсон Дж. Аудит [Текст] / Дж. Робертсон. – М. : КРМГ, Контакт, 1993. – 496 с.
12. Рябухин С.Н. Аудит эффективности использования государственных ресурсов [Текст] / С.Н. Рябухин. – М. : Наука, 2004. – 284 с.
13. Скобара В.В. Независимость как принцип аудита и качество услуг [Текст] / В.В. Скобара // Бухгалтерский учет. – 1998. – №5. – С. 77-79.
14. Степашин С.В. Государственный аудит и экономика будущего [Текст] / С.В. Степашин. – М. : Наука, 2008. – 608 с.
15. Терехов А.А. Аудит [Текст] / А.А. Терехов. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 512 с.
16. International Auditing Guidelines 1. / Summary of International Auditing Guidelines on Auditing and Related Services. – IFAC, 1991.
17. International Encyclopedia of Business and Management / Edited by M.Warner. – Volume 1. – Padstow, Cornwall: TJ International, 2002. – 898 p.
18. Section 1 of Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. URL: <http://www.intosai.org> (дата обращения: 02.04.2009).
19. American Institute of certified public accountants [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.aicpa.org>.
20. Financial reporting council [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.frc.org.uk>.
21. Governmental accounting standards board [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gasb.org>.
22. International organization of supreme audit institutions [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.intosai.org>.

Ключевые слова

Муниципальный аудит; местное самоуправление; муниципальный финансовый контроль; рыночная экономика; публичный сектор; информация; муниципальные финансы; отчетность; финансовый аудит; аудит эффективности; аудит на соответствие.

Шинкарева Ольга Владимировна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи не вызывает сомнений. Дело в том, что повышение качества информационного обеспечения, отражающего объективное положение муниципального образования, и его изменение по сравнению с предыдущими периодами позволяет не только анализировать качество управления муниципальными финансами, но и дает возможность в случае необходимости принятия быстрых корректирующих мер. Поэтому в условиях проходящей в Российской Федерации муниципальной реформы, повышающей экономическую и социальную роль территориальных образований, муниципальный аудит приобретает все большее значение.

Научная новизна и практическая значимость. В статье предложено авторское определение муниципального аудита, выделены его предмет, субъекты и объекты. Интересными представляются рассуждения О.В. Шинкаревой о сущности муниципального аудита, его роли и месте в сфере местного самоуправления. В условиях неполноты нормативно-правовой базы РФ, регулирующей аспекты муниципального аудита, необходимой для его эффективного функционирования, выводы и предложения автора содержат новые научные положения и имеют определенную ценность.

Заключение. Исследование логически завершено и представляет собой научный труд, который может быть рекомендован для опубликования в научном журнале.

Мацкуляк И.Д., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой финансов и отраслевой экономики Российской академии государственной службы при Президенте РФ, заслуженный деятель науки РФ

4.4. MUNICIPAL AUDIT – THE MODERN AND PROGRESSIVE FORM OF MUNICIPAL FINANCIAL CONTROL

O.V. Shinkareva, Candidat of Sciences (Economic),
Docent of «Finance and Branch Economy», the Russian
Academy of Public Service at the President
of Russian Federation

The article is dedicated for theoretical aspects of municipal audit as one of the form of municipal financial control. Insufficiency of the standard-legal base necessary for conformity of municipal audit to requests of market economy is shown. Author's definition of municipal audit is made, its purpose and problems, the subject, objects and subjects, principles, technology and kinds are revealed.

Literature

1. The budgetary code // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 03.08.1998, №31, art. 3823.
2. About Audit Chamber of the Russian Federation. The federal statute № 4-FZ, 11.01.1995r. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 16.01.1995, № 3, art. 167.
3. Auditing. The federal statute № 307-FZ, 30.12.2008. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 05.01.2009, №1, art. 15.
4. Federal rules (standards) of auditing. Approved by the Governmental order of the Russian Federation, 23.09.2002r. №696. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 30.09.02, №39, art. 379.
5. I.V. Alekseeva. Budget audit. Agreements on effectivization of using budgetary funds and increasing taxes and non-taxes budget incomes. / I.V. Alekseeva and others. – M.: LENAND, 2008. – 336 p.
6. A. Arens. Audit / A. Arens, G. Lobbek. – M.: Finance and statistics, 2003. – 560 p.
7. A.I. Vvedenskii. Logic. – 2 изд. – СПб., 1913. – 432 p.
8. F.L. Defliz. Montgomery's audit / F.L. Defliz, G.R. Genik, V.M. O'Reily, M.B. Hirsh. – M.: Audit, UNITI, 1997. – 542 p.
9. U.P. Nikolskaya. Audit in system of maintenance of economic safety. / U.P. Nikolskaya. – M.: MGUP, 2003. – 200 p.
10. S.V. Pankova. Development of the qualitative-focused system of audit regulation: the theory and practice. Dissertation summary ... Doctor of Economic Sciences. – Perm, 2003. – 38 p.
11. G. Robertson. Audit. / G. Robertson. – M.: KPMG, Kontakt, 1993. – 496 p.
12. S.N. Ryabyhin. Efficiency for using of state resources audit. / S.N. Ryabuhin. – M.: Nayka, 2004. – 284 p.
13. V.V. Skobara. Independence as a principle of audit and quality of services // Accountant. – 1998. – №5. – P.77-79.
14. S.V. Stepashin. State audit and Economy of Future / S.V. Stepashin. – M.: Nayka, 2008. – 608 p.
15. A.A. Terehov. Audit. / A.A. Terehov. – M.: Finance and statistics, 1998. – 512 p.
16. International Auditing Guidelines 1. / Summary of International Auditing Guidelines on Auditing and Related Services. – IFAC, 1991.
17. International Encyclopedia of Business and Management / Edited by M. Warner. – Volume 1. – Padstow, Cornwall: TJ International, 2002. – 898 p.
18. Section 1 of Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. URL: <http://www.intosai.org>
19. <http://www.aicpa.org>
20. <http://www.frc.org.uk>
21. <http://www.gasb.org>
22. <http://www.intosai.org>

Keywords

Municipal audit; local government; municipal financial control; market economy; public sector; information; municipal finance; the reporting; financial audit; efficiency audit, conformity audit.