

## 4.8. О ВНЕДРЕНИИ МУНИЦИПАЛЬНОГО АУДИТА В ЭКОНОМИКУ

Шинкарева О.В., к.э.н., доцент кафедры  
финансов и отраслевой экономики

*Российская академия государственной  
службы при Президенте РФ*

В статье рассматриваются перспективные направления внедрения муниципального аудита в экономику нашей страны. Выделяются два основных направления его внедрения: финансовый аудит и аудит эффективности, а также выделяются особенности его развития в зависимости от объекта проверки: муниципального унитарного предприятия, учреждения или муниципального образования в целом.

Муниципальный аудит – 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. Его роль и значение постоянно возрастают во всем мире. Именно эта форма финансового контроля отвечает требованиям концепции управления по результатам, внедряемой в настоящий момент, давая возможность оценки эффективности деятельности. Позволяя повысить качество получаемой потребителями информации, аудит даёт возможность улучшить качество управления финансами бюджетного учреждения, муниципального предприятия и всего муниципалитета в целом. Недаром в Финляндии – наименее коррумпированной стране по оценке международной организации Transparency international – аудиту подвергается отчетность всех коммун. В англоязычных же странах термин «аудит» практически заменил термин «контроль», тем самым подтверждая ведущую роль аудита при организации контрольных мероприятий, в том числе и в муниципалитетах.

Выявим перспективные направления развития муниципального аудита в Российской Федерации. Одно из них – внедрение муниципального финансового аудита. Методология данного вида аудита детально разработана и закреплена в законодательстве практически всех развитых стран. При этом для внедрения аудита финансовой отчетности в бюджетном секторе РФ уже сложились необходимые предпосылки.

1. Достаточно разработанная теория и методология данного вида аудита в коммерческом секторе.
2. Наличие достаточного количества аудиторских фирм и законодательства, регулирующих их деятельность.
3. Практика применения данного вида аудита в коммерческом секторе, включая и аудит муниципальных унитарных предприятий.
4. Повышение прозрачности бюджетных потоков, отмечаемое международными специалистами. В частности, в анализе Всемирного банка, проведенном в начале 2008 г., отмечается реалистичность российского бюджета, его полнота и прозрачность (индикаторы, их характеризующие, получили одни из самых высоких рейтингов в данном исследовании: А и В+ [10, с. 5]).

Первая предпосылка – решение основных методологических аспектов аудита финансовой отчетности в коммерческом секторе благодаря наличию Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности дает возможность распространения их и на общест-

венный сектор с учетом его специфики. Накопленный же в коммерческой сфере опыт аудиторских проверок, в первую очередь касающийся проведения аудита в соответствии с Международными стандартами, оценка уровня существенности и аудиторских рисков, а также контроль качества аудита и использование работы внутреннего аудита, будет полезно использовать контрольными органами муниципальных образований при проведении муниципального финансового аудита. Повышение же прозрачности бюджетных потоков значительно облегчает их аудит.

Мы считаем, что финансовый аудит – первый шаг в деле широкомасштабного внедрения данной формы финансового контроля в муниципальном секторе экономики, так как именно этот вид аудита позволяет обеспечить достоверность представляемой информации о деятельности территории и отдельных ее составляющих, без чего невозможно осуществлений такого вида аудита, как оценка эффективности деятельности.

При этом хочется отметить, что финансовый аудит сопровождается значительными затратами ресурсов: временных, трудовых, финансовых. По статистике, в зависимости от масштабов, проверка может занимать от нескольких дней до двух-трех месяцев, а в отдельных случаях и более. Лицам, осуществляющим аудит, приходится анализировать значительно количество операций, осуществленных организацией, подтверждающих их первичных документов, регистров бухгалтерского учета, иные материалы по теме проверки. С нашей точки зрения, перспективный путь снижения затрат на финансовый аудит – внедрение на территории муниципального образования непрерывного аудита, преимущества которого раскрыты автором во втором параграфе данной главы. Его применение будет содействовать повсеместному внедрению финансового аудита в муниципальных образованиях и повысит эффективность его проведения.

Мы считаем целесообразным выделить несколько направлений аудиторских проверок достоверности финансовой отчетности по критерию возможности привлечения независимых аудиторов к данным мероприятиям:

- финансовый аудит муниципальных унитарных предприятий;
- аудиторские проверки муниципальных учреждений;
- подтверждение достоверности консолидированной финансовой отчетности муниципального образования.

При реализации первого направления, аудита муниципальных унитарных предприятий, привлечение независимых аудиторов в настоящее время чрезвычайно распространено. При этом Федеральным законом «О размещении заказов на поставки товаров, выполнении работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» №94-ФЗ от 21 июля 2005 г. закреплена конкурсный порядок оказания таких услуг [13]. Методика проведения обязательной аудиторской проверки на уровне федеральных государственных унитарных предприятий раскрыта в распоряжении Министерства имущества отношений РФ<sup>1</sup> от 30 декабря 2002 г. №4521-р «Об утверждении типового технического задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных

<sup>1</sup> В настоящее время – Федеральное агентство по управлению государственным имуществом.

предприятий». Оно представляет собой достаточно подробный типовой план аудиторской проверки достоверности финансовой отчетности предприятия путем проведения аудиторских процедур, соответствующих конкретной задаче и подзадаче аудита. В целом данная методика позволяет охватить все направления деятельности предприятия: аудит учредительных документов, внеоборотных активов, производственных запасов, затрат на производство, готовой продукции и товаров, денежных средств и расчетов, капитала и формирования финансовых результатов, что позволяет аудитору выразить свое мнение о достоверности проверяемой финансовой отчетности.

Данное типовое задание соответствует действующим федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности, и, по нашему мнению, достаточно полно раскрывает особенности проведения обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий. При этом, как считает автор, данный документ вполне подходит в качестве методики проведения аудита муниципальных унитарных предприятий, что позволит унифицировать данный вид проверок и повысить их качество.

При развитии финансового аудита в сфере аудиторских проверок муниципальных учреждений также целесообразно использовать возможности аудита в коммерческом секторе, как это делают во многих развитых странах. Согласно отечественному законодательству, возможно проведение аудиторских проверок муниципальных учреждений со стороны независимых аудиторов. Однако этого не происходит по двум основным причинам.

Первая – значительное отличие бюджетного учета в РФ от учета в коммерческой сфере: для того чтобы оценить достоверность бухгалтерской финансовой отчетности муниципального учреждения, необходимо привлечение специалистов в области бухгалтерского учета в общественном секторе, а таких специалистов в аудиторских организациях практически нет, так как бюджетный учет не включается в программу подготовки и аттестации аудиторов на получение квалификационного аттестата в области общего аудита, а привлечение к проверке сторонних специалистов в области бюджетного учета не даст возможности использовать результаты их работы, так как они не могут быть признаны экспертами<sup>2</sup>.

Вторая причина – прохождение аудиторской проверки муниципальными учреждениями с привлечением независимых аудиторов не освобождают эти организации от проверки со стороны вышестоящих органов местной власти, следовательно, проведение аудита аудиторскими фирмами будет означать дублирование проверочных функций, и тем самым неэффективное расходование средств на контрольные мероприятия.

В связи с вышеперечисленным, по нашему мнению, для эффективного использования труда независимых аудиторов следует предпринять следующие меры.

1. Подготовить программы аттестации аудиторов в области бюджетного учета. Решением данной задачи должен заниматься Совет по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ.
2. Исключить возможность дублирования функций независимых аудиторов и контрольных органов муниципальных образований. Для этого необходимо законодательно освободить муниципальные учреждения от проверки со стороны контрольного органа в случае прохождения ими за соответствующий период аудита достоверности бухгалтерской финансовой отчетности с привлечением независимых аудиторов. Это стимулирует, с одной стороны, муниципальные учреждения на прохождение аудиторских проверок, а с другой – аудиторские фирмы к подготовке специалистов в области бюджетных проверок. При этом хочется отметить, что в настоящее время законодательство РФ предоставляет достаточно механизмов по возмещению убытков при возникновении аудиторских ошибок, а также санкций за составление заведомо ложного аудиторского заключения – заключения, составленного без проведения аудита или составленного по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных и рассмотренных в ходе аудита, признаваемое таковым по решению суда. Так, за выполнение аудитором некачественной работы, в результате которой был нанесен финансовый ущерб, к нему применяются меры дисциплинарного воздействия вплоть до исключения из членов саморегулируемой организации, что означает невозможность заниматься аудиторской деятельностью, и наказанием аудитора, подписавшего ложное аудиторское заключение в соответствии с Уголовным кодексом РФ<sup>3</sup>. Имущественная ответственность за причиненный ущерб каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами предусмотрена путем формирования компенсационного фонда (компенсационных фондов) саморегулируемой организации аудиторов.
3. Решить вопросы оценки эффективности осуществляемых независимыми аудиторами проверочных мероприятий. По нашему мнению, в качестве основы создания методики оценки качества выполненных аудиторских проверок на муниципальном уровне необходимо использовать накопленный на федеральном уровне опыт в данной области – методические указания по оценке соответствия и качества содержания аудиторских заключений и аудиторских отчетов Типовому техническому заданию на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий [2].

При этом хочется заметить, что при привлечении независимых аудиторов необходимо анализировать затраты на их привлечение. В первую очередь их необходимо сравнивать с расходами на аналогичные проверки, осуществляемые контрольным органом муниципального образования, для чего необходимо разработать систему оценки затрат на осуществление проверок со стороны внешнего муниципального органа финансового контроля, и со стороны независимых аудиторов.

Подтверждение достоверности консолидированной финансовой отчетности муниципального образования фактически означает проверку правильности осуществ-

<sup>2</sup> В соответствии с Правилом (стандартом) аудиторской деятельности №32, «экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг» [3].

<sup>3</sup> Намеренное использование аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб., или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет [1, ст. 202].

ления бюджетного учета во всех его существенных аспектах в структурах исполнительной власти и муниципальных учреждениях, что приводит к его высокой значимости как на уровне самого муниципального образования, так и на вышестоящих – региональном и федеральном. В дополнение к этому данное направление аудита требует не только обширных знаний в области методологии бюджетного учета, но и значительного практического опыта работы в данной сфере. В связи с этим мы считаем нецелесообразным передавать проверку консолидированной отчетности муниципальных образований коммерческому сектору. По нашему мнению, полномочия по осуществлению данного направления финансового аудита должны оставаться у контрольных органов муниципальных образований.

При этом для эффективного его внедрения в данной сфере необходимо решить следующие нижеперечисленные вопросы.

1. Разработать методологию аудиторских проверок консолидированной отчетности территориальных образований (муниципалитетов, регионов, страны). Хочется отметить, что методология бухгалтерского учета в коммерческом и общественном секторах экономики РФ сближаются. Автор считает, что данная тенденция должна распространиться и на сферу аудита, как это происходит во всем мире. При этом опыт независимых аудиторов будет очень полезен в методологическом плане. Таким образом, хотя непосредственное участие коммерческого сектора в осуществлении финансового аудита консолидированной отчетности не целесообразно, использование накопленного ими методологического опыта значительно облегчит осуществление аудита достоверности финансовой отчетности муниципального образования.
2. Подготовить программы аттестации аудиторов в области бюджетного учета. Возможные пути решения данной задачи приводятся автором выше.
3. Подготовить кадровый резерв бюджетных аудиторов. По нашему мнению, это возможно путем обучения и аттестации по программам бюджетного аудита специалистов контрольных органов, а также бухгалтеров в области бюджетного учета.

Говоря о перспективах развития такого вида аудита, как аудит эффективности в общественном секторе, в том числе и в сфере местного самоуправления, отметим внедрение бюджетирования, ориентированного на результат, как важнейшую предпосылку его дальнейшего развития. Оно позволяет видеть управление территориями в первую очередь с точки зрения возложенных на них задач и результатов их выполнения. Сравнение планируемых и реальных результатов и предоставляет возможность оценки эффективности деятельности образований, на основании чего и возможно принятие решений касательно дальнейших объемов финансирования соответствующих направлений деятельности. Это позволяет оценивать эффективность программ исходя из заранее заложенных в них критериев и показателей эффективности<sup>4</sup>.

Наряду с этим отметим и барьеры на пути внедрения аудита эффективности на уровне муниципальных образований. Негативным моментом является финансовая затратоемкость самой процедуры проведения аудита и

необходимость высокой квалификации сотрудников, его проводящих. К сожалению, у российских муниципальных образований нет ни первого, ни второго. Можно выделить и еще один барьер – менталитет проверяющих. В РФ любая проверка в первую очередь подразумевает под собой поиски каких-либо нарушений, а для успешного проведения и использования результатов аудита эффективности необходимо в первую очередь не столько наказание объекта проверки за выявленные нарушения, сколько сотрудничество с ним в целях улучшения качества управления финансами. Хочется отметить, что санкции за невыполнение запланированных результатов в настоящее время применяются только в одной стране в мире – Южной Корее: на 10% происходит сокращение расходов соответствующего ведомства. Остальные страны механизмы наказания по результатам аудита эффективности не ввели. Автор считает, что этого не надо делать и в нашей стране. Аудит эффективности – это в первую очередь содействие в дальнейшем развитии объекта проверки, а не карательный механизм. По нашему мнению, более перспективно было бы ввести механизм поощрения за положительные результаты аудита эффективности, например, для территорий это может быть дополнительный процент отчисления в местный бюджет с какого-либо вида налога, для муниципальных учреждений и предприятий с муниципальным участием – увеличение премиального фонда для сотрудников.

При этом мы считаем, что на муниципальном уровне возможно внедрение отдельных элементов аудита эффективности, так как местный уровень является отдельным, нижним элементом финансовой структуры государства. Поэтому, отталкиваясь от цели контроля как содействия дальнейшему развитию субъекта хозяйствования, отметим, что оценка эффективности развития отдельной местности и уровня достижения задач целевых программ на местном уровне необходимы для содействия развитию всей страны в целом, и именно на это должны быть направлены мероприятия аудита эффективности в муниципальных образованиях. Полный цикл аудита эффективности возможен только на высшем уровне государственного устройства, который, основываясь на данных аудита как федерального, так и субфедерального уровня, позволит власти скорректировать выполнение текущих программ и наметить дальнейшие контуры развития страны в целом и составляющих ее территорий. Таким образом, аудит эффективности на федеральном, региональном и местном уровнях должен быть взаимосвязан через систему критериев оценки целей программ и качества управления местностями. Данная взаимосвязь отражена в табл. 1.

По нашему мнению, можно выделить три направления внедрения аудита эффективности в сфере местного самоуправления:

- аудит эффективности деятельности муниципальных унитарных предприятий;
- оценка деятельности муниципальных учреждений;
- анализ качества управления финансовыми ресурсами муниципального образования в целом.

При этом мы считаем, что каждое из этих направлений должно оцениваться по двум составляющим эффективности: экономической и социальной. Экономическая эффективность определяется соотношением стоимости предоставленных продуктов и услуг к стоимости израсходованных для этих целей ресурсов. При

<sup>4</sup> Говоря о критериях эффективности, мы подразумеваем под ними характеристики, которые показывают, какие результаты являются свидетельством эффективного использования бюджетных средств, то есть выделяем признаки, характеризующий качественные стороны явления. Под показателями же мы понимаем построенную на основе критериев систему измерителей, каждый из которых отражает отдельные составные части данного критерия.

этом необходимо учитывать то, что существует несколько вариантов оценки использования ресурсов:

- экономичность (минимизация расходов при сохранении соответствующего качества);
- результативность (соответствие полученных результатов заранее запланированным);
- продуктивность (достижение максимального результата при заранее определенных ресурсах).

Таблица 1

**ВЗАИМОСВЯЗЬ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ НА РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЯХ ВЛАСТИ**

Уровни власти	Цель аудита эффективности	Критерии аудита эффективности
Федеральный	Выявление качества управления страной в целом и предложение мер по ее дальнейшему развитию	Должны отражать качество управления странной и степень достижения целей ее развития
Региональный	Выявление качества управления регионом с точки зрения достижения целей его развития, запланированных на федеральном уровне, и предложение мер по повышению его эффективности	Должны отражать качество управления регионом и степень достижения целей его развития в русле достижения общестрановых целей
Местный	Выявление качества управления муниципальным образованием с точки зрения достижения целей его развития, запланированных на региональном уровне и предложение мер по повышению его эффективности	Должны отражать качество управления муниципальным образованием и степень достижения целей его развития в русле достижения целей управления регионом

И их необходимо варьировать в зависимости от особенностей деятельности объекта аудита. Социальная же эффективность характеризует уровень удовлетворения потребностей общества, тем, в какой мере деятельность объектов аудита помогает решать социальные задачи, способствует повышению уровня жизни населения в целом и его отдельных категорий.

Рассмотрим перспективные пути внедрения аудита эффективности по каждому из определенных нами направлений. Первое направление – это оценка деятельности муниципальных унитарных предприятий. По нашему мнению, так как данные организации являются субъектами коммерческого сектора, то их экономическая эффективность должна оцениваться по критериям данного сектора.

Хочется отметить, что в настоящее время в данной области появляются отдельные элементы аудита эффективности на федеральном уровне. В числе первых нормативных актов, вводящих их, было постановление Правительства РФ «О реестре показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности» от 11 января 2000 г. №23. Согласно ему Министерство имущества обязано было вести реестр показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и обществ с государственным участием. К показателям эффективности унитарных предприятий (акционерных обществ с государственным участием) относят такие как выручка, чистая прибыль, часть прибыли, подлежащая перечислению в

федеральный бюджет (дивиденды, подлежащие перечислению в федеральный бюджет) и чистые активы. Анализ происходит путем сравнения заранее утвержденных величин данных показателей (которые определяются федеральными органами исполнительной власти, на которые возложены координация и регулирование деятельности в соответствующих отраслях или сферах управления, ежегодно до начала отчетного года) и их фактически полученных значений, ответственность за расчет которых возлагается на руководителей унитарных предприятий и представителей РФ в органах управления акционерных обществ [5].

В дополнение к этому было издано распоряжение Министерства имущественных отношений РФ «Об утверждении Примерного технического задания на проведение аудиторской проверки федерального государственного унитарного предприятия» от 26 мая 2000 г. №9-р, предусматривающее не только проведение финансового аудита, но и осуществление отдельных элементов анализа эффективности деятельности, в частности, расчет и оценка коэффициентов рентабельности, чистой прибыли и чистых активов, неиспользуемого имущества, коэффициентов реинвестирования и роста собственного капитала, анализ продажных цен и нормативной себестоимости. Однако в 2002 г. данное распоряжение было отменено в связи с отказом в государственной регистрации Министерством юстиции РФ [7]. На замену ему пришло Распоряжение Министерства имущественных отношений РФ «Об утверждении Типового технического задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных предприятий» от 30 декабря 2002 г. №4521-р, которое не предусматривает анализ деятельности предприятия с точки зрения его эффективности.

Постепенно появляются «предвестники» аудита эффективности унитарных предприятий и на субнациональном уровне. Как пример можно привести распоряжение Департамента государственного и муниципального имущества г. Москвы «Об анализе финансово-экономического состояния государственных и муниципальных унитарных предприятий» от 20 июня 2000 г. №2138-р, в котором утверждена методика финансового анализа данных организаций, разработанная на основе общепринятых подходов к анализу. Одними из главных задач анализа предусматривается определение эффективности деятельности предприятия в целом, использования городского государственного и муниципального имущества, бюджетной эффективности и социальной значимости предприятия, а также создание основы для принятия оптимальных управленческих решений. Анализ осуществляется путем оценки значительных колебаний значений показателей (таких, как выручка, прибыль от основной деятельности, балансовая и чистая прибыль, коэффициенты рентабельности), поиска их причин и выявления возможных путей корректировки без указания конкретных методов осуществления данных операций. Дополнительно к этому предусматривается проведение сравнительного анализа и определение места предприятия в группе на основании статистических данных средних показателей на уровне подотрасли [6].

Таким образом, можно сделать вывод, что на федеральном уровне анализ показателей эффективности ограничивается выявлением абсолютных показателей выручки, чистой прибыли и чистых активов. Субнациональный уровень предусматривает больше возможностей анализа эффективности. Однако рассмотренные методики нацелены в первую очередь на определение имущественного и финансового положения предприятия и, по нашему мнению, в существующем виде не позволяют провести полноценный аудит экономической эффективности, так как в них не предусмотрено проведение факторного анализа прибыли и коэффициентов рентабельности, предоставляющих возможность выявления причин изменения данных показателей и оценки качества управления, исходя из имеющихся у предприятия ресурсов. Показателей же, которые могли бы охарактеризовать социальную эффективность предприятия, в методиках также не предусмотрено. Можно констатировать, что аудит эффективности предприятий с участием государственных и муниципальных ресурсов направлен в первую очередь на выявление экономической эффективности их деятельности без осуществления факторного анализа прибыли, который позволяет выявить причины ее повышения или снижения, определить резервы дальнейшего развития предприятий, а также игнорирует такую важную составляющую эффективности, как социальную. Все это приводит к тому, что данные методики не позволяют в полной мере достичь цели анализа эффективности – повысить эффективность управления данными предприятиями.

По мнению автора, для развития аудита эффективности в данной сфере необходима единая политика определения эффективности деятельности федеральных государственных и муниципальных унитарных предприятий, а также предприятий, созданных с участием государственных и муниципальных ресурсов, дающая возможность определения как экономической, так и социальной эффективности. Это позволит создать единые критерии оценки их деятельности на различных уровнях власти с учетом единой политики развития страны и стать основой методик оценки качества управления муниципальных унитарных предприятий отдельных территорий.

Автор предлагает два варианта проведения аудита эффективности, отличающихся объемом осуществления аудита экономической эффективности – экспресс-анализ и полный анализ, предусматривающий детальный анализ финансового положения предприятия, в который анализ показателей эффективности входит составной частью. Для экономии времени проведения проверки и соответственно, снижения затрат на нее, целесообразно проводить экспресс-анализ, а в случае выявления значительных недостатков в деятельности аудируемого предприятия рекомендуется провести полный анализ финансово-хозяйственной деятельности для выявления слабых сторон организации и разработки рекомендаций по повышению эффективности деятельности. Схема аудита эффективности деятельности приведена на рис. 1.

Оценка финансово-экономического положения предприятия является предварительным этапом как полного анализа, так и экспресс-анализа эффективности, и осуществляется на основе характеристики общей направленности финансово-хозяйственной деятельности и выявлении неблагоприятных статей отчетности.

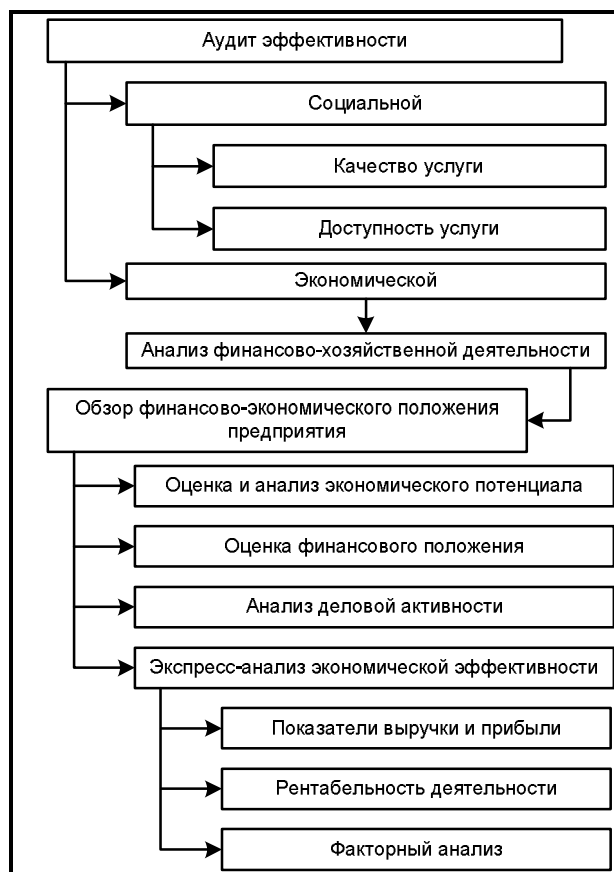


Рис. 1. Осуществление аудита эффективности муниципальных унитарных предприятий и предприятий с муниципальным участием

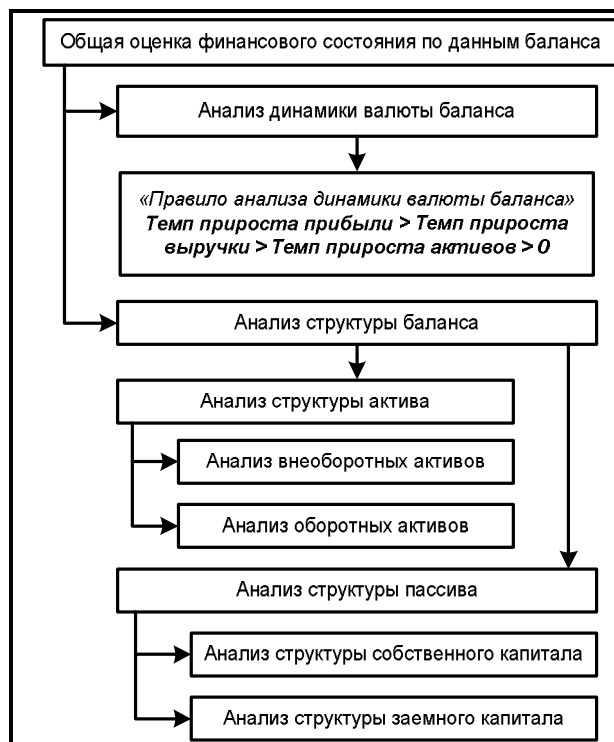


Рис. 2. Общая оценка финансового состояния предприятия

Общая оценка финансового состояния предприятия осуществляется путем изучения особенностей его деятельности и с помощью бухгалтерского баланса (ф. №1) на основе горизонтального, т.е. пространственного и вертикального, т.е. структурного анализа баланса. Его содержание и последовательность представлены на рис. 2.

На основании анализа годовой финансовой отчетности можно выявить «неблагополучные» статьи отчетности, характеризующие неудовлетворительную работу предприятия (убытки), а также свидетельствующие об определенных недостатках в его деятельности (в частности, кредиты и займы, не погашенные в срок, просроченная дебиторская и кредиторская задолженность и т.п.).

Экспресс-анализ экономической эффективности проводится по следующим нижеперечисленным направлениям.

1. Оценка абсолютных показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности предприятия: выручка, валовая прибыль, чистая прибыль, размер прибыли, подлежащий перечислению в муниципальный бюджет за анализируемый период.

2. Анализ показателей рентабельности необходимо проводить по двум направлениям: оценка рентабельности инвестиций (капитала) и анализ рентабельности продаж. Данные коэффициенты показывают отношение различных видов прибыли<sup>5</sup>.

Первый блок показателей оценивает эффективность инвестиций, в частности, такие коэффициенты, как рентабельность совокупного и собственного капитала:

$$\text{Рентабельность совокупного капитала} = \text{Прибыль} / \text{Средняя стоимость активов}; \quad (1)$$

$$\text{Рентабельность собственного капитала} = \text{Прибыль} / \text{Средняя стоимость собственного капитала}. \quad (2)$$

В дополнение к этим показателям можно оценить величину прибыли, приходящейся на 1 руб. производственных ресурсов, на основе расчета следующего коэффициента:

$$\text{Рентабельность производства} = \text{Прибыль} / \text{Средняя стоимость основных средств и производственных запасов}. \quad (3)$$

Второй блок на основе сравнения абсолютных показателей прибыли и выручки от реализации позволяет оценить рентабельность продукции (работ, услуг) как в целом по предприятию, так и по отдельным направлениям его деятельности.

Для этого рассчитываются такие коэффициенты, как рентабельность продаж в целом и по отдельным видам продукции.

$$\text{Рентабельность продаж} = \text{Прибыль} / \text{Выручка от реализации}; \quad (4)$$

$$\text{Рентабельность продаж отдельных видов продукции} = \text{Прибыль от реализации отдельных видов продукции} / \text{Выручка от реализации отдельных видов продукции}. \quad (5)$$

3. Дополнить анализ финансовых результатов и рассчитанных коэффициентов рентабельности целесообразно факторным анализом, позволяющим выявить и

оценить причины их изменения<sup>6</sup>. Его можно разделить на два направления. Первое посвящено выявлению факторов, влияющих на формирование абсолютных показателей, формирующих финансовый результат. Наиболее эффективным здесь является вертикальный анализ отчета о прибылях и убытках в сочетании с горизонтальным: он позволяет провести анализ динамики абсолютных показателей, формирующих финансовый результат, а также их удельных весов, и показывает их влияние на конечный финансовый результат деятельности предприятия.

Факторный анализ показателей рентабельности, по нашему мнению, целесообразно проводить с использованием жестко детерминированных факторных моделей. Их цель – разложение изменения рассматриваемого показателя, на сумму его частных изменений, каждый из которых находится под влиянием только одного фактора. При проведении факторного анализа коэффициентов рентабельности мы предлагаем использовать широко известную модифицированную факторную модель фирмы «Дю Понт». Ее цель – выявить и оценить степень влияния отдельных факторов на эффективность использования собственного капитала предприятия. Данную модель можно представить в виде трехфакторной зависимости:

$$\text{Рентабельность собст. капитала} = (\text{Прибыль} / \text{Выручка}) * (\text{Выручка} / \text{Активы}) * (\text{Активы} / \text{Собственный капитал}). \quad (6)$$

Таким образом, рентабельность собственного капитала можно представить в виде перемножения следующих показателей:

$$\text{Рентабельность собственного капитала} = \text{Рентабельность продаж} * \text{Ресурсо-отдача} * \text{Коэффициент финансовой зависимости}. \quad (7)$$

Таким образом, рентабельность собственного капитала предприятия находится в прямой зависимости от следующих факторов: рентабельности продаж, ресурсоотдачи, т.е. эффективности использования активов с точки зрения объема продаж и структуры источников средств формирования активов предприятия. Данные факторы ценны тем, что позволяют проанализировать все стороны деятельности предприятия: второй фактор (ресурсоотдача) отражает актив баланса, третий (коэффициент автономии) – пассив баланса, первый (рентабельность продаж) – формирование финансовых результатов, т.е. отчет о прибылях и убытках [11, с. 286-287].

Анализ показателей должен дополняться выводами и предложениями аудитора. При этом необходимо помнить, что анализируемые данные – это данные бухгалтерского учета, во многом формализованные прежде всего в части учета затрат, что следует учитывать при их сравнении с аналогичными показателями иных предприятий. К примеру, покупка дорогостоящего оборудования приведет к повышению амортизационных отчислений, что снизит абсолютные показатели прибыли, и показатели рентабельности, в то время как показатели аналогичного предприятия, работающего на старом оборудовании (а следовательно, и со значительно меньшими амортизационными отчислениями), дадут формально значительно лучшие показатели.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности, проводимый в случае выявления значительных недос-

<sup>5</sup> Отметим, что при расчете указанных коэффициентов могут использоваться такие виды прибыли, как валовая (прибыль от продаж), балансовая и чистая прибыль.

<sup>6</sup> Необходимо подчеркнуть, что данный вид анализа широко применяется и за рубежом.

татков в ходе экспресс-анализа экономической эффективности, проводится согласно общепринятым методам его проведения и, кроме анализа рентабельности, обычно содержит оценку следующих нижеперечисленных направлений.

1. Оценка и анализ экономического потенциала, включающая в себя оценку имущественного положения и анализ качественных сдвигов в имущественном положении.
2. Оценка финансового положения, характеризующая финансовую устойчивость, ликвидность и платежеспособность.
3. Оценка и анализ деловой активности, включающий в себя анализ показателей оборачиваемости и оценку положения предприятия на рынке ценных бумаг (если его акции котируются на рынке).

Говоря же об оценке социальной эффективности, хочется отметить, что в данной области невозможно выделить единые показатели социальной эффективности, так как различные предприятия выполняют различные социальные функции, которые нельзя оценивать по единым параметрам. В данном случае целесообразно, по нашему мнению, ввести единые критерии оценки достижения степени выполнения социальных задач, поставленных перед объектами аудита. Социальная задача решается, если предоставлены доступные большинству населения услуги соответствующего качества. Таким образом, социальную эффективность, по нашему мнению, можно оценивать исходя из двух критериев – это качество услуги и ее доступность.

Национальный стандарт РФ ГОСТ Р ИСО 9000-2008 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» трактует качество как совокупность присущих отличительных свойств потребностям или ожиданиям, которые установлены, обычно предполагаются и являются обязательными [12, с. 6, 10]. Развитию оценки качества предоставления муниципальных услуг будет способствовать внедрение на субнациональном уровне элементов аудита качества. Это направление аудита эффективности представляется перспективным в свете курса правительства нашей страны на стандартизацию муниципальных услуг. При этом данный подвид аудита эффективности не только позволит определить соответствие качества реально выполненной услуги запланированному, но и выявит пути его повышения.

Критерий доступности предоставляемых услуг позволяет определить возможности населения по их получению. При этом показатели доступности будут различаться в зависимости от отрасли, в которой работает предприятие. Из типовых показателей можно предложить такие, как уровень цен, отношение цены услуги по отношению к средней заработной плате (или прожиточному минимуму) на территории, степень охвата, т.е. количество воспользовавшихся услугой в процентах к общему числу приживающихся и т.п.

При анализе показателей экономической и социальной эффективности необходимо проводить их сравнение со среднеотраслевыми, а также показателями предприятий, работающих в аналогичных условиях. В дополнение к этому необходимо большое внимание уделять изменениям анализируемых показателей, так как именно это позволит сравнить, как меняется качество управления предприятием с течением времени.

По мнению автора, к проведению анализа эффективности деятельности муниципальных унитарных предприятий целесообразно привлекать независимых аудиторов. Их сильной стороной в первую очередь является

наличие опыта оказания таких связанных с аудиторской деятельностью услуг, как анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование. В дополнение к этому у аудиторских организаций уже сформировался подход к аудируемому объекту не с точки зрения «проверяющего», а с точки зрения «партнера», определяющего наряду со слабыми сторонами и сильные, выявляющего резервы дальнейшего развития и помогающего повысить качество управления, что соответствует философии аудита эффективности.

При этом важным аспектом аудита эффективности является выявление круга лиц, ответственных за достоверность проведенной проверки. По нашему мнению, это зависит от тех элементов аудита эффективности, которые применяются в данном муниципальном образовании: это осуществление специализированных аудиторских проверок наиболее важных для территории предприятий, или ведение реестра эффективности муниципальных предприятий на основе формирования списка показателей, согласно которым все муниципальные предприятия представляют отчет о результатах своей деятельности, и проведение на этой основе комплексного анализа эффективности их деятельности.

В первом случае (при проведении отдельных аудиторских проверок) показатели экономической эффективности рассчитываются на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. В случае прохождения муниципальным унитарным предприятием или обществом, созданным с участием муниципальных ресурсов, аудиторской проверки (обязательной или инициативной), проверяющий может обоснованно доверять его результатам. В ином же случае перед проведением аудита эффективности необходимо провести финансовый аудит, как это принято в мировой практике. Ответственность за искажение данных в этих случаях будут совместно нести аудиторы, осуществляющие проверку достоверности отчетности и аудит эффективности. Показатели, характеризующие социальную эффективность, рассчитываются непосредственно проверяющими, они же и должны нести ответственность за их достоверность.

В случае простого представления предприятиями установленных властями муниципального образования расчета показателей эффективности предприятий с участием муниципальных ресурсов, ответственность за их правдивость должны нести руководители предприятий. Для снижения риска их неверного расчета, по нашему мнению, структура, на которую возложена обязанность ведения реестра эффективности предприятий с муниципальным участием, должна осуществлять их повторный расчет на основании предоставленных компаниями данных бухгалтерской (финансовой) отчетности (для экономических показателей), а также выборочный расчет показателей социальной эффективности. При этом в случае выявления неправильных данных необходимо предусмотреть штрафные санкции к руководителям предприятий.

Говоря об анализе результатов деятельности муниципальных учреждений, необходимо отметить, что эффективность их деятельности, как уже упоминалось автором, должна увязываться с целями и задачами развития муниципалитета, региона и страны в целом. Данную проблему и решает бюджетирование, ориентированное

на результат, с помощью целевых программ, представляющих собой комплексы мероприятий с заранее заданными ресурсами, выделенными исполнителями и запланированными сроками выполнения, которые позволяют обеспечить развитие территорий в русле единого вектора развития государства. Использование данных программ позволяет не только проводить единую политику в масштабах всей страны, но и оценивать эффективность деятельности учреждений, получающих бюджетные средства на их выполнение. При этом, по нашему мнению, целесообразно внедрить опыт зарубежных стран в части оценки не только конечных результатов программы, но и промежуточных, что позволит следить за ходом выполнения программы.

Одной из главных задач внедрения элементов аудит эффективности в рассматриваемой сфере является оценка результатов деятельности при выполнении программы. В РФ, согласно мнению Счетной палаты РФ, критерии оценки эффективности деятельности конкретного объекта проверки должны определяться по каждому конкретному мероприятию в зависимости от целей и задач самого аудита эффективности [9].

Автор не согласен с данной позицией. По нашему мнению, критерии и показатели эффективности должны определяться в самой программе в зависимости от ее задач и целей, что соответствует мировому опыту внедрения бюджетирования, ориентированного на результат. Однако здесь можно выявить иную проблему. В настоящее время в нашей стране законодательно установлена обязанность самих объектов контроля определять показатели эффективности выполнения целевых программ в виде количественно измеримых показателей своей деятельности. Таким образом, возникает ситуация, при которой объект аудита эффективности сам устанавливает оценочные критерии, что дает ему возможность выбора нужных ему показателей, и не дает возможности реальной оценки эффективности его функционирования независимым экспертом, тем самым делая аудит эффективности бессмысленным. Поэтому установление критериев и показателей эффективности целевых программ не должно быть прерогативой самих проверяемых, а должно формироваться во внешней среде объекта контроля. При этом необходимо учитывать, что деятельность муниципального образования должна быть тесным образом увязана с развитием региона, в которых оно входит, поэтому критерии эффективности должны быть увязаны не только с целевой программой и программой развития муниципалитета, но и быть направленными на оценку степени достижения целей управления регионом. Учитывая то, что развитие регионов должно проходить в русле развития всей страны, автор приходит к выводу, что целесообразно разрабатывать общие критерии и показатели эффективности целевых программ на федеральном уровне, причем это должно быть прерогативой не исполнительной власти (которая и является объектом аудита эффективности), как в настоящее время, а законодательной. В каждой конкретной целевой программе, принятой муниципальными образованиями, они будут конкретизированы на единой основе. Это позволит не только выявлять уровень достижения целей программы для ее содействия развитию муниципалитетов, регионов и всей страны в целом, но и создаст базу для сравнения эффективности реализации программ в различных территориях.

Схема осуществления аудита эффективности целевых программ в сфере местного самоуправления отражена на рис. 3.



Рис. 3. Осуществление аудита эффективности муниципальных целевых программ

Переходя к третьему направлению – оценке качества управления муниципальным образованием в целом, необходимо отметить, что управленческая деятельность должна оцениваться в первую очередь с точки зрения достигнутого уровня развития рассматриваемой территории с учетом имеющихся ресурсов. также автор считает, что в качестве составных частей оценки при аудите данного направления необходимо использовать и результаты аудиторских проверок предприятий и учреждений данного муниципального образования: если эффективность их деятельность оценена низко, то нельзя дать высокую оценку качеству управления территорией в целом.

Схема проведения аудита эффективности муниципального образования представлена на рис. 4.

Для развития оценки экономической эффективности, по нашему мнению, целесообразно использовать мировой опыт. В этой области перспективно было бы применять отдельные процедуры финансового анализа, распространенные в зарубежных странах. Этот вид анализа, достаточно развитый в настоящее время и в коммерческом секторе РФ, направлен на оценку финансового состояния проверяемого объекта и поиск путей повышения эффективности его деятельности с учетом



имеющихся ресурсов, что и является и конечной целью аудита эффективности. Поэтому его использование не только в коммерческой, но и в бюджетной сфере представляется очень перспективным. Дополнительным аспектом применения элементов финансового анализа служит факт сближения коммерческого и бюджетного учета, и сходство бухгалтерской финансовой отчетности коммерческих предприятий и отчетности по исполнению бюджетов бюджетной системы РФ. Это дает возможность использования схемы анализа экономической эффективности муниципальных унитарных предприятий, скорректированной на особенности бюджетного учета и отчетности, и при анализе сводного баланса муниципального образования. В частности, по нашему мнению, будет интересно использование факторного анализа при оценке изменения финансового результата муниципального образования, а также анализ финансовой устойчивости территории на основе сопоставления формирования финансовых активов и материальных запасов муниципального образования и источников их образования, ее платежеспособности как способности выполнять свои финансовые обязательства, и ликвидности ее баланса как наличия оборотных средств в размере, достаточном для погашения краткосрочных обязательств.

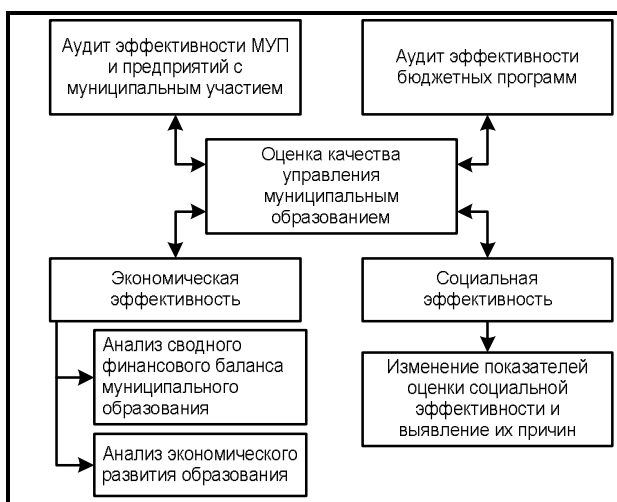


Рис. 4. Осуществление аудита эффективности муниципального образования

Дополнительно к этому при оценке экономической эффективности, по нашему мнению, необходимо использовать и уже существующие в РФ наработки, например, показатели оценки эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов [4] в части показателей, характеризующих экономическое развитие территории. При этом хочется отметить, что абсолютные показатели будут отражать в первую очередь уже существующее положение региона, достигнутое за весь период его существования, а не качество управления им при имеющейся ресурсной базе за отдельный анализируемый период. Поэтому, по нашему мнению, во время проведения анализа необходимо обращать внимание в первую очередь на изменение данных показателей по сравнению с предыдущими периодами и в контексте изменения ресурсной базы муниципального образования и сравнении выявленных изменений с колебаниями показателей иных террито-

рий, так как именно это позволит выявить качество управления за анализируемое время и сравнить его с управлением другими образованиями.

По поводу показателей социальной эффективности, по мнению автора, целесообразно использовать показатели оценки эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов<sup>7</sup>, за исключением раздела «Экономическое развитие», так как именно они, по мнению автора, отражают обязательности муниципальных образований в социальной сфере. При этом, как и при анализе экономической эффективности, необходимо давать оценку изменения данных показателей. В частности, автором предлагается определять относительные показатели социальных результатов, рассчитываемые как отношение изменения соответствующего абсолютного показателя социальной эффективности к изменению бюджетного финансирования по соответствующей статье. В дополнение к этому данное изменение целесообразно сравнивать с изменением показателей остальных территорий, а также выявлять причины данных колебаний.

Итак, можно выделить два основных направления внедрения аудита в муниципальном секторе РФ: это финансовый аудит и аудит эффективности. При этом хочется отметить, что оценка эффективности развития отдельной местности необходима для содействия развитию всей страны в целом, и именно на это должны быть направлены мероприятия аудита эффективности в муниципальных образованиях, что приводит к необходимости организации единой системы аудита эффективности на федеральном, региональном и местном уровнях, которые связаны между собой системой критериев оценки целей программ и качества управления местностями.

Внедрение муниципального аудита имеет свои особенности в зависимости от объекта проверки: муниципального унитарного предприятия, учреждения или муниципального образования в целом. К аудиту муниципальных унитарных предприятий целесообразно, по мнению автора, привлекать аудиторские организации и индивидуальных auditors, а при осуществлении аудита использовать методологию коммерческого сектора: стандарты аудиторской деятельности при проведении финансового аудита и элементы анализа финансово-хозяйственной деятельности – при аудите эффективности.

При проведении аудита муниципальных учреждений также можно использовать опыт коммерческого аудита как в части использования методологического опыта, так и при непосредственном осуществлении проверок. Аудит эффективности муниципальных учреждений целесообразно проводить путем оценки эффективности выполнения бюджетных программ с заранее заданными в них показателями эффективности.

Непосредственное же участие коммерческого сектора в осуществлении финансового аудита консолидированной отчетности не целесообразно, в то время как использование накопленного ими методологического опыта значительно облегчит осуществление аудита достоверности финансовой отчетности муниципально-образовательного образования. Для оценки качества управления муниципалитетом целесообразно было бы использовать

<sup>7</sup> Для поселений необходимо принять аналогичный список с учетом решаемых ими вопросов местного значения.

результаты аудита эффективности его учреждений и предприятий, а в дополнение к этому оценивать экономическую эффективность его деятельности исходя на основе элементов финансового анализа, а социальную – на основе сопоставления изменения социального результата с изменением финансирования.

## Литература

1. Уголовный кодекс РФ [Текст] : от 13 июня 1996 г. №63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – №25. – Ст. 2954.
2. Методические указания по оценке соответствия и качества содержания аудиторских заключений и аудиторских отчетов Типовому техническому заданию на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, и федеральных государственных унитарных предприятий, утвержденные распоряжением М-ва имущественных отношений РФ от 30 дек. 2002 г. №4521-р : распоряжение М-ва имущественных отношений РФ от 5 сент. 2003 г. №3847-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 [Текст] : постановление Правительства РФ от 22 июля 2008 г. №557 // Собрание законодательства РФ. – 2008. – №31. – Ст. 3734.
4. О реализации Указа Президента РФ от 28 апр. 2008 г. №607 «Об оценке эффективности деятельности органов местного самоуправления городских округов и муниципальных районов» [Текст] : распоряжение Правительства РФ от 11 сент. 2008 г. №1313-р // Собрание законодательства РФ. – 2008. – №39. – Ст. 4455.
5. О реестре показателей экономической эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности [Текст] : постановление Правительства РФ №23 от 11 янв. 2000 г. // Собрание законодательства РФ. – 2000. – 17 янв. – №3. – Ст. 274.
6. Об анализе финансово-экономического состояния государственных и муниципальных унитарных предприятий [Электронный ресурс] : распоряжение Департамента государственного и муниципального имущества г. Москвы от 20 июня 2000 г. №2138-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Об отмене распоряжения М-ва имущественных отношений РФ от 26 мая 2000 г. №9-р [Электронный ресурс] : распоряжение М-ва имущественных отношений РФ от 2 апр. 2002 г. №802-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Об утверждении Типового технического задания на проведение обязательного аудита организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и федеральных государственных унитарных предприятий [Текст] : распоряжение М-ва имущественных отношений РФ от 30 декабря 2002 г. №4521-р. // Российская газета. – 2003. – №32. – 19 февр.
9. Проведение аудита эффективности использования государственных средств [Текст] : стандарт финансового контроля 104 // Вестник АКСОР. – 2009. – №2. – С. 146-157.
10. Грачева М.В. Внутренний контроль и аудит в органах государственного управления развитых стран [Текст] . / М.В. Грачева. – М. : ИМЭМО РАН, 2008. – 72 с.
11. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] : учеб. / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М. : Велби, 2002. – 424 с.
12. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь [Текст] : национальный стандарт РФ ГОСТ Р ИСО 9000-2008. – М. : Стандартинформ, 2009. – 30 с.
13. О размещении заказов на поставки товаров, выполнении работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд. Федеральный закон №94-ФЗ от 21.07.2005. // Собрание законодательства РФ, 25.07.2005. №30 (Ч. 1). Ст. 3105.

## Ключевые слова

Муниципальный аудит; финансовый аудит; аудит эффективности; муниципальные унитарные предприятия; муниципальные учреждения; муниципальные образования; финансовый анализ; отчетность; экономическая эффективность; социальная эффективность.

*Шинкарева Ольга Владимировна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы статьи очень высока. Развитие муниципального аудита позволит не только повысить качество информационного обеспечения, отражающего положение муниципального образования, тем самым облегчить контроль финансовых потоков в муниципалитете, но и дает возможность анализа системы управления муниципальными финансами и формирования на этой основе комплекса мер по повышению качества управления.

Научная новизна и практическая значимость. В статье раскрывается специфика внедрения муниципального аудита в зависимости от объекта проверки – муниципального унитарного предприятия, муниципального учреждения или муниципального образования в целом. Для каждого из перечисленных объектов предложены конкретные пути внедрения аудита на основе использования методов финансового анализа и оценки целевых программ. Это позволяет внедрить аудит на местном уровне с учетом специфики объекта проверки, поэтому выводы и предложения автора содержат новые научные положения и имеют определенную ценность.

Вместе с тем было бы полезно привести в статье хотя бы некоторые примеры отечественной практики, отражающие опыт внедрения муниципального аудита по конкретным направлениям.

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

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

## 4.8. ABOUT INTRODUCTION OF MUNICIPAL AUDIT TO ECONOMY

O.V. Shinkareva, Candidat of Economic Sciences, Docent of «Finance and Branch Economy»

*Russian Academy of public service at the president of Russian Federation*

Perspective directions of introduction of municipal audit in Russian economy are considered. Two basic directions of its introduction are allocated: financial audit and efficiency audit. Features of audit development (depending on object of check: the municipal unitary enterprise, organization or municipal union as a whole) are considered.

## Literature

1. The criminal code of the Russian Federation // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 17.06.1996, №25. Art. 2954.
2. Methodical instructions on conformity assessment and qualities of the maintenance of audit opinions and audit reports to the Sample technical project on carrying out of statutory audit of the organizations, in authorized capitals the state ownership share constitutes not less than 25 percent, and the federal state unitary enterprises, confirmed by the order of the Ministry of property relations of the Russian Federation from 30.12.2002 №4521-p. The order of the Ministry of property relations of the Russian Federation from 05.09.2003 №3847-p. // URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=44293> (circulation date: 24.02.2010).
3. About modification of the federal rules (standards) of auditor activity confirmed by the Governmental order of the Russian

- Federation from 23.09.2002 №696. The governmental order of the Russian Federation from 22.07.2008 №557. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 04.08.2008, №31. Art. 3734.
4. About realization of the Presidential decree of the Russian Federation from 28.04.2008 №607 «About a performance evaluation of activity of local government of city districts and municipal areas». The order of the Government of the Russian Federation №1313-p from 11.09.2008. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 29.09.2008. №39. Art. 4455.
  5. About the register of indicators of cost efficiency of activity of the federal state unitary enterprises and the open joint stock companies which shares are in the federal property. The governmental order of the Russian Federation №23 from 11.01.2000. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 17.01.2000. №3. Art. 274.
  6. About the analysis of a financial and economic condition of the state and municipal unitary enterprises. The order of Department of the state and municipal property of Moscow №2138-p from 20.06.2000. // URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=MLAW;n=41253> (circulation date: 21.02.2010).
  7. About cancellation of the order of the Ministry of property relations of the Russian Federation from 26.05.2000 №9-p. The order of the Ministry of property relations of the Russian Federation №802-p from 02.04.2002. // URL: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=36964;page=esse> (circulation date: 22.02.2010).
  8. About the statement of the Sample technical project on carrying out of statutory audit of the organizations, in authorized capitals the state ownership share constitutes not less than 25 percent, and the federal state unitary enterprises. The order of the Ministry of property relations of the Russian Federation №4521-p from 30.12.2002. // The Russian newspaper. – 2003. – №32. – 19<sup>th</sup> February.
  9. Carrying out of audit of efficiency of use of public funds. The financial screening standard 104. // Bulletin ACSOR. – 2009. – №2. – P. 146-157.
  10. M.V. Gracheva. Internal control and audit in state bodies of developed countries. / M.V.Gracheva. – M.: IMEMO RAN, 2008. – 72 p.
  11. V.V. Kovalev. Analysis of enterprise economic activities: the textbook. // V.V.Kovalev, O.N.Volkova.– M.: Velbi, 2002. – 424 p.
  12. Quality management systems. Substantive provisions and the dictionary: the national standard of the Russian Federation GOST P ISO 9000-2008. – M.: Standartinform, 2009. – 30 p.
  13. About order placement on deliveries of the goods, accomplishment of works, rendering of services for the state and municipal needs. The federal act №94-FZ from 21.07.2005. // Meeting of the legislation of the Russian Federation, 25.07.2005. №30 (P.1). Art.3105.

### Keywords

Municipal audit; financial audit; efficiency audit; municipal unitary enterprises; municipal authorities; local government; financial analysis; the reporting; economic efficiency; social efficiency.