Методология, методика и организация императивного контроля

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Рожкова, Надежда Константиновна  
  
**Год:**

2006

**Автор научной работы:**

Рожкова, Надежда Константиновна

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

370

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Рожкова, Надежда Константиновна

Введение

Глава 1. Методология императивного контроля

1.1. Генезис финансового контроля в России

1.2. Концепция императивного контроля

1.3. Принципы, формы и виды императивного контроля

1.4. Оценка эффективности императивного контроля

Глава 2. Методическое обеспечение и организация императив- 94 ного контроля

2.1. Нормативно-правовое обеспечение императивного 94 контроля

2.2. Система методов императивного контроля

2.3. Анализ методик проведения контроля за деятельно- 124 стыо государственных унитарных предприятий

Глава 3. Анализ практики контроля деятельности унитарных предприятий (на примере государственных унитарных предприятий Дальневосточного федерального округа)

3.1. Характеристика объекта и субъектов императивного 140 контроля

3.2. Организация контроля деятельности унитарных 157 предприятий государственными органами

3.3. Порядок проведения контроля деятельности унитар- 171 ных предприятий специализированными организациями

3.4. Особенности проведения аудита унитарных предприятий

Глава 4. Становление и формирование основ нормативного регулирования императивного контроля

4.1. Формирование правового пространства императивного контроля в рамках совершенствования финансового контроля

4.2. Стандартизация императивного контроля

Глава 5. Методические подходы к осуществлению императив- 235 ного контроля

5.1. Предварительный этап императивного контроля

5.2. Процедуры проведения императивного контроля 245 Заключение 259 Список используемых источников 267 Приложения

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Методология, методика и организация императивного контроля"

Актуальность темы

Преобразования экономических отношений между хозяйствующими субъектами и государством в современных условиях хозяйствования предопределяют необходимость качественного изменения всех функций, методов и рычагов управления. В условиях рыночной экономики особое место принадлежит финансовому контролю как методу формирования достоверной информации о результатах деятельности хозяйствующих субъектов, позволяющей оценить эффективность их деятельности, соблюдение установленных правил ведения хозяйства и выполнения обязательств перед государством и партнерами. Финансовый контроль призван защищать законные финансовые интересы страны и каждого гражданина, а также содействовать проведению принятой государственной финансовой политики.

Государственный финансовый контроль, являясь одной из важнейших функций государственного управления, должен обеспечить контроль поступления налогов и неналоговых доходов в бюджеты всех уровней, рациональное и целевое использование бюджетных средств при реализации федеральных, региональных и местных программ развития народного хозяйства и обеспечения современного стандарта уровня жизни населения страны. Особой задачей государственного финансового контроля является оценка использования государственного имущества, переданного в хозяйственное ведение унитарным предприятиям, находящегося в оперативном управлении бюджетных учреждений и долевой собственности акционерных обществ.

Активизация инвестиционной деятельности государства приводит к росту государственного имущества, что предполагает организацию контроля за его использованием и оценку эффективности деятельности субъектов хозяйствования, в распоряжении которых оно находится. Этим определяется тот факт, что в нормативных документах, регламентирующих государственный финансовый контроль, все чаще подчеркивается необходимость контроля за использованием не только бюджетных средств, но и государственного имущества. При этом направленность финансового контроля связывается как с проверкой целевого распределения бюджетных средств, так и с эффективностью (результативностью, производительностью) их использования.

Особое значение при организации государственного финансового контроля имеет контроль за бюджетными средствами, направленными в коммерческие организации в форме целевого финансирования при исполнении государственных заказов и государственной помощи, выделяемой на поддержку регионообразую-щих и соцнальнозначнмых организаций. Важно, чтобы при разработке концепции государственного финансового контроля были учтены новые его объекты.

В условиях рыночной экономики существенное изменение претерпели субъекты финансового контроля: активно работает Счётная палата РФ и ее региональные подразделения; изменился порядок работы контрольно-ревизионных подразделений органов исполнительной власти; оформился рынок аудиторских услуг, оказываемых независимыми экспертами - аудиторами; возникли новые формы специального контроля.

Анализ деятельности контрольных органов свидетельствует, что развитие государственного финансового контроля в настоящее время идет в двух направлениях:

- расширение объектов контроля;

- интеграция форм контроля на основе привлечения независимых экспертов - аудиторов.

Поскольку в современной России суммарное число получателей средств из бюджетов различных уровней, а также хозяйствующих субъектов, использующих в своей деятельности государственное имущество, составляет более 3,5 млн., необходим особый контроль (который назван нами императивным) за формированием и использованием государственной собственности, поскольку последняя создается на публичные средства и используется на публичные цели. Контроль за государственной собственностью имеет несколько аспектов. С одной стороны, государство, являясь единственным субъектом публичной власти, устанавливающим нормы хозяйственного законодательства, формирует институциональные объекты, обеспечивающие решение различных задач, к числу которых относятся поддержание обороноспособности, развитие науки и культуры, здравоохранения и образования. С другой стороны, государство, являясь одним из субъектов рынка, объекты собственности которого функционируют в коммерческом секторе экономики, подчиняется установленным нормам и правилам, направленным на структурное развитие объектов государственной собственности путем формирования соответствующих конкурентных структур.

В этих условиях особое значение имеет государственный финансовый контроль за государственными унитарными предприятиями (ГУП), поскольку конкретное предназначение этих предприятий связано с решением задач обеспечения безопасности Российской Федерации, а также социальных и научных задач, касающихся непосредственно государственных интересов.

В отличие от государственных учреждений унитарные предприятия работают в коммерческом режиме и получают государственную собственность в хозяйственное ведение, что дает им право самостоятельно распоряжаться ею, включая совершение операций по отчуждению основных средств, кроме недвижимого имущества, т.е. широта прав унитарных предприятий приближает их к режиму функционирования коммерческих организаций. Это позволяет считать государственные унитарные предприятия особым объектом государственного финансового контроля, требующим специальных методов контроля за их деятельностью.

Актуальность этой проблемы усугубляется в связи с тем, что доходы бюджета от деятельности таких предприятий не имеют тенденции к росту. Многие из них находятся на гране банкротства. Другие пытаются провести реструктуризацию, перепрофилирование производства, что требует серьезных инвестиций. В этих условиях контроль за их деятельностью особенно необходим. Нормативная база контроля за предприятиями государственной формы собственности недостаточно разработана, эффективность контроля над государственным имуществом низкая.

Отсутствие специальных работ по методологии, методике и организации контроля над деятельностью хозяйствующих субъектов с государственной формой собственности ослабляет объективную оценку эффективности использования государственного имущества, порождает непроизводительные затраты, снижает эффективность использование средств, выделяемых на социальные программы.

Официальная концепция становления контроля государственной собственности в России находится на стадии формирования. Методология и методика контроля па уровне хозяйствующих субъектов разработана не достаточно полно, в организации контроля деятельности предприятий государственной формы собственности есть много нерешенных вопросов.

К проверке предприятий с государственной формой собственности в России в настоящее время широко привлекаются аудиторские фирмы. Однако организация и методика проведения аудиторских проверок таких предприятий имеет определенные особенности, что также должно найти отражение в нормативных документах, регламентирующих контроль их деятельности.

• Актуальность обоснования методологии и методики организации финансового контроля деятельности государственных унитарных предприятий возрастает в связи с принятием решений об их приватизации и преобразовании в акционерные общества.

В настоящее время установлен порядок проведения обязательной аудиторской проверки ГУП, разработаны специальные методики проведения аудита бухгалтерской отчетности таких предприятий. В то же время задача повышения качества аудиторских проверок таких предприятий является первоочередной при условии расширяющейся независимости аудиторских организаций, все более широкого внедрения в практику аудита эффективности, укрепления системы внутреннего контроля.

Следовательно, в настоящее время достаточно серьезные изменения претерпевают как объект контроля, так и контрольные органы. В этой связи теоретическая и методологическая разработка проблемы организации контроля деятельности предприятий государственной формы собственности является актуальной задачей, имеющей важное научное и практическое значение.

Разработанность темы исследования

Проблема организации финансового контроля всегда была объектом пристального внимания отечественных и зарубежных исследователей. Она изучалась с разных сторон - при организации и оценке эффективности управления, с позиции оценки эффективности использования финансовых ресурсов, при разработке форм, методов и процедур финансового контроля.

В советские годы в условиях государственной формы собственности и централизованной системы управления в работах A.A. Андреева, И.В. Барсукова,

A.M. Бирмана, В.Г. Васильева, Н.Р. Вейцмана, В.И. Видяпина, Э.А. Вознесенского, М.А. Карасик, H.A. Ширкевич и других была глубоко разработана методология и методика организации государственного финансового контроля. Многие положения этих научных исследований актуальны и в настоящее время.

Вопросы становления эффективной системы государственного финансового контроля вновь стали обсуждаться в научной литературе в конце 90-х годов прошлого века и начале XXI века. Разные аспекты государственного финансового контроля в условиях перехода к рыночным отношениям освещены в работах H.A. Белобжецкого, Ю.А. Данилевского, В.А. Жукова, Н.П. Ефимовой, Ю.М. Итки-на, A.B. Крикунова, Н.В. Лазарева, Т.Г. Нестеренко, С.П. Опенышева, В.Г. Панскова, В.М. Родионовой, А.Н. Саунина, C.B. Степашина, П.В. Черноморда,

B.И. Шлейникова, С.О. Шохина и других. Значительный вклад в разработку управленческого аспекта финансового контроля внес В.В. Бурцев. История развития финансового контроля подробно описана А.Г. Андреевым и Д.В. Никольским.

В условиях централизованного управления экономикой в СССР сложилась собственная научная школа и накоплен большой практический опыт методики контрольно-ревизионной работы. Необходимость развития методологии и организации контрольно-ревизионной работы в условиях рыночной экономики обоснована в исследованиях Н.Г. Белова, Н.Ф. Волкова, Ю.Л. Данилевского, И.М. Дмитриевой, М.В. Мельник, JI.H. Овсянникова и других авторов. Вопросы управления федеральной собственностью в условиях переходной экономики детально рассмотрены В.В. Бандуриным и В.Ю. Кузнецовым.

Научные основы становления и развития независимой формы финансового контроля - аудита заложены в исследованиях зарубежных ученых: Р. Адамса, Э. Apenca, Дж. Лоббека, Ф. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейми, М.В. Хирша, Дж. Робертсона.

Процесс зарождения, становления и развития аудита в России и его роли в системе финансового контроля исследован О.В. Голосовым, Е.М. Гуцайтом, П.И. Камышановым, М.В. Мельник, АЛО. Петровым, В.И. Подольским, A.A. Савиным, В.П. Суйцем, J1.B. Сотниковой, А.Д. Шереметом и другими.

В настоящее время широкое освещение получил зарубежный опыт организации финансового контроля, проанализирована общая организационно-методическая основа финансового контроля - Декларация руководящих принципов контроля, принятая международной организацией высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в г. Лима. Оценена эффективность организации финансового контроля, подробно описаны структура, задачи и функции финансового контроля различных уровней, система их координации и взаимосвязи. Введена в оборот дефиниция «аудит эффективности» как один из наиболее перспективных и социально значимых видов контрольной деятельности, в результате которого проверяется не только законность и целевая направленность, но и эффективность затрат финансовых ресурсов с позиции общегосударственных задач.

Более 10 лет назад образована Счётная палата России, как орган независимого финансового контроля, который работает в тесном контакте и на основе принципов международных организаций финансового контроля.

Достаточное внимание уделяется правовым аспектам финансового контроля, регламентам государственного финансового контроля, организационно-функциональным стандартам контрольной деятельности.

В экономической литературе формируются предложения по совершенствованию финансового контроля, включая вопросы изменения статуса органов государственного финансового контроля, их функций и прав, исключения дублирования контрольных функций и совершенствования внутренней организации контрольных мероприятий. В частности, Бурцев В.В. предложил направления развития государственного финансового контроля путем совершенствования его нормативной базы; Данилевский Ю.А., Овсянников JI.H. проанализировали этапы становления государственного финансового контроля и наметили основные направления его развития; Ефимова Н.П. сформировала теорию и обобщила практику государственного финансового контроля. Результаты научных исследований таких ученых как Жуков В.А., Опенышев С.П., Петров А.П., Степашин C.B., Столяров Н.С., Шохин С.О. легли в основу организации процедур, правил и стандартов контрольной деятельности государственные органов России.

Теоретико-методологические аспекты организации государственного финансового контроля дискутируются и активно ставятся, однако решение этих проблем затягивается. До сих пор не принят «Закон о государственном финансовом контроле» или Концепция его развития. Это объясняется недостаточной разработанностью теоретико-методологических вопросов и ряда новых направлений контроля, в частности организации финансового контроля деятельности предприятий с государственной формой собственности. Научные исследования по организации контроля деятельности таких предприятий носят несистемный характер, а контроль часто отождествляется с государственным финансовым контролем за бюджетными организациями или, наоборот, с аудитом коммерческих организаций.

Недостаточная разработанность теоретико-методологических аспектов и организации финансового контроля деятельности государственных унитарных предприятий определила актуальность, цели и задачи, структуру исследования.

Цель диссертационного исследования

Цель диссертации состоит в обосновании методологии, разработке методики и организации императивного контроля.

В рамках общей цели выделены следующие подцели и задачи.

Подцель 1 - обоснование теоретических положений императивного контроля, включающая следующие задачи:

- формирование концепции императивного контроля;

-на основе изучения роли и значения финансового контроля в рыночной экономике и анализа его генезиса разработка понятийного аппарата «императивного контроля»;

-позиционирование императивного контроля как особого вида государственного финансового контроля;

- определение объектов и субъектов императивного контроля.

Подцель 2 - разработка методологии императивного контроля, которая включает следующие задачи:

- обоснование принципов и критериев императивного контроля; -определение объектно-субъектных отношений в системе императивного контроля;

- выбор специфических методов императивного контроля; -разработка критериев оценки эффективности и качества императивного контроля.

Подцель 3 - разработка методики и организации контроля за деятельностью государственных унитарных предприятий, которая включает следующие задачи:

- анализ нормативно-правового обеспечения контроля ГУП и его стандартизации;

- совершенствование конкретных правил контрольной деятельности с учетом задач и направлений контроля ГУП;

- разработка рекомендаций по методике аудита ГУП с учетом особенностей их организационных структур и сегментов бизнеса;

- обоснование механизма оценки стоимости услуг аудита ГУП; -организация аудита ГУП, включая планирование, проведение аудита но существу и контроля за качеством аудиторских проверок. Объект и предмет исследования

Объектом исследования является императивный контроль. Предметом исследования выступает методология, методика и организация контроля за деятельностью государственных унитарных предприятий. Теоретическая и методологическая основа исследования Теоретической и методологической базой исследования является системный анализ регулирования финансового контроля на основе изучения законодательных актов, Указов Президента Российской Федерации, Постановлений правительства, нормативно-методических и инструктивных документов, трудов западных и российских ученых, общей и специальной литературы по управлению, контролю, аудиту, бухгалтерскому учету и анализу.

Исследование выстроено на конкретных приложениях методологии общенаучных методов познания к проблемам развития теории и методики контроля - системного анализа, дедукции и индукции, абстракции, систематизации и обобщения. В качестве специальных методов исследования применялся метод логического моделирования объектов исследования, структурных группировок, сравнения, факторного анализа, диагностики, экспертных оценок, тестирования, опросов, сценариев и другие современные эвристические методы экономического анализа.

При проведении исследования использовались официальные доступные для широкой общественности материалы Министерства финансов РФ, Счетной палаты РФ и ряда контрольных органов Дальневосточного федерального округа; опыт работы соискателя в аудиторской фирме ООО АКФ «Дальрегиоаудит», Дальневосточной Палате аудиторов, участие в проверках унитарных предприятий Дальневосточного федерального округа.

Исследование выполнено в рамках п. 2.1. «Методология и технология аудита», п. 2.4. «Методология разработки программ аудита и плана проверок» Паспорта специальностей ВАК (экономические науки) по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика».

Научная новизна исследования состоит в разработке комплекса теоретико-методологических и методических положений императивного контроля, рассматриваемого как особый вид финансового контроля за использованием государственной собственности, находящейся в хозяйственном ведении ГУП.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты, которые выносятся на защиту:

1. Обоснованы теоретические позиции императивного контроля:

- более полно раскрыты определения «финансового контроля», «государственного финансового контроля», «системы финансового контроля», представленные в нормативных документах и научной литературе, показана взаимосвязь и отличия;

- систематизированы объекты и задачи финансового контроля, что позволяет выделить особый вид контроля над эффективностью использования государственного имущества - императивный;

-разработана концепция императивного контроля, которая содержит представление о системе и механизме контроля за использованием материально-вещественных и финансовых ресурсов предприятий с государственной формой собственности, адекватная рыночным условиям;

-определено понятие императивного контроля, который рассматривается как целенаправленная деятельность контрольных государственных органов и независимых экспертов по проверке функционирования предприятий государственной формы собственности, включая контроль за соответствием деятельности законодательству Российской Федерации, нормам и правилам, установленным государством; сохранностью государственной собственности и предоставлениемдостоверной, прозрачной и полной финансовой отчетности, дающей представление о финансовых результатах, имущественном состоянии и эффективности деятельности предприятия.

2. Сформированы методологические основы императивного контроля:

-обосновано содержание императивного контроля как системы, представляющей собой целостную совокупность объективно и закономерно расположенных взаимосвязанных и взаимодействующих между собой элементов, каждый из которых специфически характеризует составляемое ими целое: формы и методы, объекты и субъекты императивного контроля;

-раскрыты формы субъектно-объектных отношений при императивном контроле;

-уточнено содержание принципов: «независимость», «объективность», «гласность» «компетентность», финансового контроля и предложено введение в практику императивного контроля дополнительных принципов (законность и системность);

-предложена трехуровневая группировка императивного контроля: государственный, ведомственный и аудиторский; первый уровень состоит из бюджетного, налогового, таможенного и имущественного контроля; второй уровень включает в себя контроль со стороны банков и социальных фондов; третий уровень реализуется при проведении аудиторских проверок, которые осуществляются независимыми экспертами (аудиторами);

-обоснованы критерии оценки эффективности императивного контроля, включая тесное взаимодействие объекта и субъекта контроля, четкость взаимодействия функций контроля и их локализацию в высших органах управления, временную определенность принятия решений и матричную увязку их с принципами.

3. Разработан инструментарий организации императивного контроля:

- с учетом сложившейся нормативной базы императивного контроля обосновано его правовое пространство и основные направления;

- уточнены стандарты, определяющие цель и основные принципы контроля; требования к профессиональному уровню работника контрольных органов, осуществляющего императивный контроль; планирование; систему доказательств и документации, используемых при проверке ГУП по существу; организации контроля качества;

-разработаны стандарты «Контроль эффективности использования имущества унитарных предприятий» и единый стандарт аудита «Особенности аудита государственных унитарных предприятий», как основа специального механизма императивного контроля;

- уточнен порядок проведения открытого конкурса по обязательному аудиту унитарных предприятий, в основу которого положено выполнение четырех условий: предлагаемая методика осуществления аудиторской проверки, общая и профессиональная характеристика аудиторской организации, квалификация и опыт специалистов, анализ финансового состояния аудиторской фирмы;

- разработана методика формирования стоимости услуг на проведение аудиторской проверки унитарных предприятий, в качестве критерия оценки которых выбраны три группы показателей: масштаб производства, стоимость основных средств и финансовые показатели;

-предложена методика проведения аудита унитарных предприятий, которая, наряду с проверкой достоверности отчетности, включает оценку сохранности имущества организации, анализ эффективности его использования, оценку финансового состояния и организацию управления унитарным предприятием;

-определены критерии оценки качества аудиторских заключений по проверке унитарных предприятий, и предложена балльная оценка каждой выполненной задачи по аудиту унитарных предприятий.

Практическая значимость работы состоит в том, что методологические и методические рекомендации ориентированы на широкое практическое использование и будут способствовать повышению качества аудиторских проверок и формированию достоверной, прозрачной информативной отчетности ГУП. Предлагаемая концепция императивного контроля отвечает современным условиям хозяйствования и наиболее полно удовлетворяет запросы как собственников, так и работников, осуществляющих контроль.

Самостоятельное практическое значение имеют:

- рекомендации по разработке методики конкурсного отбора аудиторских организаций на проведение аудита унитарных предприятий;

- методика формирования стоимости аудиторских услуг;

- предложенная структура технического задания на проведение аудиторских проверок унитарных предприятий;

- методика проведения аудиторской проверки ГУП;

- критерии оценки качества аудиторских отчетов.

Результаты, полученные в ходе исследования, будут способствовать развитию теории и практики государственного финансового контроля с учетом традиций контрольной работы в России.

Материалы диссертационного исследования могут быть использованы при подготовке и переподготовке кадров в рамках проведения занятий по дисциплинам «Государственный финансовый контроль», «Аудит», «Практический аудит»,

Внутрифирменные стандарты аудита».

Внедрение и апробация результатов проведённого исследования

Предложения, разработанные в диссертации, имеют практическое значение. Рекомендации по разработке методики конкурсного отбора аудиторских организаций на проведение аудита унитарных предприятий прошли экспериментальную проверку в территориальном управлении Федерального агентства по управлению федеральным имуществом по Дальневосточному федеральному округу. Методика формирования стоимости аудиторских услуг, сформулированная в работе, нашла применение в деятельности аудиторской фирмы ООО АКФ «Дальрегиоаудит» (г. Хабаровск).

Материалы диссертационного исследования используются в учебном процессе но дисциплинам «Аудит», «Практический аудит», «Ревизия и контроль», «Государственный финансовый контроль», «Внутрифирменные стандарты аудита», а также специальных курсах по аудиту и финансовому контролю студентам, магистрантам и слушателям Института государственной службы Финансовой академии при правительстве РФ.

Полученные теоретические и методологические результаты докладывались на международных и региональных форумах, конференциях, семинарах, в том числе на 1-м Международном форуме «Актуальные проблемы современной науки» (Самара, 2005), на Международной научно-практической конференции «Финансовые проблемы РФ и пути их решения: теория и практика» (Санкт-Петербург, 2004), па Международной научно-практической конференции «Проблемы функционирования финансовой системы страны и пути их решения» (Ижевск, 2004), на Международной научно-практической конференции «Развитие взаимодействий в правовом и экономическом пространстве стран АТР: формальный и неформальный аспект» (Хабаровск, 2003), на Международном форуме по проблемам пауки, техники и образования. (Москва, 2001), на региональной научно-практической конференции «Управленческий учет в условиях рыночной экономики» (Хабаровск, 2001), на региональной научно-практической конференции «Проблемы реформирования бухгалтерского учета, аудита и статистики» (Хабаровск, 2001), на региональной научно-практической конференции преподавателей и научных работников «Проблемы бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и экономического анализа в условиях реформирования российской экономики» (Красноярск, 2001).

Публикации

Основные результаты исследования нашли отражение в печатных работах, в том числе в 4-х монографиях: «Аудит и анализ как методы системного контроля» (2001 г.), «Императивный аудит» (2001 г.), «Управление и императивный контроль: проблемы и решения» (2001 г.), «Теоретические и методологические аспекты организации императивного и превентивного контроля» (2005 г.), в научных статьях, опубликованных в ведущих экономических изданиях страны и региональных научных изданиях.

Общий объем публикаций, принадлежащих автору - 57,9 п.л.

Объем и структура работы

Цель и задачи исследования предопределили структуру работы. Структурно диссертационная работа состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы из 256 наименований, 25 приложений. Она изложена на 370 страницах, включает 36 таблиц, 37 рисунков.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Рожкова, Надежда Константиновна

заключение бывает:

• безусловно положительным;

• модифицированным.

Безусловно положительное заключение оформляется в случае максимально полной увязки обследованной документации с требованиями действующего законодательства. Оно отражает мнение аудитора, не обнаружившего существенных признаков нарушений, о которых следует упомянуть в выводах о качестве бухгалтерской отчётности, её полноте и соответствии нормативным актам.

Модифицированное аудиторское заключение составляется при одном из следующих условий: если не был получен достаточный объём информации или имеются разногласия с руководством предприятия по вопросам учётной политики. Оно может:

1) отражать мнение аудитора о высоком качестве представленной документации, но с оговорками по замеченным недостаткам;

2) отражать мнение аудитора о наличии существенных нарушений, не позволяющих дать положительную оценку бухгалтерской отчётности.

Нарушения признаются существенными в тех случаях, когда:

• показатели активов, денежных обязательств и собственного капитала в отчётности отличаются от данных, установленных аудитором, более чем на 15 %;

• предоставленных сведений недостаточно для формирования выводов.

При очень малом объёме исследуемой информации аудитор может отказаться от выдачи заключения. Все утверждения аудитора, представленные в выводах, должны быть аргументированы.

При анализе аудиторских заключений, выданных предприятиям, являющихся объектами исследования, выявлено, что безусловно положительное аудиторское заключение выдано в 2004 г. 31 предприятию (53,4 %), в 2003 г., соответственно, 25 предприятий (43,1 %). Отрицательных заключений и отказа от его выдачи как в 2003 г., так и в 2004 г. не выявлено (таблица 30).

Проверка качества проведения обязательного аудита проводится специальной комиссией, создаваемой в установленном порядке федеральной службой имущественных связей на основе Методических указаний. [66]

Комиссия производит оценку соответствия содержания аудиторских заключений и отчётов на основе специальных тестов в форме ответов «да» либо «нет» на поставленные вопросы и подсчёт полученных ответов. Заключение и отчёт считаются подготовленными в соответствии с техническим заданием при наличии ответов «да» 90 и более процентов из общей совокупности.

Таблица - 30 Виды выданных аудиторских заключений организациям, являющихся объектами исследования

2003 г. 2004 г.

Вид аудиторского заключения Количество предприятий В процентах к итогу Количество предприятий В процентах к итогу

Безусловно положительное 25 43,1 31 53,4

Модифицированное 33 56,9 27 46,6

• положительное с оговорками 33 56,9 27 46,6

• отрицательное 0 0 0 0

Отказ от выдачи заключения 0 0 0 0

Итого 58 100 58 100

Думается, что требования считать критериями качества проведенного аудита заполнение таблиц, предусмотренных приложениями к техническому заданию, и соблюдение порядка изложения результатов по проверке указанных в техническом задании проблемных областей, не целесообразно, поскольку применение этих критериев приводит к субъективной оценке качества аудиторских проверок.

Необходимо представленные аудиторами заключения (отчёты) проверять на основе заранее разработанных единых требований. Поэтому, разработка эффективной методики оценки качества аудиторских отчётов безусловно необходима; этому вопросу будут посвящены следующие разделы работы.

Глава 4. Становление и формирование основ нормативного регулирования императивного контроля

4.1. Формирование правового пространства императивного контроля в рамках совершенствования финансового контроля

Повышение эффективности финансового контроля возможно в рамках единого правового и экономического пространства, при надлежащем правовом обеспечении его деятельности. Однако, как отмечено в предыдущих разделах работы, одна из основных составляющих системы контроля - его законодательная база -всё больше отстает от экономической реальности, задач государства в финансовой сфере.

В этих условиях требуется создание стройной системы финансового контроля, основанной на единых подходах и принципах организации, которая обеспечит единообразие контроля за государственными и муниципальными средствами во всей финансовой системе.

Чтобы система государственного финансового контроля (ГФК) действовала слаженно и эффективно, она должна включать следующие элементы:

• правовую, прежде всего, законодательную базу, соответствующую современному экономическому и государственному устройству Российской Федерации;

• органы государственного финансового контроля и органы государственной власти, наделенные отдельными контрольными функциями;

• узаконенные порядок и методы осуществления государственного финансового контроля.

Эти элементы, рассмотренные в главе 3, в настоящее время существуют, но имеют ряд значительных недоработок.

Вопросами государственного финансового контроля в России занимаются различные организации. Действующим законодательством определен круг организаций, осуществляющих отдельные функции государственного контроля: Счётная палату Российской Федерации, Министерство финансов Российской Федерации в лице Федерального казначейства, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора и Федеральная налоговая служба; Центральный банк Российской Федерации;' Федеральная таможенная служба; контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, а также на иные органы, осуществляющие контроль поступления и расходования средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов. [44]

В настоящее время отсутствует координация деятельности контролирующих органов, не существует единой информационной и методологической базы, что, безусловно, снижает эффективность государственного финансового контроля, затрудняет достижение поставленных целей.

Сформированная в России система органов государственного финансового контроля, не имеет полной аналогии ни с одной страной. Например, в США круп-нейщий контрольно-финансовый орган - главное контрольно-финансовое управление (ГКФУ), созданное еще в 1921 г., подчиняется законодателям. Оно имеет доступ практически ко всем финансовым документам министерств и ведомств. По поручению палат и комиссии конгресса или его отдельных членов ГКФУ может осуществлять оценку результативности государственных программ и деятельности федеральных ведомств; проводить специальные обследования и проверки обоснованности цен на продукцию, финансово-экономических аспектов контрактов министерства обороны.

Второй важнейший контрольный орган в США - административно-бюджетное управление (АБУ), которое входит в состав исполнительного управления президента. К числу ключевых функции АБУ относятся выработка рекомендаций президенту по вопросам финансовой и экономической политики, подготовка проекта бюджета, контроль за его исполнением, оценка эффективности организационных и управленческих структур исполнительной власти, контроль за осуществлением федеральных программ, координация деятельности министерств и ведомств, подготовка рекомендаций по законопроектам, принимаемым конгрессом, исполнительных приказов и других нормативных актов президента, информирование президента о деятельности госучреждений, обзор законодательства, принимаемого в штатах и на местах и т.д.

Во Франции выявление и предотвращение бюджетно-финансовых злоупотреблений возложено на Счётную палату - одно из старейших государственных учреждений в стране. Она является судебной инстанцией, осуществляющей общий контроль за государственными финансами. Такого же рода контроль в коммунах, департаментах и регионах за местными государственными учреждениями осуществляется региональными Счётными палатами. Решения этих палат могут быть обжалованы в Счётную палату Франции, которая контролирует финансовую деятельность административных институтов, вскрывает их ошибки и упущения, наносящие ущерб государственным финансам. Палата проверяет, в частности, надлежащее использование кредитов, фондов и ценностей, управление которыми поручено государственным службам и другим официальным юридическим лицам,

осуществляет также контроль за различными учреждениями в области социального обеспечения, счетами государственных предприятий и их филиалами, а также, в некоторых случаях, частных юридических лиц, пользующихся финансовой помощью государства.

Другими органами государственного контроля во Франции являются генеральная инспекция финансов и генеральная инспекция администрации. Её функциями является осуществление высшего контроля за персоналом, службами, учреждениями и органами, находящимися в подчинении министерства внутренних дел или под контролем префектов, даже если они также попадают под контроль какого-либо другого государственного контролирующего органа.

В Великобритании функции контролирующего бюджетно-финансового органа, действующего от лица парламента, выполняет национальное контрольно-ревизионное управление (НКРУ). А в республике Корея высшим органом государственного контроля является ведомство финансового контроля и инспекций, подчиненное президенту республики. Основной обязанностью ведомства является контроль финансово-хозяйственной деятельности 25 министерств и ведомств республики и подчиненных им 4,5 тыс. организаций, финансируемых из государственного бюджета. [232]

Хотя действующее законодательство РФ относит к органам государственного финансового контроля целый ряд министерств и ведомств, однако, кроме Счётной палаты и Министерства финансов Российской Федерации, их нельзя относить к контролирующим органам, поскольку они, согласно действующему законодательству, в части контрольных функций могут обслуживать, главным образом, свои ведомственные интересы. [170]

Функции Счётной палаты и Министерства финансов России, как уже было указано, в определенной мере переплетаются. В настоящее время основные полномочия предварительного контроля закреплены за Счётной палатой, которая осуществляет экспертизу важных законопроектов финансового характера и подготовку заключений на очередной год.

Текущий государственный контроль осуществляется на уровне исполнения бюджета, и реализуется исключительно казначейскими органами, входящими в систему Минфина России.

Последующий контроль в настоящее время является сферой деятельности Счётной палаты, службы финансово-бюджетного надзора Минфина России, ревизионных аппаратов главных распорядителей бюджетных средств и казначейских органов и Главного контрольного управления Президента РФ.

Думается, что функции Счётной палаты и Министерства финансов России необходимо четко разграничить. Такое разграничение целесообразно отразить в Единой концепции государственного финансового контроля. Однако проблема разработки такой концепции существует достаточно давно. Позиции Счётной палаты и Министерства Финансов России, касающиеся организации и ведения государственного финансового контроля значительно разнятся. Не один раз различные варианты проектов Концепции рассматривались и обсуждались на различных уровнях власти. Счётная палата и Минфин России неоднократно предпринимали попытки совместить свои позиции. До настоящего времени выработка согласованного варианта Концепции является открытым вопросом, решение которого требует значительных усилий. В результате существует два подхода к его решению: один предлагается Счётной палатой, другой - Минфином России. [176]

' В течение 2000 - 2001 гг. созданная в Минфине России рабочая группа вела работу по обсуждению и согласованию проекта Концепции с заинтересованными министерствами и ведомствами. Как отметил Минфин России, в процессе подготовки проекта все замечания и предложения Счётной палаты были учтены. [125] Все они были связаны с Лимской декларацией, принятой 9-м Конгрессом Международной организации высших контрольных органов. [134]

Общеизвестно, что Декларация закрепляет положение о том, что независимый орган государственного финансового контроля - один из главных атрибутов демократического общества. Декларация не имеет обязательного характера, но её влияние на развитие органов финансового контроля нельзя недооценивать. Прежде всего, в этом документе указано, что для достижения рационального и эффективного управления государственными финансами необходимо наличие высшего органа финансового контроля, чья независимость должна быть закреплена в законодательном порядке.

По мнению Н.М. Предко, Счётная палата в нашей стране является такого рода единственным органом, осуществляющим непосредственный контроль за формированием и использованием государственных финансов и государственной собственностью на федеральном уровне. [176]

Обосновывая свою точку зрения, Н.М. Предко опирается на мировую практику. Многие государства, определяя в законодательном порядке основные положения о статусе, задачах и полномочиях органов, аналогичных Счётной палате, исходят из того, что они являются независимыми, высшими коллегиальными органами финансового контроля, осуществляющими внешний финансовый контроль

за своевременным, правильным, целевым и эффективным расходованием государственных бюджетных средств.

В качестве доказательства Н.М. Предко приводит такие страны, как Япония и Германия, экономика которых характеризуется динамичным развитием на протяжении последних десятилетий. В немалой степени позитивные экономические результаты были достигнуты в силу рационального и постоянно контролируемого использования государственных средств специально уполномоченными органами.

Так, в Японии существует Контрольно-ревизионное управление. Его президент назначается Кабинетом министров, осуществляющим исполнительную власть в стране. Однако само Управление имеет независимый статус. [42]

В Германии Федеральная Счётная палата является верховным федеральным органом и как независимый орган финансового контроля подчиняется только закону. В рамках предусмотренных законом задач Федеральная Счётная палата оказывает помощь Бундестагу, Бундесрату и федеральному Правительству при принятии ими решений. [43]

В России Счётная палата - постоянно действующий орган парламентского финансового контроля, образуемый и подотчётный Федеральному Собранию. Хотя Счётная палата формально наделена широкими контрольными функциями и полномочиями по законодательству, в действительности реальный механизм реализации зачастую не действует.

В последнее время довольно часто высказывается мнение, что государственный финансовый контроль должна выполнять исключительно Счётная палата. Вряд ли с этим можно согласиться. Сейчас в России насчитывается более 150 тыс. главных распорядителей, распорядителей и получателей средств только федерального бюджета без учета получателей средств территориальных бюджетов. Суммарное число получателей средств из бюджетов различных уровней, а такжехозяйствующих субъектов, использующих в своей деятельности государственное имущество, составляет порядка 3,5 млн. Разумеется, Счётная палата не может контролировать каждого получателя бюджетных средств.

Такое огромное количество бюджетополучателей, распорядителей государственной собственности, их разные роли требуют консолидации усилий всех контрольных органов, в том числе и Минфина России. При этом функции и компетенция Счётной палаты должны концептуально отличаться от других органов финансового контроля. Она, как конституционный орган, призвана осуществлять государственный финансовый контроль, прежде всего, за исполнительной властью, находясь при этом вне её структуры.

Счётная палата не может быть высшим органом финансового контроля, поскольку органу парламентского финансового бюджетного контроля, не могут подчиняться органы финансового контроля, входящие в систему органов исполнительной власти.

В связи с тем, что в соответствии с ч. 5 ст. 101 Конституции Российской Федерации Счётная палата является единственным в государстве контрольным органом, имеющим конституционный статус, именно она в дальнейшем должна осуществлять общую координацию деятельности органов, осуществляющих государственный финансовый контроль только в бюджетной сфере.

Создание и успешное функционирование единой системы государственного финансового контроля требуют, чтобы Счётная палата стала высшим органом независимого бюджетного контроля за стратегической эффективностью формирования государственных ресурсов, использования бюджетных средств и распоряжения государственной собственностью.

Статус российской Счётной палаты как высшего органа независимого государственного бюджетного контроля должен быть закреплен законодательно. Нуждается в совершенствовании федеральный закон о Счётной палате, прежде всего, в плане более полного обеспечения её фактической независимости как конституционного контрольного органа, расширения её возможностей по прямой защите финансовых интересов государства, создания территориальныхподразделений.

Для придания системе государственного финансового контроля организационной завершенности, расширения возможностей в условиях современной России необходимо по линии исполнительной власти образование высшего федерального органа государственного финансового контроля, поскольку контрольно-ревизионный аппарат Минфина России остается ведомственным аппаратом, что закреплено Бюджетным кодексом [3]

Чтобы обеспечить переход системы государственного финансового контроля из стадии становления в стадию полномасштабного функционирования, целесообразно предусмотреть в концепции и осуществить ряд мероприятий на практике.

В части правовой базы - принять федеральный закон о государственном финансовом контроле в Российской Федерации. Отсутствие закона фактически открывает возможности для произвола в осуществлении контроля, что недопустимо в правовом государстве.

В части органов государственного финансового контроля - реализовать предложения Минфина России по усилению государственного финансового кон-

троля в системе исполнительной власти, в частности, путем создания Комитета государственного финансового контроля Российской Федерации и организации эффективного ведомственного контроля.

. Наряду с этим, необходимо конкретизировать контрольные полномочия органов исполнительной власти, наделённых отдельными функциями государственного финансового контроля.

Необходимо также уточнить статус и полномочия Счётной палаты как независимого конституционного органа государственного бюджетного контроля, возможность установления контрольно-счётных органов в субъектах Российской Федерации и их полномочия.

В части порядка и методов осуществления государственного финансового контроля необходимо законодательно установить периодичность ревизий и проверок формирования и использования всех, а не только бюджетных, государственных средств. Определить, какие органы государственного финансового контроля, на каких объектах и в какие сроки проводят ревизии и проверки. Все эти предложения, безусловно, повысят эффективность государственного финансового контроля

Нормативное регулирование государственного финансового контроля, на наш взгляд, должно представлять собой многоуровневую систему, при этом количество уровней может быть различно. Так, В.В. Бурцев предлагает четырехуровневую систему нормативно-правовых актов государственного финансового контроля:

•1 -й уровень - законы, положения, указы, приказы, распоряжения и постановления по вопросам государственного финансового контроля (ГФК);

•2-й уровень - профессиональные стандарты (правила) и этический кодекс

•3-й уровень - разъяснения к актам 1 и 2-го уровней, инструкции, методические рекомендации по их применению в конкретных сферах деятельности или видах организаций и др.;

•4-й уровень - внутренние документы (регламенты) органов ГФК. [82]

Думается, что система регулирования государственного финансового контроля должна включает 3 уровня (таблица 31).

Первый (верхний) уровень включает закон о государственном финансовом контроле, который должен относится к основным законодательным актам. Этот закон определит место контроля в финансовой системе России.

К документам второго уровня, регулирующим контрольную деятельность в

РФ, относятся федеральные правила (стандарты). В настоящее время такие стандарты отсутствуют. Федеральные стандарты определят общие вопросы регулирования контрольной деятельности, обязательные для исполнения субъектов государственного финансового контроля.

Таблица 31 - Предлагаемая система нормативного регулирования контрольной деятельности в РФ

Уровни регулирования Виды и наименования нормативных документов Область регулирования

1 уровень Федеральный закон о ГФК Определяет место, цель и задачи ГФК в финансово-экономической системе России

2 уровень Федеральные правила (стандарты) ГФК Определяют общие вопросы регулирования контрольной деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы ГФК, обязательные для всех субъектов контроля

3 уровень Правила (стандарты) субъектов ГФК Регулирование специфических вопросов ГФК на уровне субъектов контроля

, Третий уровень включает стандарты субъектов ГФК, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации контрольной деятельности и проведения контроля применительно к конкретным организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учёта, хозяйственного права.

Необходимость принятия Федерального закона «О государственном финансовом контроле в РФ» признается значительным кругом лиц. [82; 102; 107; 109] Этот закон должен, в целом, определить финансовый контроль как одну из важных функций государственного управления финансами, без приложения её к конкретным экономическим сферам и подразделениям. Законом должны быть установлены сферы (направления) проявления финансового контроля, система органов,'его осуществляющих, соотношение их компетенции, и закреплены основы методологии их контрольной деятельности и взаимодействия. [82]

Однако роль и значение вышеуказанного закона различными экономистами

трактуется неоднозначно. Большинство авторов в качестве ГФК и соответственно закона о нем предлагают дефиницию «государственный бюджетный контроль».

Так, по мнению А.Г. Фирсова, перед разработчиками законодательной базы государственного финансового контроля должна стоять задача отрегулировапия таких правоотношений, как контроль за федеральными финансовыми средствами, находящимися в распоряжении федеральных органов, а также передаваемыми из любых формах субъектам Федерации и органам местного самоуправления; контроль за финансовыми средствами субъектов Федерации, в том числе переданными органам местного самоуправления. [232]

Проект федерального закона «Об основах государственного финансового контроля», разработанный Научно-исследовательским финансовым институтом при Минфине РФ, регламентирует контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных государственных внебюджетных фондов, бюджетов субъектов Российской Федерации и соответствующих внебюджетных фондов, организацией денежного обращения и рынка ценных бумаг, использованием кредитных ресурсов, предоставленных государством или под гарантии государства, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, предоставлением от имени государства финансовых льгот и преимуществ и их использованием, финансовыми результатами, полученными от использования государственного имущества, деятельностью кредитных учреждений и иных организаций по привлечению и использованию средств юридических и физических лиц. (Приложение О)

Однако, как отмечено выше, законодательное регулирование государственного бюджетного контроля закреплено в Бюджетном кодексе РФ, который в главе 26 определил основы государственного и муниципального бюджетного контроля. Несмотря на некоторые недостатки норм действующего Кодекса, в целом, механизм бюджетного контроля законодательно закреплен.

Механизм взаимодействия, координации и прямого финансового контроля органов государственной власти действующее федеральное законодательство практически не регламентирует. Необходимость и целесообразность закона о финансовом контроле очевидна.

Проект федерального закона «Об основах государственного финансового контроля», разработанный Научно-исследовательским финансовым институтом при Минфине РФ, выполнен на основании заказа Департамента государственного финансового контроля от 5 февраля 2003 г. № 24/03. Цель данного законопроекта - определить правовые основы, понятие, органы, задачи и порядок осуществления ГФК в Российской Федерации.

В пояснительной записке к вышеуказанному законопроекту отмечено, что предлагаемый законопроект:

• представляет собой правовую реализацию положений Единой концепции ГФК в Российской Федерации;

• основан на нормах Конституции Российской Федерации и действующего законодательства, максимально приближен к реалиям государственного устройства Российской Федерации как федеративного правового государства и формирующейся рыночной экономики;

• соответствует положениям утвержденной Президентом Российской Федерации программы реформирования государственной службы, правительственного плана мероприятий по административной реформе. При подготовке документа использованы рекомендации Совета Безопасности Российской Федерации, опыт других стран;

• определяет понятие и принципы ГФК, ответственность за незаконное и нецелевое расходование государственных средств, содержание, объекты, органы и методы контроля, порядок и периодичность проведения контрольных мероприятий.

. В законопроекте, по мнению разработчиков, учтено реальное современное состояние государственного финансового контроля в Российской Федерации - наличие действующих органов контроля и актов, регламентирующих их функции, полномочия и взаимоотношения.

Нельзя не согласится с разработчиками проекта, что государственный финансовый контроль создается и действует как единая система. Только системно организованный контроль может способствовать повышению эффективности власти, влиять на результаты хозяйствования в стране, укрепление государственных финансов и отношений собственности, обеспечение экономической безопасности государства.

Законопроект нацеливает деятельность органов ГФК на защиту финансовых интересов общества, государства и всех граждан, содействие эффективности расходования государственных средств, предупреждение и выявление фактов финансового мошенничества.

Проект предоставляет органам контроля возможность проверять своевременность и полноту формирования, сохранность, целевой характер и эффективность расходования любых без исключения государственных средств. Постоянным контролем должны быть также охвачены финансовые результаты использования государственного имущества; правильность и эффективность расходования

финансовых ресурсов, предоставленных государством или полученных под его гарантии.

Возможность существования секторов и зон, закрытых для государственных ревизий и проверок, законопроектом исключается.

Поскольку в масштабе одного финансового года полная проверка правильности формирования и расходования всех использованных средств невозможна, законопроект устанавливает периодичность ревизий и проверок в зависимости ог важности, направления, размера поступления и расходования средств.

Законопроект устанавливает, что государственный финансовый контроль осуществляют специально создаваемые органы контроля Российской Федерации и субъектов Федерации. Это соответствует основам конституционного строя Российской Федерации и приоритетным направлениям административной реформы в 2003 - 2004 гг. Вместе с тем, предусматривается возможность использовать для целей финансового контроля аудиторские проверки, что органично вписывается в конструкцию рыночной экономики.

Работники контрольных органов получают права, обеспечивающие выполнение возложенных на них обязанностей, и оплату труда в соответствии со спецификой своей деятельности. Закрепляется обязательность конкретных мер но государственной защите и социальному обеспечению этих работников.

Предлагаемым актом упорядочиваются взаимоотношения органов государственного финансового контроля с органами власти, правоохранительными органами, средствами массовой информации.

Законопроект охватывает 35 статей, которые, по мнению авторов, являются исчерпывающими и полными.

Статьи 1 -7 раскрывают сущность государственного финансового контроля, его объект и принципы. В статьях 8-18 указаны органы, которые должны проводить государственный финансовый контроль, их задачи, права и функции. В статьи 19-29 решены практические вопросы проведения контроля, указаны его формы и периодичность, а также раскрыта сущность ревизии и проверок. Здесь же установлены права и обязанности юридических и физических лиц при осуществлении финансового контроля. Права и обязанности органов государственного финансового контроля и их работников установлены статьями 31 - 33.

В целом содержание законопроекта «очерчивает» круг деятельности государственного финансового контроля, обеспечивает устранение разобщенности и дублирования, которое сложилась к настоящему времени в деятельности контрольных органов финансовой сферы.

Можно согласится с разработчиками проекта, что государственный финансовый контроль - это проверка специально уполномоченными государственными контрольными органами соблюдения участниками финансовых, денежных, кредитных, валютных, таможенных и иных хозяйственных операций требований законодательства и нормативных правовых документов, регламентирующих эти операции. Безусловно, государственный финансовый контроль должен осуществляться в целях повышения эффективности власти, защиты финансовых интересов Российской Федерации и её граждан.

Однако этот проект, в первую очередь, нацелен на контроль за государственными средствами, поскольку объектом государственного финансового контроля выступают федеральные органы государственной власти (в том числе их аппараты), иные государственные органы, государственные внебюджетные фонды, государственные предприятия, учреждения и организации, а также предприятия, учреждения и организации с государственным участием, органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, предприятия, учреждения и организации, страховые компании, банки и иные кредитные организации, их союзы, ассоциации и иные объединения вне зависимости от видов и форм собственности, органы военного управления и воинские формирования, а также на граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства, если они получают, перечисляют, используют государственные средства или управляют ими, имеют предоставленные законодательством Российской Федерации и субъектов Российской Федерации или органами государственной власти налоговые, таможенные или иные льготы и преимущества.

Отличный от вышеприведенного проект закона о государственном финансовом контроля предложен В.В. Бурцевым, который отмечает, что «одним из важнейших вопросов формирования нормативной базы ГФК является разработка и принятие основополагающего нормативно-правового акта, который должен стать своего рода системообразующим звеном общей системы нормативно-правовых актов финансового контроля. Им мог бы быть закон о системе ГФК. Его принятие ознаменовало бы собой, по сути, начало формирования комплексной системы нормативно-правовых актов ГФК в современных условиях построения развитого демократического правового государства». [82]

■ По мнению В.В. Бурцева, структурно закон должен содержать более 12 глав, в которых должны раскрываться необходимые постулаты ГФК (приложение П). В главе 3, отмечает В.В. Бурцев, должны найти свое отражение: - типы и формы государственного финансового контроля,

• определение понятий ревизии, проверки и т.д.),

• методы (методические приемы),

• субъекты, объекты, предмет, органы и т.д.

В главе 5, которая утверждает органы государственного финансового контроля необходимо, по мнению В.В. Бурцева, определить:

• порядок образования (создания), реорганизации и ликвидации,

• порядок финансирования;

• сферы деятельности (направленность) основных органов ГФК, их структура, взаимоотношения, регламентация, образуемые ими объединения, права (полномочия), обязанности и ответственность (обобщенно); порядок назначения руководителей основных органов ГФК;

• основные моменты (параметры) взаимодействия с органами власти и управления (в том числе с иными контролирующими и правоохранительными органами, органами государственной безопасности и т.д.), органами иных государств и международными организациями (в плане рабочих контактов), аудиторскими организациями, системами внутреннего (в том числе ведомственного) контроля хозяйствующих субъектов, общественными организациями и гражданами;

• права и обязанности организаций и должностных лиц по взаимоотношениям с органами ГФК (право обжалования выводов контролеров в соответствующих инстанциях, обязанность давать письменные отзывы на выводы контролеров, предоставлять отчёты о принятых мерах по устранению нарушений, ответственность за невыполнение или ненадлежащее выполнение требований органов ГФК или их должностных лиц и др.).

В главе 7 В.В. Бурцев предлагает утвердить обязательность разработки и принятия конкретными органами ГФК внутренних документов, устанавливающих этические нормы и принципы профессиональной деятельности, а также цель и задачи профессиональных стандартов и этических правил, порядок их разработки, введения в действие и обеспечения соблюдения, структурированное перечисление стандартов и этических правил, организационные и методологические вопросы осуществления контроля. Здесь же утверждаются требования к порядку проведения, периодичности, срокам контроля.[82]

Предложенная структура закона о финансовом контроле, безусловно, имеет положительные черты, так как в нем отражен большой круг проблемных вопросов, который находит оригинальное решение в проекте. Однако, в таком виде предложенный закон значительно перегружен категориями, большинство которых можно решить в других нормативных документах, утвержденных в развитие вышеука-

занного закона.

Так, в главе 7 «Стандартизация ГФК» В.В. Бурцев предложил отразить кодекс профессиональной этики. На наш взгляд такой документ можно утвердить отдельным положением. Кроме того, главы 8, 10 и И также можно исключить из закона.

Примером зарубежного законодательства о финансовом контроле служит закон о финансовом контроле Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 1983 года, который вступил в силу с 1 января 1984 г.

В законе нормативно закреплено укрепление контроля и надзора парламента за расходованием государственных средств, а также устанавливается новый порядок назначения Генерального контролера и его статус.

Закон предусматривает создание Комиссии по финансовому контролю и Национальной Счётной палаты, устанавливает новый порядок стимулирования бережливости, экономической эффективности и целенаправленности при использовании государственных средств министерствами, учреждениями и организациями, а также вносит изменения или отменяет определенные положения законов о службах по проверке государственных касс и счетов (Exchequer and Audit Departments Acts) от 1866 г. и 1921 г. (13 мая 1983 г.).

Наряду с созданием высшего контрольного органа вышеуказанный закон содержит ряд важнейших определений (таблица 33).

Посредством этого закона создается законодательная база для проверок экономической эффективности, однако сохранена конвенция, согласно которой в прошлом проводились такие проверки. До сих пор на практике ни разу не подвергалась сомнению целесообразность политических целей: ни со стороны Генерального контролера, ни со стороны комитета по финансовому контролю. Вышеуказанный закон также содержит категорический запрет подобных действий.

Закон 1983 г. в значительной степени изменяет задачи Генерального контролера и аудитора (руководителя высшего органа финансового контроля Великобритании) и его отношения с парламентом и исполнительной властью.

Причиной появления законопроекта, который привел к принятию закона о финансовом контроле, было большое давление парламента. Законопроект основывался в значительной степени на рекомендациях первого специального отчёта комитета по финансовому контролю за отчётный период 1980 - 1981 гг., данный отчёт стал результатом всеобъемлющей проверки задач руководителя высшего органа финансового контроля.

Таблица- 33 Основные определения, регламентируемые законом Великобритании 1983 г.

Определение Сущность и функции

Комиссия состоит из председателя комитета по финансовому контролю, президента нижней палаты и 7 других депутатов, -проверяет бюджет Национальной Счётной палаты и представляет его нижней палате парламента; -назначает ответственных лиц для проверки счетов в Национальной Счётной палате; -назначает ревизора для Национальной Счётной палаты; сообщает парламенту о своей работе

Комитет по финансовому контролю -участвует через своего председателя в выборах будущего Генерального контролера и имеет своего представителя в парламентской комиссии по финансовому контролю; -может давать консультации комиссии при проверках бюджета Национальной Счётной палаты; -может делать предложения Генеральному контролеру в отношении проведения проверок экономической эффективности.

Генеральный контролер -чиновник нижней палаты парламента; -руководитель нового органа финансового контроля - Национальной Счётной палаты; принимает на работу необходимый с его точки зрения персонал, принимает решение об оплате труда и регламенте, а также ежегодно представляет парламентской комиссии по финансовому контролю предварительную смету бюджета Национальной Счётной палаты; -имеет гарантированные законом права осуществлять проверки экономической эффективности во всех административных органах или других учреждениях, которые он проверяет согласно закону, во всех других учреждениях, которые финансируются, главным образом, из государственных средств и чьи члены назначаются королевой, а также во всех учреждениях, которые он проверяет согласно договоренности с министерствами, с оговоркой, что министерства урегулируют этот вопрос с учреждениями; -принимает единоличное решение, как выполнять свои обязанности и где проводить проверки экономической эффективности; должен учитывать предложения комитета по финансовому контролю; -может сообщать нижней палате об отдельных проверках экономической эффективности.

Основными рекомендациями было следующее:

• назначение руководителя высшего контрольного органа должно быть поставлено под контроль нижней палаты парламента;

• он должен получить статус чиновника нижней палаты;

• должен быть создан высший орган финансового контроля (Национальная Счётная палата), в котором Генеральный контролер руководит подчиненным персоналом и который отчитывается перед парламентской комиссией по финансовому контролю нижней палаты парламента;

• необходимость создания основ для проверки эффективности работы Генерального контролера;

■ - расширение полномочий Генерального контролера, чтобы он имел доступ во все инстанции, получающие утвержденные парламентом средства, включая коммунальные учреждения, национализированные промышленные предприятия, общественные организации и частные предприятия.

Первые четыре из данных рекомендаций содержатся в законе о финансовом контроле. Расширение проверок экономической эффективности, проводимых Генеральным контролером, на национализированные предприятия, финансируемые из государственных средств, общественные организации и частные предприятия ввиду сопротивления правительства не было принято. Закон о финансах органов управления на уровне коммун от 1982 г. ранее предусматривал другое регулирование для проверок органов коммунального уровня; согласно этому закону была создана особая контрольная комиссия, а Генеральному контролеру отводились только незначительные полномочия.

Следовательно, закон о финансовом контроле 1983 г., по сути, является законом о контроле за государственными средствами со стороны парламента.

При разработке любого законопроекта необходимо, чтобы он отвечал ряду требований. Во-первых, соответствовал принципам регулирования данного типа правоотношений, установленным Конституцией Российской Федерации. Во-вторых, не входил в противоречия с другими законодательными актами, т.е. был максимально интегрирован в общую законодательную базу данной отрасли права и не создавал дополнительных коллизий. В-третьих, отражал стратегическиеинтересы, цели и задачи страны по преобразованию общественных отношений в сфере экономики и управления. В-четвертых, учитывал и закреплял позитивный опыт, накопленный реальной практикой деятельности субъектов регулируемых правоотношений. [232]

Следовательно, перед разработчиками законодательной базы государствен-

ного финансового контроля должна стоять задача урегулирования таких правоотношений, как контроль движения финансовых средств на всех их стадиях.

С точки зрения юридической техники эти задачи могут быть решены с помощью разработки одного всеобъемлющего закона «О государственном финансовом контроле», с учётом всех элементов и особенностей контрольной деятельности и международного опыта, что соответствовует общей прогрессивной тенденции в развитии права, заключающейся в стремлении к систематизации и кодификации правовых норм.

Закон, очерчивая в достаточной степени концептуально правовое пространство государственного финансового контроля, должен в полной мере учитывать все экономические и социально-политические условия, сложившиеся в стране к настоящему моменту, полностью отвечать требованиям нынешнего этапа государственного строительства и проводимой политике в области финансово-экономической стабилизации в обществе. [82]

Структура закона о государственном финансовом контроле, с нашей точки зрения, должна состоять из трех разделов:

• общие положения;

• процедуры государственного финансового контроля; ■ - заключительные положения.

В разделе «Общие положения» должно быть дано определение сущности государственного финансового контроля, названы его объекты, указаны задачи контроля, приведены основные понятия, термины и принципы.

В этом разделе также должен быть указан свод законодательных актов Российской Федерации о государственном финансовом контроле: Федеральный закон, устанавливающий единые правовые и методологические основы организации и ведения контроля, другие федеральные законы, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации. Необходимостью также является определение сферы действия Федерального закона (он распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации).

Должен быть изложен порядок регулирования государственного финансового контроля, в соответствии с которым общее методологическое руководство финансовым контролем осуществляется Правительством Российской Федерации.

В этом разделе необходимо дать характеристику прав и обязанностей субъектов и объектов контроля.

В разделе «Процедуры государственного финансового контроля» должен быть изложен организационный механизм государственного финансового контроля, т.е. система методов, способов и приемов формирования и регулирования отношений объектов и субъектов контроля.

В этом разделе должны необходимо отразить функции органов государственного финансового контроля, формы его осуществления, периодичность проведения.

Обязательным атрибутом этого раздела является утвержденный порядок проведения государственного финансового контроля федеральной собственности и собственности субъектов Российской Федерации, а также финансовых потоков субъектов предпринимательской деятельности.

В разделе «Заключительные положения» должны быть утверждены основные концепции взаимодействия органов государственного финансового контроля с иными органами государственной власти и организациями.

В этом разделе необходимо осветить основные принципы финансирования органов финансового контроля и порядок отражения информации об их деятельности, а также механизмы реализации закона.

Принятие Федерального закона «О государственном финансовом контроле в Российской Федерации» потребует уточнения некоторых действующих законодательных актов и организационных мер по усилению государственного финансового контроля. Однако поправки в законодательство целесообразно вносить после того, как предлагаемый проект станет действующим законодательным актом.

4.2. Стандартизация императивного контроля

Важнейшим направлением совершенствования государственного финансового контроля является оперативное решение проблем унификации и стандартизации его принципов и методов.

Как было отмечено выше, контрольные органы в своей деятельности руководствуются различными инструкциями, положениями и регламентами, вследствие этого, контрольные процедуры осуществляются внесистемно и разобщено. Единая методология государственного финансового контроля в РФ законодательно не установлена.

Безусловно, каждый из органов государственного финансового контроля имеет свои специфические цели и задачи, но его процедуры целесообразно проводить, руководствуясь едиными методиками и программами, которые должны най-

ти отражение в стандартах контроля.

Потребность стандартизации контроля обусловлена необходимостью повышения качества контрольных мероприятий, приведения методологии государственного финансового контроля Российской Федерации в соответствие с международными нормами и требованиями, а также необходимостью совершенствования деятельности органов государственного финансового контроля в соответствии с международной практикой осуществления контрольной деятельности.

В результате вступления Счётной палаты РФ в Международную организацию высших контрольных органов (ШТ08А1) Россия является полноправным членом международного сообщества органов государственного финансового контроля. Участие в работе данной организации, в свою очередь, позволяет органам контроля РФ использовать богатый международный опыт осуществления контроля, включая развитие унифицированной технологии государственного финансового контроля, нормативной базой которой выступают его стандарты.

Стандарт - это база, повторяемость, стабильность. Стандарты определяются также как узаконенные нормы, процессы или цель, продвижение к которым поддается измерению. [201]

В нашей стране уже имеется опыт стандартизации. Так, происходящее в последние годы интенсивное изменение российского законодательства в области бухгалтерского учёта и отчётности обусловлено реформированием учёта в соответствии с международными стандартами.

Идея перехода российской системы бухгалтерского учета на международные стандарты финансовой отчётности (или, как ранее говорилось, на международные стандарты бухгалтерского учёта) возникла в конце восьмидесятых годов и официально впервые озвучена в утвержденной в 1992 г. постановлением Верховного Совета РФ Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики, отвечающую требованиям развития рыночной экономики.

Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО) - это правила, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций для составления финансовых отчётов компаний во всем мире. Стандарты финансовой отчётности обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе, а также являются условием доступности отчётной информации для внешних пользователей. Эти преимущества во многом обеспечивают стремление различных стран к использованию МСФО в национальной практике учёта.

В настоящее время в мире существуют две наиболее распространенные системы международных стандартов - IAS и GAAP, которые являются совместимыми стандартами, поскольку основываются на единых требованиях и подходах к организации бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности. Их различие состоит в том, что стандарты GAAP более детализированы и фактически могут применяться всеми участниками предпринимательской деятельности без дополнительных указаний и разъяснений, а стандарты IAS определяют только общие принципы формирования бухгалтерской информации и, поэтому, нуждаются в разработке нормативных актов более низкого уровня, которые регулировали бы организацию бухгалтерского учёта на конкретных участках. Система IAS используется значительно большим количеством государств и корпораций по сравнению с системой GAAP. Под МСФО в отечественных документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчётности, как правило, понимаются стандарты IAS.

Разработкой и совершенствованием международных стандартов учёта занимается специальная организация - Комитет по международным стандартам бухгалтерского учёта, созданный 29 июня 1973 г. в соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Объединенного королевства и Ирландии, а также США. Деятельность Комитета направляется Советом, состоящим из представителей 13 стран и 4 организаций.

• В настоящее время разработано и утверждено более 40 МСФО; кроме того, комитетом разработаны Принципы подготовки и составления финансовой отчётности. Эта система охватывает все основные вопросы, связанные с составлением финансовой отчётности предприятиями и организациями.

В основе последовательного приближения российских положений по бухгалтерскому учёту к МСФО лежит Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. В этом документе излагаются основополагающие подходы к ведению бухгалтерского учёта и формированию финансовой отчётности в Российской Федерации. Задачей реформирования бухгалтерского учета провозглашается создание российских положений по бухгалтерскому учёту, которые по своему содержанию соответствовали бы международным стандартам. [8; 9]

При сопоставлении системы нормативного регулирования бухгалтерского учёта в России с системой, используемой в международных стандартах, можно отметить, что российские стандарты не являются аналогом международных, хотя и наблюдается некоторое их относительное соответствие. Так, некоторые общие

подходы к ведению учёта, излагаемые в международных стандартах, в российской системе затрагиваются не только в Концепции, но и в других нормативных актах. [54; 55] Одновременно по ряду объектов, для учёта которых разработаны международные стандарты, в отечественной системе учёта имеются не только соответствующие положения, но и другие нормативные документы.

В целом, российская система нормативного регулирования бухгалтерского учета пока не соответствует международным стандартам, причем и в количественном отношении отечественные стандарты представляют более 51 % от международных (20 из 39 объектов учёта). (Приложение Р).

В настоящее время стандартизация контрольной деятельности предусматривает систему государственного финансового контроля в таких развитых странах как США и Великобритания. При этом под стандартизацией понимается способ целенаправленного воздействия на систему контроля для достижения взаимодействия как внутри самой системы контроля, так и с системой производства. Стандартизация является одним из проявлений организационно-распорядительных методов контроля. [200]

Главная служба учета США (United States General Accounting Office) разработала «Общепринятые государственные стандарты аудиторской деятельности»: стандарты для аудита государственных организаций, программ, деятельности и функций, которые обычно называют «Желтой книгой». Эти стандарты похожи на те, которые используются в частном секторе (независимом аудите), но более детальны. [80]

В международной практике уделяется особое внимание стандартизации процедур проведения контрольных мероприятий и оформления их результатов, которые отражали бы не только отраслевую специфику, но и особенности хозяйственной деятельности организаций, а также особенности управления государственными финансами со стороны контрольных органов.

С научной точки зрения интересны стандарты государственного финансового контроля Республики Казахстан, утвержденные 7 октября 2004 г. Структурно они состоят из четырех частей:

общие стандарты,

рабочие стандарты,

стандарты отчётности,

стандарты управления и контроля качества.

Общие стандарты, по своей сути, представлены принципами контроля, такими как независимость, компетентность, гласность и конфиденциальность.

Рабочие стандарты определяют процедуру финансового контроля, давая характеристику методам его проведения - планирование, надзор, доказательства и документация.

Отдельно выделены специальные стандарты - отчётности, управления и контроля качества.

Практическая реализация стандартов обеспечивается путем разработки и утверждения производных от них методических и других документов, описывающих методы и процедуры осуществления контроля.

Думается, что вышеуказанные стандарты в модифицированном виде в преломлении к российским условиям могли бы применяться и в Российской Федерации.

В Росии работой по стандартизации результатов контрольных мероприятий с использованием информационных технологий занимается Счётная палата Российской Федерации. В настоящее время разработан проект системы стандартов внешнего государственного контроля, осуществляемого Счётной палатой Российской Федерации, в основе которого положены принципы единого кодифицированного поля, органично объединяющие стандарты всех видов, разновидностей и направлений финансового контроля. [194]

Внутри разрабатываемой системы стандарты условно разделены на 9 групп со следующими наименованиями:

• Стандарты, определяющие общие правила и процедуры деятельности Счётной палаты.

• Стандарты внешнего аудита федерального бюджета.

• Стандарты внешнего аудита бюджетов государственных внебюджетных фондов.

• Стандарты финансового аудита.

' - Стандарты аудита эффективности.

• Стандарты отчётности Счётной палаты по результатам контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности.

• Стандарты качества контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, осуществляемых Счётной палатой.

• Стандарты взаимодействия Счётной палаты с другими контрольными органами.

• Специальные стандарты. [194]

По сути, стандарты, разрабатываемые Счётной палатой, являются внутренними и не могут претендовать на общероссийские стандарты государственного

финансового контроля. Однако механизм их разработки может быть принят для утверждения российских стандартов.

■ В.В. Бурцев предлагает концепцию стандартизации государственного финансового контроля, исходя из идеи необходимости последовательной стандартизации всей системы ГФК как элемента обеспечения государственного управления. [80]

По мнению В.В. Бурцева, следуя системному подходу, профессиональные стандарты ГФК можно разделить на следующие типы:

1) общие стандарты;

2) стандарты к процедурам контроля или процедурные стандарты.

К общим стандартам ГФК, В.В. Бурцев относит: независимость, самостоятельность, профессионализм.

Следует отметить, что при рассмотрении общих стандартов контроля В.В. Бурцев, как и разработчики стандартов Республики Казахстан, подменяют дефиницию «принцип» дефиницией «стандарт». Принцип представляет собой основное правило деятельности, определяющее правила поведения, а стандарт - это единые норма и требования к процессу проведения финансового контроля. [201] Принципы государственного финансового контроля как основные правила деятельности целесообразно, на наш взгляд, отразить в общем стандарте контроля, а нормы поведения контролеров целесообразно определить в этическом кодексе контролеров, основополагающем документе, определяющем этические принципы государственного финансового контроля. Примером такого кодекса может служить декларация принципов деятельности счётных органов, принятая 1У Конференцией Ассоциации контрольно-счётных органов Российской Федерации.

Процедурные стандарты В.В. Бурцев рассматривает как систему процедур контроля, включающую три уровня:

1) общая процедура контроля (или процедура в общем виде);

2) общие и частные стандарты к общей процедуре (процедурные стандарты), а также дополнительные (или специфические) стандарты (причем, дополнительные стандарты по своему характеру могут относиться как к общим, так и к процедурным стандартам);

3) непосредственные процедуры контроля (т.е. на данном уровне процедуры приобретают свой непосредственный (конкретный, или частный) характер - указываются должностные взаимодействия, информационные потоки и т.д. по конкретным контрольным мероприятиям). [78]

Процедурные стандарты, предложенные В.В. Бурцевым, безусловно, внесут свою положительную роль в развитие стандартов финансового контроля. Однако, поскольку государственный контроль проводится различными государственными структурами, такая подробная классификация, вряд ли может быть применима для всех участников контрольного процесса.

Стандарты контроля, на наш взгляд, должны определять основные правила проведения государственного финансового контроля, быть лаконичными и конкретными, в них должен быть утвержден масштаб и необходимая методика проведения контроля, а также критерии, по которым оценивается его качество и результативность.

При разработке стандартов можно воспользоваться опытом разработки стандартов аудита. Думается, что, как и стандарты аудита, стандарты государственного финансового контроля должны состоять из следующих видов: общие стандарты, рабочие стандарты, стандарты отчётности, стандарты управления и контроля качества.

Общие стандарты должны устанавливать единые требования к органам контроля и их работникам. К общим стандартам, по нашему мнению, необходимо отнести два стандарта:

1. Цель и основные принципы контроля.

2. Образование работника контрольного органа.

Стандарт «Цель и основные принципы контроля» должен устанавливать единые цели и основные принципы проведения государственного финансового контроля.

Этот стандарт должен нести теоретическую нагрузку и определять основополагающие принципы контрольной деятельности.

Целью стандарта «Образование работника контрольного органа» является регламентация требований к образованию контролера, а также повышению его квалификации.

Образование, как стандарт контроля, устанавливает требования к уровню знаний, опыту и уровню профессионализма работников органов контроля, а также устанавливает определенные требования к органам контроля по обеспечению квалифицированного осуществления контрольной деятельности. Государственный финансовый контроль в обязательном порядке должен осуществляться специалистами, образование, компетентность и опыт работы которых должны соответство-

вать масштабу и сложности задач контроля.

Стандарт налагает ответственность на органы контроля по обеспечению каждого контрольного мероприятия персоналом, который в совокупности должен обладать необходимыми знаниями и навыками для решения задач и достижения целей контроля. Данный стандарт должен давать право органам контроля привлекать внешних специалистов, обладающих знаниями в таких отраслях, как бухгалтерский учёт, статистика, юриспруденция, техника, автоматическая обработка данных, управление и других.

Соответствие органов контроля требованиям данного стандарта предполагает осуществление набора работников, отвечающих квалификационным требованиям, обеспечение сохранения профессиональных навыков путем непрерывного обучения, в том числе в области процедур проведения контроля и методов, применимых ко всем типам и этапам проводимых контрольных мероприятий. Кроме того, органы контроля должны устанавливать и постоянно пересматривать требования к уровню профессиональной подготовленности работников, а также осуществлять постоянный мониторинг потребности своих работников в обучении и, в соответствии с этим, обеспечить проведение необходимых курсов по их обучению.

. Работники органов контроля несут также ответственность за соблюдение требований стандарта «Образование работника контрольного органа». Работники органов контроля не обязаны быть квалифицированными во всех вопросах осуществляемого контроля, но уровень их подготовки должен соответствовать конкретным задачам контроля, для выполнения которых они привлекаются.

Рабочие стандарты представляют собой систему требований, предъявляемых ко всему процессу осуществления контроля и формирующие единый комплексный подход к предварительному планированию и проведению контроля. Требования рабочих стандартов систематизируют и упорядочивают действия органов контроля и их работников, предпринимаемых для эффективного достижения целей контроля.

' К рабочим стандартам по нашему мнению необходимо отнести:

1. Планирование.

2. Доказательства.

3. Документация.

Целью стандарта «Планирование» является содействие качественному, экономичному, эффективному, результативному и своевременному проведению контроля.

Планирование является рабочим стандартом, который устанавливает требования к начальному этапу осуществления контроля. Все органы контроля и их работники должны планировать проведение каждого контрольного мероприятия таким образом, чтобы обеспечить качественное и своевременное достижение целей контроля самым экономичным, продуктивным и эффективным образом.

Соблюдение стандарта «Планирование» предполагает соблюдение принципов комплексности, непрерывности и оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования контроля предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования от предварительного изучения объекта контроля до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования контроля выражается в установлении сопряженных заданий группе контроля и увязке этапов планирования по срокам и объектам контроля.

Принцип оптимальности планирования контроля заключается в том, что в процессе планирования следует обеспечить его вариантность для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы контроля иа основании критериев, определенных органом контроля.

Планирование включает в себя этап предварительного изучения объекта контроля, разработку плана с обязательным указанием объекта контроля, графиков, сроков проведения контроля, а также разработку программы с обязательным детальным указанием объёма, видов и последовательности контрольных процедур. Кроме того, правильное планирование требует от работника органа контроля определения перечня и объёма ресурсов, необходимых для достижения целей контроля.

Условием соблюдения стандарта «Планирование» является обязательное предварительное изучение тщательным образом объекта контроля и непосредственное проведение контрольного мероприятия только при наличии разработанных по результатам предварительного изучения объекта контроля и утвержденных плана и программ контрольного мероприятия. При этом важно учитывать, что в ходе контрольного мероприятия в план и программу могут вноситься необходимые изменения и дополнения.

Целью стандарта «Доказательства» является обеспечение сбора объективных и достоверных данных, на основе которых могут быть сформулированы адекватные выводы и рекомендации по результатам контроля.

Доказательства представляют собой информацию, собранную и используе-

мую для подтверждения заключения, выводов и рекомендаций, сформулированных по результатам контроля.

Доказательства, на основе которых формулируются выводы и рекомендации по результатам контроля, должны быть объективными, достоверными, достаточными, соответствующими и компетентными. Рабочие документы должны содержать достаточный объём информации, служащей доказательством достоверности и объективности заключений по результатам контроля. Доказательства должны соответствовать таким качественным характеристикам, как уместность в отношении цели контроля, достоверность и компетентность.

Необходимые качественные характеристики доказательств не могут жестко регламентироваться (например, количество информации, служащей доказательством), что требует осуществления сбора и представления надлежащих доказательств на основе профессионального мнения работников органов контроля. Следует учитывать, что достоверность, достаточность, соответствие и компетентность доказательств должна адекватно оцениваться работниками органов контроля, не участвовавшими в их сборе и представлении.

Вместе с тем, соблюдение данного стандарта требует учета следующих факторов при определении качественных и количественных характеристик доказательств:

•предпочтительное получение доказательств самими работниками органов контроля или от третьей стороны по сравнению с ее получением от объекта контроля;

•получение доказательств в условиях эффективной системы внутреннего контроля;

•предпочтительное получение письменных доказательств путем проведения физической экспертизы, инспектирования, наблюдения, расчёта и подтверждения по сравнению с устными доказательствами.

Целью стандарта «Документация» является обеспечение подготовки и систематизации рабочих документов по всем этапам контроля.

При документировании должны собираться все необходимые материалы, подтверждающие заключения контроля, которые должны быть надлежащим образом систематизированы для последующего использования и хранения. Объём и содержание документации должны определяться в зависимости от масштаба, характера контроля и сложности деятельности объекта контроля.

' Документация включает в себя все рабочие документы, полученные на объекте контроля и из других официальных источников, а также подготовленные от-

чёты при осуществлении контроля.

Контрольное мероприятие в обязательном порядке должно сопровождаться документированием, состоящим в отражении важных вопросов и доказательств в рабочих документах и отчётах. Документация контроля, включая служащие основой для составления отчётов рабочие документы, необходима для осуществления контроля и позволяет оценить качество осуществленного контроля.

В рабочих документах должна в достаточном объёме содержаться информация, использованная при осуществлении контроля, собранная и обобщенная в ходе контроля; выводы и рекомендации по результатам контроля, а также материалы о результатах реализации рекомендаций по итогам контроля.

Документация должна быть достаточно полной и детальной, чтобы позволить работникам органа контроля, не связанным с проведением данного контроля, получить достаточную информацию о соответствии доказательств выводам и рекомендациям контроля и оценке работы, проведенной для подтверждения заключения, выводов и рекомендаций. Кроме того, документация должна служить основой для ответов на возражения объекта контроля или любой другой стороны, а также служить справочным материалом для последующего контроля.

Стандарт отчётности устанавливает требования к форме и содержанию отчётов органов контроля и их работников, подготавливаемых по итогам деятельности. Органы контроля и их работники по результатам проведенной работы должны подготовить письменный отчёт, изложенный полно, кратко, логично, объективно, точно и конструктивно.

Целью стандарта «Отчётность» является обеспечение прозрачности контроля, укрепление финансовой дисциплины и обеспечение взаимодействия между органами контроля путем унификации отчётов. Отчёт по результатам контроля должен быть подготовлен и своевременно представлен для оперативной реализации результатов контроля. Кроме того, он должен быть полным, логичным, объективным, точным и конструктивным.

Отчёт о результатах контроля, на наш взгляд, должен:

• содержать всю информацию, достаточную для подтверждения того, что цели контроля были достигнуты;

• быть кратким, систематизированным и исключать повторы;

• быть логичным и доступным для понимания;

• составляться с учетом возражения объекта контроля (при их обоснованности), а также мнения экспертов, на основе объективного отношения к объекту контроля;

• основываться только на собранных доказательствах, чтобы не допускать неопределенности, двусмысленности, неверного толкования, с использованием общепринятых аббревиатур и терминов;

• быть нацелен на повышение эффективности исполнения республиканского и местных бюджетов, финансовой дисциплины, и укрепления взаимопонимания между объектами и органами контроля.

Отчёт должен содержать вводную часть, цели контроля, масштаб контроля, изложение основных результатов и заключительную часть. По результатам контроля должны подготавливаться акты и заключения, констатирующие выявленные факты и оформленные в установленном порядке. Постановления, предписания и представления органов контроля должны содержать выводы и рекомендации, направленные на исправление недостатков в объекте контроля, и, при необходимости, предложения по проведению последующего контроля с указанием его отдельных направлений, не охваченных контролем.

Стандарты управления и контроля качества устанавливают требования к осуществлению руководства деятельностью органов контроля и их работников. Руководители органов контроля должны обеспечить контроль качества путем выборочной проверки соответствия стандартам проведенного контроля.

. Стандарты управления и контроля качества устанавливают требования к осуществлению руководства деятельностью органов контроля и их работников в соответствии со стандартами, утвержденными правилами, положениями и другими нормативными документами.

К стандартам управления и контроля качества, на наш взгляд, относятся: стандарт управления; стандарт контроля качества.

Органы контроля должны осуществлять надлежащее управление своей деятельностью для обеспечения высокого качества, экономичности, результативности и эффективности контроля. Целью стандарта «Управление» является формирование хорошо организованного и работоспособного коллектива и обеспечение его мобилизации для достижения целей контроля.

Управление, как стандарт контроля, включает в себя два аспекта: управление в целом контрольной деятельностью и отдельным контрольным мероприятием в отдельности.

Важно учитывать, что независимо от формы организации (коллегиальный орган, орган исполнительной власти и другой) деятельность органов контроля и их работников должна управляться руководителем органа контроля.

Ключевыми составляющими процесса управления органами контроля должны выступать определение перечня и масштаба контрольных мероприятий, оценка необходимых ресурсов и функциональное распределение обязанностей работников органов контроля.

Стандарт «Управление» устанавливает определенные требования к самому процессу управления, включая его комплексность и системность. Соблюдение требований этого стандарта также предполагает осуществление управления деятельностью органов контроля в соответствии с общеизвестными методами и принципами управления: разработка и реализация стратегических, годовых и ежеквартальных планов, сбалансированных по ресурсам; разработка и реализация эффективной кадровой политики; разработка и постоянное совершенствование системы стимулов и другие.

Каждое контрольное мероприятие, включая все этапы его осуществления, должно управляться. Органы контроля должны осуществлять контроль за своими работниками, определяя при этом результативность затрачиваемых ресурсов и времени. Кроме того, управление контрольным мероприятием должно обеспечивать подтверждение приведенных в отчёте фактов соответствующими доказательствами; определение в установленной форме всех ошибок, недостатков, проблем и ограничений контроля; а также учёт необходимых изменений по совершенствованию проведения контроля и самого процесса управления в последующих контролях.

Деятельность органов контроля должна осуществляться на основе утвержденного плана мероприятий. Управление органами контроля должно осуществляться в соответствии с их положениями, регламентами и создавать условия для профессионального развития персонала. Обязанности между должностными лицами органов контроля должны быть четко распределены. Органы контроля должны создавать адекватную систему стимулов и условий для профессионального развития персонала. Система стимулов должна основываться па общих критериях оценки деятельности работников органов контроля, позволяющих объективно определить меры наказаний и поощрений.

Органы контроля должны управлять ходом проведения каждого контроля. Управлению в обязательном порядке должны подлежать все этапы проведения контроля, а также контроль качества. Процесс управления деятельностью органов контроля должен постоянно совершенствоваться.

Руководители органов контроля должны обеспечить контроль качества путем выборочной проверки соответствия проведенного контроля стандартам. Це-

лью стандарта «Контроль качества» является обеспечение соответствия стандартам деятельности органов контроля и их работников. Необходимость и периодичность проведения контроля качества должна определяться руководителем органа контроля.

Контроль качества должен регулярно осуществляться на выборочной основе и гарантировать соблюдение стандартов при проведении контроля. Сроки и продолжительность проведения контроля качества должны определяться таким образом, чтобы обеспечить его оперативность и результативность. Контроль качества должен обеспечивать обратную связь по применению органами контроля и их работниками стандартов, а также реализацию мер по улучшению качества контроля.

Контролю качества может подлежать не вся деятельность работников органов контроля, а отдельные направления и вопросы осуществленного контроля. Контроль качества должен осуществляться работниками органов контроля, которые не принимали участие в работе, контролируемой на предмет качества.

Контроль качества должен гарантировать соблюдение стандартов контроля органами контроля и их работниками при осуществлении контрольной деятельности. При осуществлении контроля качества необходимо соблюдать все требования остальных стандартов контроля.

Качественное осуществление контроля требует создания внутренней системы контроля качества, нацеленной на обеспечение соблюдения действующих нормативных правовых актов.

Соблюдение требований стандарта «Контроль качества» в обязательном порядке предполагает соблюдение процедур по планированию, проведению контроля и составлению отчётов по результатам контроля, гарантирующих соблюдение стандартов.

При соблюдении требований данного стандарта следует учитывать существенность точного определения продолжительности и сроков проведения контроля качества, а также важность определения работников органов контроля, уполномочиваемых для осуществления контроля качества. Руководители органов контроля могут привлекать для проведения контроля качества независимых специалистов. Кроме того, органы контроля могут подвергаться контролю качества со стороны других органов в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Приведём значение стандартов контроля:

• при их соблюдении обеспечивается высокое качество контроля;

•оказывается содействие внедрению в практику контроля новых научных

достижений;

•определяются действия контролера в конкретных ситуациях.

Думается, что все стандарты контроля, так как и стандарты аудита, должны иметь одинаковую структуру построения и содержать следующие разделы:

• общие положения;

• основные понятия и определения, используемые в стандарте;

• сущность стандарта;

• практические приложения.

В разделе «Общие положения» необходимо отразить:

• цель и необходимость разработки данного стандарта;

• объект стандартизации;

• сферу применения стандарта;

• взаимосвязь с другими стандартами.

В разделе «Основные понятия и определения, используемые в стандарте» должны содержатся основные термины и их краткая характеристика.

В разделе «Сущность стандарта» сформируется проблема, требующая описания, и методы её решения.

Стандарт, так же как и другие нормативные документы, должен содержать такие непременные реквизиты, как номер; дата ввода в действие; цель разработки; сферу применения стандарта; анализ проблемы; возможные процедуры решения проблемы.

Практическая реализация стандартов обеспечивается путем разработки и утверждения производных от них методических и других документов, описывающих методы и процедуры осуществления контроля.

В перспективе соблюдение требований предложенных стандартов повысит профессионализм работников органов контроля, достоверность, объективность результатов контрольных мероприятий и качество проведения внешнего и внутреннего контроля.

Стандарты контроля будут способствовать применению единых подходов к практике проведения внешнего и внутреннего контроля, укреплению взаимодействия между органами государственного финансового контроля, оценке, координации и прозрачности деятельности органов контроля.

Стандарты контроля позволят поддерживать позитивные, конструктивные и наиболее открытые взаимоотношения между руководителями (работниками) объектов и органов контроля и, тем самым, будут способствовать повышению эффективности финансового контроля.

В целях совершенствования императивного контроля и в развитие концепции управления государственным имуществом, целесообразно на наш взгляд, утверждение специального стандарта контроля «Контроль эффективности использования имущества унитарных предприятий» (Приложение С).

Предложенный стандарт должен четко регулировать контрольную деятельность эффективности использования государственного имущества. Структурно данный стандарт должен состоять из следующих разделов:

1. Общие положения.

2. Определение и цель контроля эффективности.

3. Виды контрольных процедур.

4. Порядок выполнения контроля эффективности.

5. Взаимодействие с руководителями проверяемых объектов.

6. Оформление документов при проведении проверки.

Целью предложенного стандарта является установление норм, применяемых контрольными органами Федерального агентства по управлению федеральным имуществом при выполнении контроля эффективности.

Контроль эффективности определен в стандарте как проверка деятельности федеральных унитарных предприятий в целях определения эффективности использования федерального имущества, закрепленного за ними в хозяйственном ведении для выполнения возложенных на них функций и поставленных задач.

Контроль эффективности использования государственных средств, по нашему мнению, должен включать в себя следующие элементы:

а) проверку экономности использования государственным унитарным предприятием средств, затраченных на достижение конкретных результатов производственной деятельности;

б) проверку продуктивности использования государственным унитарным предприятием трудовых, финансовых и прочих ресурсов в процессе производственной и иной деятельности, а также использования информационных систем и технологий;

в) проверку результативности деятельности унитарного предприятия по выполнению поставленных перед ним задач, достижению фактических результатов по сравнению с плановыми показателями с учетом объёма выделенных для этого ресурсов.

Думается, что предложенный стандарт законодательно определит основные правила и процедуры, которые необходимо выполнять в процессе планирования, проведения и оформления результатов контроля эффективности использования го-

сударствепного имущества.

В целях обеспечения унификации аудиторской деятельности и увеличения доверия к её результатам в РФ применяются аудиторские стандарты, которые определяют основополагающие методы аудита. В настоящее время можно выделить три группы стандартов:

• международные;

• национальные;

• внутрифирменные.

В настоящее время в России существуют следующие общедоступные комплекты аудиторских стандартов:

1) дословный перевод МСА на русский язык издания 1999 г., одобренный Международной ассоциацией бухгалтеров (IFAC), которая выпускает данные стандарты; [58]

2) стандарты аудита, подготовленные специалистами Российской коллегии аудиторов, представляющие собой перевод издания МСА 1994 г., снабженные в необходимых случаях комментариями или пояснениями; [60]

3) Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, являющиеся адаптированным к российским условиям переложением МСА; [59]

4) Правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696.

Международные аудиторские стандарты, разработанные в 1994 г., включают 45 стандартов и подразделяются на следующие 10 групп: вводные замечания, ответственность, планирование, внутренний контроль, аудиторские доказательства, использование работы других (третьих) лиц, выводы и отчёты в аудите, специализированные области, задания, положения по международной практике аудита.

' Международные стандарты аудита (International Standards of Auditing - ISA) выпускает Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants - IFAC), в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия в IFAC представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ. [172]

Международные стандарты аудита (МСА) стали выпускаться в 70-е годы XX в. и часто претерпевали изменения. В настоящее время они имеют трехзначную нумерацию. Последняя их редакция была выпущена в 1994 г. На этом работа не закончилась, ежегодно вносятся изменения, хотя они и имеют незначительный характер.

До принятия в России закона «Об аудиторской деятельности» национальные аудиторские стандарты утверждались Комиссией по аудиторской деятельности. В течение 1996 - 2000 гг. в РФ было создано 38 правил (стандартов) по аудиторской деятельности (приложение Т).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» утверждены первые аудиторские стандарты. В настоящее время Правительством Российской Федерации утверждены 23 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (приложение У).

Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 аудиторским организациям рекомендовано до утверждения Правительством РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности руководствоваться стандартами, которые утверждены Комиссией по аудиторской деятельности. В настоящее время из 38 стандартов, утвержденных Комиссией по аудиторской деятельности, можно применять 18.

В разных странах подход к использованию международных стандартов аудита может быть различен. Наиболее экономически развитые страны самостоятельно разрабатывают и утверждают стандарты аудита. Эти стандарты по содержанию достаточно близки к международным стандартам аудита, хотя по форме могут значительно от них отличаться. Развивающиеся страны в качестве национальных стандартов часто утверждают международные стандарты аудита с комментариями или без таковых. Россия избрала путь самостоятельной разработки правил (стандартов), подготовленных на базе международных стандартов аудита.

' При анализе российских стандартов и сравнению их с международными выявлено:

• что изменен стиль документа - повествовательная формы изложения, принятой для международных стандартов, была заменена на директивный язык, последний более характерен для российских регламентирующих документов;

• несколько изменена структура исходного документа, т.е. в российском варианте избран иной порядок изложения;

• описание отдельных моментов опущено, а некоторые вопросы рассмотрены более подробно.

В целом, по результатам анализа национальные стандарты аудиторской деятельности по отношению к международным стандартам можно разделить на следующие группы:

• близкие к международным стандартам аудита;

• имеющие отличия от международных стандартов;

• не имеющие аналогов в системе международных стандартов аудита.

Основное количество стандартов, принятых в практике Российского аудита,

по сути и содержанию соответствуют международным стандартам. Это, прежде всего, такие стандарты как «Цели и основные принципы аудита финансовой бухгалтерской отчётности», «Внутренний контроль качества аудита», «Документирование аудита», «Планирование аудита», «Существенность в аудите» и т.п. (приложение Ф).

Некоторые российские Правила (стандарты), даже совпадающие по названию' и содержанию с международными, от них существенно отличаются (приложение X). Так, например, Российский стандарт «Особенности аудита малых экономических субъектов» значительно отличается от одноименного международного стандарта ПМАП 1005, поскольку последний в 1999 г. подвергнут существенной переработке.

Стандарт «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» подготовлен на базе международного стандарта аудита (МСА) № 800 «The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements» и близок к международному аналогу по структуре и логике изложения. Однако эти два стандарта отличаются друг от друга. Прежде всего, в соответствии с п. 2.2 правила (стандарта) специальное аудиторское задание может быть обязательным и инициативным.

В международных стандартах аудита и западной аудиторской практике отсутствует понятие «обязательный аудит» - обычно используется термин statutory audit, т.е. аудит, предусмотренный статусом организации или нормативными документами. Как об альтернативе такому «статусному» аудиту говорят о согласованных между аудитором и клиентом аудиторских процедурах или о специальном аудите. Аналога российскому аудиту «по поручению государственных органов» или, как иногда трактуют, «порученческому аудиту», на Западе нет. [ 180] Кроме того, форма отчёта в национальном стандарте состоит из трех частей (вводной, аналитической и итоговой) и, тем самым, отличается от описанной в международном стандарте № 800.

Правило (стандарт) «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним» также отличается от международного стандарта аудита № 920, посвященного выполнению согласованных процедур. В МСА № 920 описан порядок осуществления разнообразных финансовых проверок, не относящиеся к аудиту, однако вопросы по оказанию сопутствующих аудиту услуг не ос-

вящены. В российском стандарте определены и классифицированы эти услуги.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита» разработано на базе международного стандарта № 240, перевод названия которого - «Мошенничество и ошибки». В названии российского стандарта отсутствует термин «мошенничество», поскольку согласно Уголовному кодексу Российской Федерации мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, которое может квалифицировать только суд или следствие. Поэтому, в российском стандарте раскрываются ошибки и недобросовестность деятельности аудитора.

Перечень терминов и определений, используемых в Правилах (стандартах) аудиторской деятельности подготовлен на основе международного стандарта №110 «Глоссарий». Можно согласиться с мнением Ремизова H.A., что этот перечень не имеет самостоятельного значения и выполняет вспомогательную функцию. С этой точки зрения различие между российским и международным стандартами не может рассматриваться как недостаток, желательно, чтобы смысл одних и тех же понятий и в том, и в другом документах совпадал. [180]

Отдельные российские правила (стандарты) аудиторской деятельности не имеют прямых аналогов в системе международных стандартов. Перечень таких стандартов приведен в приложении Ц.

В системе международных стандартов отсутствует стандарт аналогичный российскому стандарту «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита», поскольку, по мнению разработчиков международных стандартов, эти вопросы должны решаться на национальном уровне.

Что касается стандарта «Образование аудитора», то в зарубежной практике по этому вопросу IFAC выпускает отдельную подборку инструктивных и регулирующих материалов. В России, наряду со стандартом «Образование аудитора», система аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов утверждена приказом Минфина РФ от 12 сентября 2002 г. № 93н. [36]

Правило (стандарт) «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов» разработаны 20 октября 1999 г., в настоящее время основные права и обязанности объектов и субъектов аудита прописаны в законе «Об аудиторской деятельности» (ст. 5 и ст. 6).

В международной практике разработкой и подготовкой внутренних стандартов занимаются аудиторские фирмы; сущность и содержание этих стандартов зависит от масштаба деятельности фирм и от уровня национальных стандартов.

Российский стандарт «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» регламентирует принципы подготовки внутренних стандартов, их форму, содержание и порядок организации контроля.

Налоговый аудит, как аудит относящейся к специальным аудиторским заданиям, в международной практике регулируется стандартом № 800 «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям». В России необходимость стандарта «Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение • с налоговыми органами» обусловлена важностью проблемы правильности начисления и учёта налогов и платежей.

Следовательно, как верно отмечает Ремизов H.A., можно обсуждать необходимость существования тех или иных российских Правил (стандартов), не имеющих прямых аналогов в системе МСА, но их появление всегда продиктовано определенной логикой.[182]

Федеральным законом от 14.11.2002 г. № 161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях» устанавливается, что собственник имущества унитарного предприятия принимает решение о проведении аудиторских проверок, утверждает аудитора и определяет размер оплаты его услуг. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30.12.2002 г. № 940 данная функция закреплена за Минимуществом России (в настоящее время Федеральноеагентство по управлению федеральным имуществом).

Приказом Минфина России от 31.10.2002 г. № 107н утвержден порядок формирования комиссий по конкурсному отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита организаций, в уставном (складочном) капитале которых доля государственной собственности составляет не менее 25 процентов, и ФГУП.

Распоряжением Минимущества России от 30.12.2002 г. № 4521-р по согласованию с Минфином России утверждено Типовое техническое задание. Минюст России сообщил, что, вследствие технического характера, Типовое техническое задание в государственной регистрации не нуждается.

Однако в настоящее время в аудите складывается такой порядок, который не в полной мере позволяет решать задачи защиты имущественных и финансовых интересов Российской Федерации как собственника.

Прежде всего, это касается федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. [61] Так, в федеральном правиле (стандарте) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности» отражена норма, в соответствии с которой аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственни-

ков (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица. Эта норма послужила «катализатором» сужения программы обязательного аудита федеральных предприятий, разработанной в Типовом техническом задании, что, безусловно, снизило эффективность контроля полноты и правильности формирования отчислений части чистой прибыли в федеральный бюджет.

Нельзя согласиться и с правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» в той части, которая гласит, что аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению (имеется в виду стоимостная существенность того или иного нарушения, допущенного управляющими). Наличие такой нормы позволило фирме ЗАО «КПМГ», проводившей аудит ОАО «Новороссийское морское пароходство» (ОАО «Новошип»), посчитать несущественным неправомерное занижение чистой прибыли пароходства на 1,5 млрд. руб. и как следствие, недополучение федеральным бюджетом минимум 150 млн. руб. в качестве дивидендов (такое нарушение было вскрыто в ходе инициативного аудита). [201]

Нормы, ущемляющие имущественные и финансовые интересы Российской Федерации как собственника, содержат и другие правила (стандарты) аудита.

Поскольку аудиторские стандарты представляют собой главный организационно-методологический документ аудита, их ненадлежащее содержание крайне негативно сказывается на разработке производных документов (прежде всего, Типового технического задания) и существенно снижает пользу от обязательной аудиторской проверки.

Ключевым понятием аудита, отраженным в Правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчётности» является понятие цели аудита. В соответствии с этим стандартом, «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации». [61] Стандарт регламентирует, что «аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности во всех существенных отношениях». [61]

Однако, нет ясного толкования того, что представляет собой выражение мнения аудитора о достоверности финансовой отчётности во всех существенных отношениях, а также самого термина «достоверность».

В стандарте № 1 под достоверностью понимается правильность формирования бухгалтерской отчётности с позиций соблюдения (или не соблюдения) ауди-

руемым лицом правил бухгалтерского учета. При этом, решение этой задачи предусматривается второй частью определения цели аудита, а именно - «выражение мнения. о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации». [61]

Думается, что понятие достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности, особенно при проверке государственных предприятий, должно трактоваться как понятие адекватности отражения правильности ведения руководителями деятельности организации.

Следовательно, аудитор должен квалифицировать как неправильные, т.е. не эффективные по отношению к финансовым и имущественным интересам собственника действия руководителя по выводу активов в оффшоры с целью формирования прибыли за рубежом, переплаты за сырье и материалы, заработную плату административно-управленческому персоналу, за консалтинговые, страховые, рекламные услуги, капитальный ремонт зданий, сооружений, машин, оборудования, за аудит и т.п.

Вышеуказанные нарушения аудиторы, осуществляющие обязательный аудит, не вскрывают, опираясь на норму, что решение подобных задач связано с выражением мнения об эффективности организационного управления. Согласно аудиторским стандартам аудитор не только не должен давать оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников), но и оценку эффективности отдельных операций аудируемого лица.

Следовательно, в соответствии с аудиторскими стандартами аудиторы должны выражать мнение о достоверности финансовой отчётности только с позиции соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, что на практике является единственной целью аудита.

Для государства, как собственника, нужен аудит эффективности деятельности федеральных унитарных предприятий. Поэтому, необходимо выстраивать систему независимого императивного контроля эффективности управления имуществом.

Прежде всего, необходимо внесение поправок в стандарты аудита, направленные на изменение его целей и задач в части трактовки его целей и достоверности.

Кроме того, в целях совершенствования контроля за деятельностью федеральных унитарных предприятий целесообразно, по нашему мнению, разработать специальный федеральный стандарт «Особенности аудита государственных унитарных предприятий» (Приложение Ч).

Такой стандарт должен законодательно установить отношения аудиторских организаций с собственником унитарных предприятий. В этом стандарте необходимо отразить следующие вопросы:

1. Общие положения.

2. Особенности системы внутреннего контроля государственных унитарных предприятий.

' 3. Основные принципы проведения аудита и его основные этапы.

4. Особенности получения аудиторских доказательств.

5. Аудиторские процедуры проверки деятельности унитарных предприятий.

6. Анализ результатов аудиторских процедур.

Аудит государственных унитарных предприятий, по сути, относится к специальным аудиторским заданиям, и, как отмечено выше, в международной практике такой вид аудита регулируется стандартом № 800 «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям». Думается, что предложенный стандарт достаточно подробно регламентирует процесс проведения аудита унитарных предприятий.

Глава 5. Методические подходы к осуществлению императивного контроля

5.1. Предварительный этап императивного контроля

Императивный контроль представляет собой неотъемлемый элемент процесса управления унитарными предприятиями, который состоит из нескольких последовательных процедур, в результате реализации которых реализуются интересы собственника.

Система системообразующих показателей, характеризующих интересы собственника, с нашей точки зрения, разделяется на две равнозначные ветви: интересы в получении доходов, интересы в экономическом контроле.

Эти составляющие взаимосвязаны и взаимообусловлены, поскольку, являясь собственником унитарного предприятия, государство в конечном итоге преследует своей целью повышение эффективности деятельности вышеуказанных предприятий.

По нашему мнению, контроль деятельности государственных унитарных предприятий со стороны собственника должен быть построен по следующему принципу: собственник определяет стратегию развития предприятия, а руководитель - порядок деятельности своих предприятий в соответствии с интересами государства. Поскольку каждое предприятие имеет определенные цели функционирования, процесс контроля должен вестись в соответствии с этими целями.

Процедура императивного контроля должна осуществляться в разрезе следующих общепринятых этапов:

планирование контроля, проведение контроля, реализация результатов контроля.

Планирование императивного контроля со стороны государственных органов проводится в рамках годовых и прогнозных планов проверки деятельности предприятий и организаций.

Планирование независимого императивного контроля проводится аудиторскими организациями согласно стандартов аудиторской деятельности. [61] Однако по независимому императивному контролю, как было отмечено выше, прежде чем приступать к планированию, необходимо получить возможность проведения аудита, поскольку обязательный аудит осуществляется аудиторскими организациями,

отобранными в результате проведения конкурса. [44; 64] Правила проведения открытого конкурса введены в действие с 30 ноября 2005 г., до этого времени действовало Постановление Правительства от 12 июня 2002 г. № 409.

Целью конкурсного отбора является выявление аудиторской организации, обеспечивающей наиболее оптимальные условия проведения обязательного аудита. Конкурс проводится не реже одного раза в три года и является открытым. Организатором конкурса является руководитель федерального государственного унитарного предприятия. Правилами проведения открытого конкурса допускается предварительный отбор конкурсной комиссией аудиторских организаций, которые могут участвовать в конкурсе на проведение обязательного аудита.

Организатор конкурса определяет соответствие аудиторской организации предъявляемым к ней требованиям, в том числе требованиям к опыту работы аудиторской организации в соответствующей отрасли или сфере деятельности, и принимает решение в отношении каждой аудиторской организации, подавшей заявку на участие в предварительном отборе. Критерии отбора устанавливаются конкурсной комиссией самостоятельно.

Конкурс проводится на основе рассмотрения технических и финансовых предложений каждой аудиторской организации.

Техническое предложение содержит следующие показатели: -описание общего подхода к проведению обязательного аудита, включая предполагаемый объём проверки и общий объём трудозатрат (без указания стоимости проведения аудита);

•общая и профессиональная характеристика аудиторской организации, включая сведения о членстве в профессиональных аудиторских объединениях, аккредитованных при уполномоченном федеральном органе государственного регулирования аудиторской деятельности, и прохождении внешнего контроля качества работы аудиторской организации;

• сведения о квалификации и опыте сотрудников аудиторской организации, предлагаемых для участия в аудите финансовой (бухгалтерской) отчётности организации, включая номера и типы квалификационных аттестатов аудитора.

Финансовое предложение содержит стоимость проведения аудита без учёта налога на добавленную стоимость.

Организатор конкурса формирует конкурсную комиссию и определяет сё председателя. В состав конкурсной комиссии обязательно включается представитель федерального органа исполнительной власти, осуществляющего функции по управлению федеральным имуществом.

Оценка технического предложения осуществляется по 100-балльной шкале со следующим распределением максимальных баллов:

35 баллов - за общий подход аудиторской организации к выполнению аудиторского задания, полученного от организатора конкурса;

25 баллов - за общую и профессиональную характеристику аудиторской организации;

30 баллов - за квалификацию и опыт сотрудников аудиторской организации, предлагаемых для участия в аудите;

10 баллов - за дополнительную информацию.

Оценка финансового предложения также рассчитывается по 100-балльной шкале. Финансовые предложения, содержащие стоимость проведения аудита в пределах отклонения не более чем на 25 процентов от средней стоимости, предложенной аудиторскими организациями, получают 100 баллов. При этом средняя стоимость определяется как средняя арифметическая. Оценка других финансовых предложений рассчитывается путем вычитания из 100 баллов корректирующей величины, которая рассчитывается как произведение 100 на отношение величины отклонения финансового предложения конкретной аудиторской организации от средней стоимости к этой средней стоимости. Если стоимость проведения аудита, содержащаяся в финансовом предложении, на 40 и более процентов ниже средней стоимости, то конкурсная комиссия отклоняет заявку организации на участие в конкурсе.

Практическая реализация конкурсного отбора аудиторских организаций до настоящего времени, по сути, сводилась к выбору наиболее выгодного финансового предложения. Согласно Методических рекомендаций по отбору аудиторских организаций № 409 «после завершения оценки технического и финансового предложения аудиторской организации конкурсная комиссия суммирует оба результата с учётом следующих коэффициентов: оценка технического предложения - 0.6, оценка финансового предложения - 0.4». [45] В настоящее время Правилами предусмотрено несколько иное соотношение, значительно уменьшился удельный вес финансового предложения с 0.4 до 0.2, что, безусловно, повысит эффективность конкурсного отбора. Однако, и в новой интерпретации Правила конкурсного отбора требуют дальнейшего совершенствования.

Думается, что в целях повышения эффективности проведения аудита необходимо пересмотреть порядок отбора аудиторских организаций. Прежде всего, в п. 6 Постановления Правительства РФ от 30 ноября 2005 г. № 706 должно быть ограничение списка фирм, которые допускаются к участию в конкурсе. В иастоя-

щее время к участию в конкурсе «может быть допущена аудиторская организация, отвечающая установленным законодательством Российской Федерации требованиям к аудиторским организациям». [45] По нашему мнению, в этот пункт необходимо добавить фразу - «аккредитованные в профессиональных объединениях», т.е. к участию в конкурсе должны допускаться аудиторские организации, которые входят в состав аккредитованных аудиторских объединений.

Кроме того, в целях повышения объективности оценки технического и финансового предложения, выбор аудиторских организаций должен проводится по следующей схеме:

•аудиторские организации, аккредитованные профессиональным аудиторским объединением и желающие участвовать в конкурсе, подают документы в Федеральное агентство по управлению государственным имуществом или в его территориальные подразделения;

• на основе оценки деятельности аудиторских фирм проводится их рейтинговый анализ и составляется список фирм, которые могут участвовать в конкурсе. Эта работа может быть возложена на общественные аудиторские объединения с привлечением специалистов территориальных агентств по управлению федеральной собственностью;

• аккредитованные аудиторские фирмы подают техническое предложение в конкурсную комиссию, которая на основе балльной оценки выбирает фирму-победителя. При этом финансовые предложения конкурсной комиссией не рассматриваются.

Как известно, все аудиторские организации обязаны представлять аудиторское заключение и письменную информацию аудитора (аудиторский отчёт) собственнику имущества. Для унитарных предприятий собственником выступает государство в лице Федерального агентства по управлению государственным имуществом и его территориальные подразделения. Согласно Распоряжения Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р, собственник проводит ежегодную оценку качества аудиторских заключений и отчётов основе специальных тестов. [66] Оценка соответствия содержания аудиторских отчётов производится специальной комиссией, создаваемой в установленном порядке Федеральным агентством по управлению государственным имуществом. Комиссия производит оценку соответствия содержания аудиторских заключений и отчётов на основе специальных тестов, заполняемых при проверке отчётов и заключений специалистами, входящими в рабочую группу, создаваемую при комиссии.

. В результате такой оценки комиссия может формировать рекомендации о

допуске аудиторских компаний к участию в конкурсах, по отбору уполномоченных аудиторских организаций на проведение аудита федеральных государственных унитарных предприятий.

При оценке технического предложения до последнего времени рассматривались три раздела, в настоящее время - четыре раздела, при этом состав и балльная оценка разделов существенно изменились (таблица 34).

Таблица - 34 Сравнительная оценка технического задания на проведение конкурса аудиторских организаций

Наименование раздела технического предложения Балльная оценка

по Постановлению Правительства № 409 по Постановлению Правительства № 706

Оценка образца аудиторского заключения по ранее проведенной проверке организации 60 —

Общий подход аудиторской организации к выполнению аудиторского задания, полученного от организатора конкурса — 35

Методика осуществления аудиторской проверки 20 —

Общая и профессиональная характеристика аудиторской организации — 25

Квалификация и опыт специалистов 20 30

Дополнительная информация — 10

Итого 100 100

Как видно из таблицы 34, пересмотрены не только балльные оценки технического предложения, но и введены новые разделы. Оценка образца аудиторского заключения, которая ранее занимала 60 баллов, в настоящее время исключена; дополнительно введено аудиторское задание, которое должно быть выполнено аудиторской фирмой в ходе проведения конкурса. Методика осуществления аудита введена в раздел «Общая и профессиональная характеристика аудиторской организации», при этом оценка за указанный раздел увеличилась на 5 баллов. Классификация и опыт специалистов оценена в 30 баллов, введен раздел «Дополнительная информация» в размере 10 баллов.

Однако, и в настоящем виде рейтинговая оценка технического состояния не

лишена недостатков. Прежде всего, неясно, как оценивать выполнение аудиторского задания и, самое главное, равнозначность этого задания для конкурирующих аудиторских организаций. Общая и профессиональная характеристика аудиторских организаций и квалификация их специалистов тесно переплетаются, возникают трудности в оценке в отдельности каждого раздела. Нет ясности в том, что подразумевать под дополнительной информацией, хотя внесение добавочной информации по этому разделу довольно весомое.

В целях совершенствования оценки технического предложения нами разработана следующая балльная оценка его разделов (таблица 35).

Таблица- 35 Предложенные разделы технического предложения и его балльной оценки

Наименование раздела технического предложения Предложенная балльная оценка

Методика осуществления аудиторской проверки 50

Квалификация и опыт специалистов 30

Анализ финансового состояния организации 20

Итого 100

Оценку образца аудиторского заключения необходимо вывести из-под эгиды технического предложения, поскольку качество аудиторского заключения будет оценено на первом этапе конкурсного отбора фирм. В настоящее время такой образец дается без указания организации, что зачастую приводит к подмене фактов - образец представляется не по проверке самой аудиторской организации, а составляется по данным специальной литературы.

Наибольшее количество баллов, с нашей точки зрения, необходимо предоставить методике осуществления аудиторской проверки. Данное предложение можно обосновать тем, что в конечном итоге, главное для аудиторской проверки -это эффективная методика её осуществления. Опыт и квалификация аудиторов после методики проверки играет вторую по важности роль в проведении эффективного аудита, поэтому этому критерию присвоено 30 баллов.

Нами предложен новый критерий оценки технического предложения - анализ финансового состояния аудиторской фирмы. Этому критерию присвоено 20 баллов. Введение данного критерия позволит выбрать финансово стабильные аудиторские организации для проверки государственной собственности. В настоя-

щее время победителями конкурса зачастую становятся убыточные организации, имеющие неустойчивое финансовое состояние. Общеизвестно, что взаимодействие с такими организациями является рискованным, поскольку они в любой момент могут обанкротиться.

Финансовое предложение, с нашей точки зрения, в результате проведения конкурса необходимо не учитывать, поскольку на практике большинство аудиторских фирм «играет» на понижении цены и, в результате, выигрывает конкурс.

Хотя предлагается, чтобы конкурсная комиссия не проводила оценки стоимости аудиторских услуг, их учёт необходим и является важным условием успешного развития аудита, в целом, и аудита государственный унитарных предприятий. Поскольку аудит является интеллектуальной деятельностью, расценки на услуги аудиторов тяжело «привязать» к определенным показателям.

В современных условиях не существует твердых расценок на аудиторские услуги, однако принципы формирования тарифов определены: уровень существенности, состояние внутреннего контроля и объём документооборота. Стоимость аудиторских услуг устанавливается аудиторскими организациями и передается в конкурсную комиссию в форме финансового предложения.

Традиционно сложилась практика, при которой стоимость аудиторских услуг рассчитывает аудиторская организация, а собственник принимает или не принимает вышеуказанную стоимость. Кроме этого, в условиях конкурентной борьбы взаимодействие спроса и предложения формирует рыночные цены на аудиторские услуги.

В качестве показателей формирования стоимости аудиторских услуг могут выступать как количественные, так и качественные факторы. Некоторые аудиторские организации разработали довольно разносторонние методики оценки своих услуг, так, например, ООО АКФ «Дальрегиоаудит» (г. Хабаровск) в качестве критериев оценки своих услуг выбрала следующие: численность персонала, численность бухгалтерии, сумма прибыли. Отдельные аудиторские фирмы в качестве критерием оценки своих услуг устанавливают количество часов проведения проверки.

При формировании стоимости аудиторских услуг выявлено четыре направления. Во-первых, отдельные аудиторские фирмы продают время своих специалистов по определенной цене за час, день или период. В этом случае цена аудиторских услуг определяется как произведение стоимости часа (дня) работы специалиста-аудитора и времени, затраченного на выполнение процедур аудита, при этом учитывается фактор конкурентной стоимости всего аудиторского контракта. К

факторам, влияющим на объём временных затрат проведения аудита на определенном предприятии, можно отнести: отрасль бизнеса клиента; размер предприятия; систему внутреннего контроля; количество проверок на предприятии, проведенных данной аудиторской организацией.

Во-вторых, при определении цен на аудиторские услуги руководствуются международным принципом эмпирической зависимости их стоимости от объёма активов, введенных в течение аудируемых отчётных периодов в хозяйственный оборот предприятий-клиентов и находившихся в нем к началу отчётного периода. В этом случае цена аудита представляет собой процентную ставку (в пределах 0,1 -0,5 %) от объёма средств, участвующих в хозяйственном обороте в течение отчётного периода, подвергающегося аудиторской проверке.

В-третьих, при определении стоимости аудиторских услуг исходят из следующих составляющих: уровня профессионализма аудитора; уровня сложности первичной документации; времени, затраченного аудиторами на обработку документации и составление аудиторского заключения.

В-четвертых, основными показателями, на которые опираются аудиторы при определении стоимости проведения аудита, являются: объём работ; специфика деятельности предприятия; период, за который должен проводиться аудит; местонахождение фирмы; качество учёта; среднее количество операций; численность работников предприятия.

Думается, что для аудита унитарных предприятий необходимо пересмотреть принципы формирования стоимости аудиторских услуг. Финансовое предложение целесообразно вывести из-под эгиды конкурсной комиссии и перенести в ведение Федерального агентства по управлению государственным имуществом, введя единую методику определения цены аудиторской проверки. Таким образом, «центр тяжести» по формированию стоимости аудиторских услуг будет смещен из ведения аудиторской организации в ведение собственника унитарных предприятий. Тем самым, финансовое предложение будет рассчитываться уже не аудиторскими организациями, а собственником унитарных предприятий и предлагаться аудиторским организациям как директива.

В качестве критерия оценки предложены три группы показателей: объёмные, финансовые, стоимость основных средств. Объёмные показатели характеризуются: видами деятельности предприятия, объёмом документооборота и среднесписочной численностью работников. Финансовые показатели - валютой баланса, объёмом выручки и чистой прибылью.

Для определения стоимости аудиторских услуг унитарные предприятия

должны ежегодно предоставлять собственнику следующие данные (рис. 32).

Основной вид деятельности Другие виды деятельности Наличие структурных подразделений (филиалы, представительства)

Среднесписочная численность Используемая бухгалтерская программа

Наличие экспортных и импортных операций Количество счетов в банке Количество договоров:

• на получение товаров (работ, услуг)

• на отгрузку товаров (работ, услуг)

Количество платёжных поручений за год

Количество кассовых ордеров за год:

• приходных

• расходных

Количество авансовых отчетов за год

Количество накладных, актов за предыдущий год: -на получение товара (работ, услуг)

•на отгрузку товаров (работ, услуг)

Валюта баланса Объём выручки:

• от основного вида деятельности

• от других видов деятельности Чистая прибыль (убыток)

Здания и сооружения

Станки и аналогичное оборудование

Транспортные

средства

Прочее

Рисунок 32 - Данные, рекомендуемые автором для расчёта стоимости

аудиторских услуг

Расчёт стоимости аудиторский услуг предложено производить по формуле:

Сау Сбаз X (К] + К2 + К3),

где Сау - стоимость аудиторских услуг;

Сбаз - базовая стоимость аудиторских услуг;

К] - экспериментальный поправочный коэффициент, учитывающий объёмные показатели;

К2 - экспериментальный поправочный коэффициент, учитывающий финансовые показатели;

К3 - экспериментальный поправочный коэффициент, учитывающий стоимость основных средств.

Основой расчёта стоимости аудиторских услуг выступает базовая стоимость, которая экспериментально определена на основе анализа деятельности унитарных предприятий Дальневосточного федерального округа и выявления «среднего» предприятия. В качестве «среднего» выбрано предприятие, стоимость проверки которого составила 475 тыс. руб. (Приложение Ш).

Экспериментальные коэффициенты рассчитываются по баллам. Наибольшее количество баллов (75 % от общего количества баллов) отведено объёмным показателям, поскольку они характеризуют объём документооборота, 20 % - финансовым показателям и 5% - стоимости основных фондов.

Экспериментальные коэффициенты рекомендуются к применению в следующих пределах:

• по объёмным показателям - от 0,15 до 2,25;

• по финансовым показателям - от 0,04 до 0,60;

• по стоимости основных средств - от 0,01 до 0,15.

Применение предложенной методики расчёта определяет предел стоимости аудиторских услуг в размере от 85 до 1425 тыс. руб.

С нашей точки зрения, предложенная методика формирования цены аудиторских услуг должна применяться при определении стоимости аудиторских услуг, тем самым при выборе аудиторских организаций будет учитываться только техническое задание.

Предложенная методика формирования стоимости аудиторских услуг апробирована в ООО АКФ «Дальрегиоаудит» (г. Хабаровск).

Существует еще один нерешенный вопрос. В настоящее время затраты за проведение обязательного аудита включаются в расходы проверяемого предприятия. На практике руководство предприятия заинтересовано в максимально низкой цене аудиторских услуг, поэтому при проведении конкурса аудиторских организаций фирма, установившая меньшую цену получает приоритет, поскольку руково-

дство унитарного предприятия завышает баллы по техническому заданию таких фирм. Кроме того, даже после победы на конкурсе аудиторская организация сталкивается с противодействием со стороны руководства унитарного предприятия, как было показано выше, значительное число предприятий убыточно и руководство не заинтересовано в росте своих затрат.

В целях решения данной проблемы можно предложить образование специального фонда по обязательному аудиту унитарных предприятий. Источником образования такого фонда должны быть ежегодные отчисления унитарных предприятий. Базой для начислений должен служить объём продаж унитарных предприятий. Процентная ставка может меняться ежегодно в зависимости от роста или снижения объёма продаж. Механизм образования и распределения предложенного фонда по обязательному аудиту необходимо отрегулировать специальным постановлением Правительства.

5.2. Процедуры проведения императивного контроля

Процедуры императивного контроля составляют техническую сторону контрольной деятельности. Процедура (от лат. procedo - прохожу, происхожу) означает проведение тех или иных действий для выполнения данной работы или достижения определенных целей. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности трактует аналитические процедуры как последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.

На практике различают несколько видов аудиторских процедур, а именно: аудиторские процедуры по существу, контрольные процедуры, процедуры согласования.

Аудиторская процедура по существу включает весь спектр аудиторских действий при изучении деятельности аудируемых объектов. Контрольными аудиторскими процедурами принято считать тесты как средства контроля.

Аудиторские процедуры согласования - это один из видов услуг, сопутствующих аудиту. Тематика и объём проводимых при этом работ, а также характер представления их результатов определяются соглашением сторон и могут отличаться от тех, которые характерны для обычного аудита. По результатам согласованных процедур аудитор не должен готовить заключение, а пользователи бухгал-

терской отчётности с учётом полученных результатов могут самостоятельно сделать выводы о достоверности бухгалтерской отчётности.

Общепринято деление аудиторских процедур на следующие группы: процедуры планирования; сбор фактов и информации; документирование (процессов, систем); тестирование; оценка; формулирование выводов и результатов; подготовка отчёта.

С методологической точки зрения аудиторские процедуры следует рассматривать как определенные действия аудитора, основывающиеся на эффективном применении существующих методов аудита или их комбинации, процедур получения аудиторских доказательств, а также методов рациональной организации аудиторской деятельности.

Значимость аудиторских процедур в процессе проведения аудита трудно переоценить. Именно поэтому обязательные процедуры приводятся в международных стандартах аудита (отечественные стандарты этого пока не предусматривают) и составляют содержательную основу требований, предъявляемых к аудиторам. В национальных и внутрифирменных стандартах аудиторские процедуры должны получать последующую детализацию.

В настоящее время при планировании проведения аудиторских проверок унитарных предприятий аудиторские организации руководствуются техническим заданием. [65] В предыдущих разделах работы было доказано, что техническое задание не отвечает требованиям эффективного проведения аудита унитарных предприятий. Поскольку собственником унитарного предприятия выступает государство, техническое задание наряду с проверкой достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности должно содержать дополнительные задачи, расширяющие функции аудита, совмещая обязательный и инициативный аудит.

Техническое задание, на наш взгляд должно состоять из следующих разделов (приложение Щ).

1. Общие положения.

2. Задачи и подзадачи аудита федерального государственного унитарного предприятия.

3. Оформление результатов аудита.

4. Приложения.

В разделе «Общие положения» сформулирована цель аудита федеральных государственных унитарных предприятий, которая определена как выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности и оценка деятельности унитарных предприятий.

Во втором разделе определены задачи и подзадачи аудита, которые включают в себя четыре подраздела:

• проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности;

• проведение анализа финансового состояния организации;

•контроль сохранности имущества организации и анализ эффективности его использования;

• оценка организации управления унитарным предприятием.

Поскольку в законе «Об аудиторской деятельности» цель аудита определена как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации, при проверке унитарных предприятий аудиторы должны подтвердить достоверность бухгалтерской отчётности. При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчётности, которая позволяет пользователю этой отчётности на основании её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В ходе проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности унитарных предприятий аудиторские организации должны, по нашему мнению, последовательно решить следующие 13 подзадач (рис. 33).

Предложенная программа охватывает весь комплекс вопросов, в результате решения которых аудиторские организации могут выразить мнение о достоверности отчётности унитарных предприятий. Кроме того, по результатам проверки аудиторские организации должны заполнить 2 приложения:

1) Сводная ведо мость выявленных нарушений.

2) Свод рек омендаций, разработанных по результатам аудита.

В приложении «Сводная ведомость выявленных нарушений» предложено отразить вид нарушения, причину, его вызвавшую, а также показать сумму нарушения в рублях.

В приложении «Свод рекомендаций, разработанных по результатам аудита» отражается ожидаемый результат от выполнения рекомендаций.

Вышеуказанные приложения систематизируют выводы по проверке достоверности отчётности и намечают пути преодоления недостатков в организации бухгалтерского учёта унитарных предприятий.

Второй, третий и четвертый разделы, по сути, являются элементами инициативного аудита, поскольку выходят за рамки вопросов, охватываемых обязатель-

ным аудитом.

Распоряжением Минимущества РФ от 10 июля 2000 г. № 183-р утверждены «Методические рекомендации по организации и проведению анализа эффективности деятельности федеральных государственных унитарных предприятий и открытых акционерных обществ, акции которых находятся в федеральной собственности».

ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ

Аудит учредительных документов

Аудит учётной политики

Аудит основных средств

Аудит учета нематериальных активов

Аудит производственных запасов

•► Аудит денежных средств

Аудит расчётов

Аудит формирования себестоимости продукции, работ и услуг для целей бухгалтерского учёта и налогообложения

Аудит формирования доходов по обычным видам деятельности

•► Аудит внереализационных доходов и расходов

Аудит капитала

Аудит забалансовых счетов

Проверка правильности заполнения форм отчётности

Рисунок 33 - Программа проверки деятельности федеральных унитарных

предприятий

В целях проведения анализа эффективности деятельности предприятий, орган исполнительной власти образует комиссию (балансовую комиссию), задачами которой являются:

• оценка текущего финансового состояния предприятий по результатам анализа финансовой отчётности, расшифровок к ней, справок и других материалов, представляемых руководителями предприятий;

• оценка эффективности использования предприятием имущества;

•контроль за выполнением утверждаемых федеральными органами исполнительной власти показателей экономической эффективности деятельности предприятий;

•обеспечение безусловного перечисления предприятиями в федеральный бюджет отчислений части чистой прибыли;

•внесение предложений по совершенствованию систем управления предприятий в целях повышения эффективности производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, предложений о реорганизации предприятий, их ликвидации или продаже как имущественных комплексов либо использовании для создания на базе закрепленного за ними имущества федеральных казённых предприятий, предложений об ответственности руководителей предприятий.

Орган исполнительной власти утверждает: ■ - список предприятий, проверки производственно-хозяйственного и финансового состояния которых проводятся комиссией;

• план-график заседаний комиссии;

• состав и регламент работы комиссии.

С правом совещательного голоса к работе комиссии привлекаются представители Министерства финансов, Министерства внутренних дел, Министерства имущественных отношений Российской Федерации, других органов исполнительной власти, а также независимые эксперты (в т.ч. аудиторы) и работники сторонних предприятий и акционерных обществ.

Для проведения анализа унитарные предприятия представляют в комиссию следующие документы: годовая бухгалтерская отчётность (за истекший и предшествующий истекшему годы), промежуточная отчётность; копии отчёта, составленного в соответствии с Порядком отчётности руководителей федеральных государственных унитарных предприятий, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 04.10.99 г. № 1116; пояснительная записка кгодовой бухгалтерской отчётности, составленная в соответствии с требованиями ПБУ/4 «Отчётность организации».

Для предварительного анализа представленных материалов комиссией создаются рабочие группы экспертов, которым поручено проведение следующих аналитических процедур:

• анализ бухгалтерской (финансовой) отчётности;

• анализ справок и расшифровок, приложенных к пояснительной записке.

В процессе анализа финансовой отчётности эксперты решают следующие аналитические задачи (рис.34).

ПРОГРАММА АНАЛИЗА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЁТНОСТИ

анализ финансового состояния по данным баланса

анализ ликвидности бухгалтерского баланса

•► расчёт и оценка финансовых коэффициентов

определение характера финансовой устойчивости

ь расчёт и оценка финансовых коэффициентов рыночной устой-

чивости по данным отчётности

ь общая оценка деловой активности

Рисунок 34 - Программа проведения анализа финансовой отчётности предприятия, проводимого рабочей группой экспертов

Подготовленные группой экспертов аналитические материалы передаются на рассмотрение комиссии.

Комиссия анализирует представленные материалы; по результатам анализа оценивает качество систем управления, а также уровень профессиональной компетентности руководителей предприятий.

В целом, аналитические процедуры, утвержденные распоряжением № 183-р, носят системный характер, направлены на выяснение причин не достаточно эффективной работы предприятия.

Однако анализ осуществляется согласно графика и на практике проводится по каждому предприятию не чаще один раз в три года; кроме того, программа анализа носит укрупненный характер.

В целях оперативности принятия решения предлагаем ввести в техническое

задание раздел «Анализ финансового состояния предприятия» (рис. 35).

На практике аудиторских организаций в рамках обязательного аудита проводят анализ финансового состояния предприятия, однако такой анализ носит обобщенный характер и не имеет достаточную глубину.

ПРОГРАММА АНАЛИЗА ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

Анализ источников формирования капитала

Анализ размещения капитала и оценка имущественного состояния капитала

•► Анализ денежных потоков

Анализ эффективности и интенсивности использования капитала

•► Анализ финансовой устойчивости

Анализ платёжеспособности и ликвидности

Общая оценка и прогнозирование финансового состояния

Рисунок 35 - Последовательность решения задачи «Проведение анализа финансового состояния организации»

Введение в обязательный аудит унитарных предприятий раздел по анализу их финансового состояния позволит собственнику предусмотреть предпосылки банкротства предприятия и вовремя среагировать на кризисную ситуацию.

Унитарные предприятия находятся под постоянным контролем собственника на предмет эффективности использования по назначению и сохранности федерального имущества. Такой контроль утвержден Приказом Мингосимущества РФ от 2 марта 2000 г. № 34.

Департамент экономики является координатором мероприятий по контролю за использованием имущества и решает следующие задачи:

• обеспечивает проведение силами работников центрального аппарата Мингосимущества России и его территориальных органов, с участием при необходимости представителей федеральных органов исполнительной власти, мероприятий по контролю за использованием имущества; осуществляет согласование указанных мероприятий, организуемых и проводимых федеральными органами исполни-

тельной власти;

' - формирует ежеквартальные сводные планы-графики мероприятий по контролю за использованием имущества на основе информации ФСБ, МВД, ФСНП России, Главного контрольного управления Президента, Генеральной прокуратуры, Счётной палаты Российской Федерации, а также предложений структурных подразделений и территориальных органов Мингосимущества России.

На основе анализа материалов мероприятий по контролю за использованием имущества, Департамент экономики совместно с другими структурными подразделениями Мингосимущества России в отчётном периоде формирует базу данных типовых нарушений при приватизации и использовании государственного имущества и по мере необходимости разрабатывает соответствующие проекты законодательных и нормативных правовых актов, обеспечивающих устранение указанных нарушений.

В результате контроля за использованием имущества решаются следующие задачи:

• соответствие учредительных документов проверяемой организации действующему законодательству;

• наличие контрактов с руководителями государственных унитарных предприятий и учреждений, их соответствие действующему законодательству;

• включение имущества в реестр федерального имущества;

• проверка использования имущества по назначению и сохранности, закрепленного за государственными унитарными предприятиями, правомерность распоряжения списания имущества;

• наличие признаков несостоятельности (банкротства);

• наличие договоров аренды федерального имущества, их соответствие действующему законодательству и нормативным правовым актам; полнота и своевременность перечисления арендных платежей в федеральный бюджет;

•наличие договоров простого товарищества (о совместной деятельности), инвестиционных договоров; их соответствие требованиям законодательства;

•наличие мобилизационных мощностей (резервов), объектов и имущества гражданской обороны, а также наличие договоров (контрактов) о выполнении мобилизационных заданий;

• заключение о не используемом в хозяйственной деятельности (не установленном) оборудовании;

• наличие объектов, незавершенных строительством, и предложения по их дальнейшему использованию;

• причины выявленных нарушений, рекомендации по их устранению, сведения о конкретных лицах, виновных в допущенных нарушениях;

•предложения о повышении эффективности использования федерального имущества.

Как видно из перечисленного перечня решаемых задач, они носят конкретный характер, и в ходе их решения, собственник может получить объективные данные об эффективности использования имущества.

Однако, в целях усиления контроля за эффективностью использования имущества унитарных предприятий и оперативности принятия решений, предложено ввести в рамках обязательного аудита раздел «Контроль за сохранностью имущества организации и анализ эффективности его использования» (рис. 36).

КОНТРОЛЬ СОХРАННОСТИ ИМУЩЕСТВА И АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ИМУЩЕСТВА

•► -► -► Оценка внутреннего контроля сохранности имущества

Оценка порядка начисления земельного налога и своевременность его перечисления в федеральный бюджет

Оценка порядка начисления арендной платы за использование государственного имущества, своевременность и полнота ее перечисления в федеральный бюджет

•► Анализ движения имущества

•► -► Анализ интенсивности и эффективности использования имущества

Анализ использования производственной мощности предприятия и технологического оборудования

•► Анализ объёмов и эффективности инвестиционной деятельности

•► Анализ эффективности лизинговых операций

Рисунок 36 - Последовательность решения задачи «Контроль сохранности имущества организации и анализ эффективности его использования»

В ходе решения вышеуказанных задач собственник будет ежегодно получать исчерпывающие сведения об эффективности использования принадлежащего ему имущества.

Эффективность управления деятельности унитарного предприятия является наиболее существенным и объективным в оценке использования государственной собственности.

Для унитарных предприятий совместным приказом Минэкономразвития, Минимущества, МНС РФ от 18 сентября 2001 г. № 320/208/БГ-3-21/355-а определены следующие показатели экономической эффективности деятельности:

• выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг;

• чистая прибыль;

• часть прибыли, подлежащая перечислению в федеральный бюджет;

• чистые активы.

По существу, эти показатели не дают оценку экономической эффективности деятельности унитарных предприятий, а характеризуют объёмные показатели деятельности.

В целях оценки эффективности организации управления унитарным предприятием целесообразно ввести в техническое задание раздел «Оценка организации управления унитарным предприятием» (рис. 37).

ОЦЕНКА ОРГАНИЗАЦИИ УПРАВЛЕНИЯ

Оценка прогнозирования и планирования в финансовом управлении

Оценка управления ценами

•► Оценка управления текущими издержками

•► Оценка управления оборотными активами

Оценка управления финансированием текущей деятельности

•► Оценка инвестиционной стратегии

Рисунок 37 - Последовательность решения задачи «Оценка организации управления унитарным предприятием»

Результаты проведенного аудита унитарного предприятия представляются аудитором руководству аудируемого предприятия в виде аудиторского заключения, а также аудиторского отчёта, содержащего информацию о решении каждой из задач и подзадач типового технического задания с обоснованными выводами и

предложениями по каждой задаче и подзадаче.

В результате решения данных вопросов собственник может получить полную информацию о состоянии финансовой и управленческой дисциплины унитарных предприятий. На основе технического задания аудиторские организации составляют программы аудиторских процедур по существу, предварительно проводят экспертизу бизнеса, определив критерия существенности и оценив риски, а также проектирование объёма проверяемой совокупности.

Методика проведения аудита, на наш взгляд, является прерогативой аудиторской организации; главное, чтобы в ходе проверки были решены все вопросы технического задания, необходимые для принятия собственником управленческих решений.

Конечным результатом проведения аудита унитарных предприятий, как было отмечено выше, являются аудиторское заключение и аудиторский отчёт. В связи с этим, возникает проблема качества аудита. Эту проблему можно рассматривать как внутрифирменный контроль качества, так и его внешний аспект. Эффективность системы внутреннего контроля за качеством аудита, а также процедур контроля качества в аудиторской фирме является одним из мотивов выбора собственником данной фирмы для проведения аудиторской проверки.

Поскольку предметом аудиторской деятельности является выражение мнения о мере точности данных бухгалтерской отчётности и соответствия законодательству при ведении бухгалтерского учёта, то качество аудита - это тождественность мнения аудитора о мере искажений бухгалтерской отчётности и меры её фактических искажений. То есть, если аудитор дал заключение, что отчётность достоверна (недостоверна) и отсутствует доказательства обратного, значит, аудит проведён качественно.

В аудите мера точности данных бухгалтерской отчётности, которая на основании её данных позволяет пользователю этой отчётности делать правильные выводы и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения, называется уровнем существенности. Если отчётность содержит искажения в пределах уровня существенности, аудитор высказывает положительное мнение о её достоверности (с возможными оговорками); если же искажения превышают уровень существенности - аудитор выражает отрицательное мнение. При этом следует понимать, что уровень существенности аудитор устанавливает не в соответствии с какими - либо общеизвестными нормативными актами, а «по своему профессиональному суждению». [61] Следовательно, оценка уровня существенности у различных аудиторских фирм могут разниться.

Аудит, как завершающая стадия официального бухгалтерского учёта, осуществляется не только в интересах клиента, но и в общественных интересах, обеспечивая реализацию конституционного права на информацию в сфере предпринимательской деятельности и экономики, являясь одной из конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя Российской Федерации. Аудит представляет собойинструмент обеспечения информационной и экономической безопасности граждан, бизнеса и государства.

Представляется очевидным, что в государстве, как едином экономическом пространстве, критерии достоверности бухгалтерской отчётности должны быть едиными для всех участников аудиторского процесса: для работников предприятий и организаций, аудиторов и пользователей аудиторской информации.

В настоящее время качество аудита контролируют саморегулируемые аудиторские организации. Объектом внешнего контроля со стороны таких организаций выступает исключительно рабочая документация аудиторской фирмы. Таким образом, контроль качества аудита, как оценка правильности выраженного аудитором мнения, подменяется на контроль качества составления рабочей документации по проведённым проверкам. Оценивается не качество работы, а качество документирования работы.

Изменение системы оценки качества аудиторских услуг и приведение её в соответствие с действующим законодательством вызвано необходимостью повышения эффективности аудиторских проверок унитарных предприятий.

В настоящее время последующий контроль качества проведения аудиторских проверок унитарных предприятий в соответствии с Распоряжением Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р осуществляется Федеральным агентством по управлению государственным имуществом. Установленный порядок контроля за качеством аудиторской проверки связан с её оценкой но формальному признаку, когда проверяется соответствие аудиторского отчёта техническому заданию.

Распоряжение обязывает проверяющего заполнять специальные таблицы -анкеты, ответы на пункты которых могут быть только «да» или «нет». Отчёт считается принятым, если 90 или более процентов анкетирования по пунктам имеет ответ «да». Ряд авторов справедливо считает, что такая проверка носит формальный характер и не дает реальной оценки качества проведения аудита. [66]

Следовательно, процедура, установленная Распоряжением Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р «О создании Комиссии по контролю соответствия

содержания аудиторских отчётов и аудиторских заключений техническим заданиям, разрабатываемым Минимуществом России» предусматривает определение качества аудиторского отчёта. Однако при оценке качества аудита необходимо устанавливать рейтинговую оценку аудиторского отчёта, а не давать оценку его соответствия техническому заданию.

В этой связи предлагаем оценивать качество аудиторских отчётов по проверке унитарных предприятий в два этапа, соединив качественный и формальный подход.

На первом этапе в соответствии с принятыми стандартами последующий контроль качества аудиторских отчётов рекомендовано проводить в рамках профессионального аудиторского объединения. Наряду с этим, аудиторские организации, претендующие на участие в конкурсе по проверке унитарных предприятий, должны будут проходить обязательную проверку качества аудиторских отчётов по разработанной 100 балльной оценке, которую предложено согласовывать с Федеральным агентством по управлению государственным имуществом. С этой целыо в таблицах по степени значимости необходимо проставить баллы и рассчитать их общую сумму. В результате такой балльной оценки все аудиторские отчёты получат определенную рейтинговую оценку, которая будет влиять на аккредитацию аудиторской организации при её включении в конкурсный состав (таблица 36).

Таблица 36 - Авторская методика проверки качества аудиторских отчётов

№ пп Разделы и подразделы аудиторского отчёта Максимальная балльная оценка Фактическая балльная оценка

1 Проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности 25

2 Проведение анализа финансового состояния организации 20

3 Контроль сохранности имущества организации и анализ эффективности использования имущества 30

4 Оценка организации управления унитарным предприятием 25

На основе такой проверки общественное аудиторское объединение сможет дать рейтинговую оценку качества аудиторских отчётов организаций, осуществ-

лявших аудит ГУП. Материалы рейтинга представляются в территориальные Федеральные агентства по управлению имуществом и являются одним из условий допущения аудиторской фирмы к конкурсу. (Приложение Э).

На втором этапе по результатам анализа качества аудиторских отчётов Федеральное агентство по управлению имуществом допускает аудиторские организации к конкурсу по проверке унитарных предприятий путем формирования реестра аудиторских фирм, определив минимальные требования (минимальные баллы) для участия в конкурсе.

Если аудиторская организация не принимала участия в проверке ГУП, то профессиональное аудиторское объединение может рекомендовать её для участия в конкурсе на основе контрольных проверок за качеством отчётов по обязательному аудиту и оказанию сопутствующих услуг (финансовому анализу и консультированию).

В целом, предложенные мероприятия по совершенствованию процедуры проведения императивного контроля позволят значительно повысить его эффективность.

В настоящее время теория и методология финансового контроля являются одним из вопросов, которые привлекают пристальное внимание, как Правительства РФ, так и российских учёных. Принято значительное количество нормативных документов, регулирующих организацию финансового контроля, разработаны методические указания и регламенты его проведения, конкретизируются принципы, виды и формы. Особое место в финансовом контроле занимает контроль государственной собственности, которая представляет собой совокупность имущества, закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, и средств государственной казны.

При изучении в работе дефиниции финансового контроля проанализирована история его развития, начиная с 1654 г. и до настоящего времени. Это дало возможность констатировать, что в России к настоящему времени, в основном, сформирована система финансового контроля, приближенная к реальностям формирующейся рыночной экономики и особенностям федеративного устройства страны, которая требует дальнейшего развития и совершенствования.

В работе доказано, что государственный финансовый контроль существует и действует как система. Составляющие этой системы не просто дополняют друг друга, они естественно связаны, неотъемлемы, действуют подобно единому организму, обеспечивают оптимальный эффект, когда каждый из элементов полноценен сам по себе, не имеет деструктивных недоработок и изъянов.

На основе анализа суждений российских учёных, рассматривающих понятие «система контроля», дано определение системы финансового контроля, которой является целостная совокупность объективно и закономерно расположенных элементов взаимосвязанных и взаимодействующих между собой, каждый из которых специфически характеризует составляемое ими целое.

В работе на основе непреложного факта, что контроль является двуединой функцией управления и финансов, дано определение понятию «финансовый контроль», который представлен как проверка специально уполномоченными органами соблюдения участниками финансовых отношений требований законодательства, норм и правил, установленных государством и собственниками. Его результаты позволяют надёжно оценивать экономическую ситуацию в стране, поскольку формируют объективную картину движения финансовых потоков и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Финансовый контроль помогает обеспечивать стабильность экономического положения и способствует

экономическому росту.

Основная задача системы государственного контроля - это повышение эффективности деятельности органов государственной власти по защите интересов Российской Федерации и её граждан путем усиления ответственности этих органов и их должностных лиц за исполнение возложенных на них обязанностей. Такой контроль по своей сути может и должен осуществляться от имени государства специальными органами контроля, не связанными какими-либо другими функциями. Государственный финансовый контроль определен как контроль, осуществляемый органами, уполномоченными на то государством, специально созданными для выполнения контрольных функций, предусмотренных законом.

' В результате предметного анализа доказано, что основными составными частями системы финансового контроля, являются три его составляющие: правовая (законодательная и нормативно-правовая) база; органы, осуществляющие финансовый контроль; формы и методы финансового контроля.

В результате изучения современного этапа развития экономики России и анализа видов финансового контроля, выявлено, что наряду с традиционными функциями контроля за формированием доходной части государственного бюджета и за расходованием государственных средств в процессе их исполнения, активизируется функция контроля за использованием государственной собственности.

В этой связи актуальным становится выделение специального вида контроля за использованием государственной собственности, который предложено назвать императивным.

Императивный контроль определен как целенаправленная деятельность контрольных государственных органов и независимых экспертов по проверке функционирования предприятий государственной формы собственности путем выявления отклонений от требований законодательства Российской Федерации, норм и правил, установленных государством, в целях повышения эффективности использования государственной собственности. Результатом императивного контроля является формирование объективной картины движения финансовых потоков и результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятий с государственной формой собственности.

В работе разработана концепция императивного контроля, которая представлена как система и механизм контроля над финансовыми потоками унитарных предприятий в целях повышения эффективности использования государственной собственности, адекватная рыночным условиям. Она предназначена для теоретического и практического совершенствования контроля деятельности унитарных

предприятий, направленного на повышение эффективности их функционирования.

Разработка концептуальных положений императивного контроля основана на изучении сущности, видов, принципов, форм финансового контроля; уточнении общих требований и отличий в организации финансового контроля деятельности коммерческих организаций и государственных унитарных предприятий.

Объектом императивного контроля принята деятельность хозяйствующих субъектов, имеющих государственную форму собственности. При этом хозяйствующие субъекты включают в себя предприятия трех организационно-правовых форм: казённые предприятия, государственные унитарные предприятия и общества с государственной долей собственности в акционерном или уставном капитале.

Система субъектов императивного контроля представлена специализированными федеральными, региональными и муниципальными контролирующими органами, а также аудиторскими фирмами, сферой деятельности которых является контроль эффективного использования государственной собственности.

В работе финансовый контроль рассматривается как важнейшая интегрированная функция управления и финансов, пронизывающая вертикаль управленческой системы и реализующаяся на всех стадиях управленческого цикла (планирование, прогнозирование, организация, мотивация), органически связанная с бухгалтерским учётом и анализом.

В результате анализа определения «финансовый контроль» учёными-экономистами периода социализма и постсоциалистического периода сделан вывод, что в основу определения чаще всего закладывается характеристика субъектов контроля. Проведенный анализ позволил определить финансовый контроль как деятельность специально уполномоченных органов за соблюдением участниками финансовых отношений требований законодательства Российской Федерации, норм и правил, установленных государством и собственниками. Объектом финансового контроля может быть любой субъект хозяйствования, а результатом - формирование объективной картины движения финансовых потоков и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Государственный финансовый контроль в работе определен как финансовый контроль, осуществляемый уполномоченными государством органами, с целью защиты законных финансовых интересов страны и каждого гражданина, и реализации принятой властью финансовой политики. На этой основе доказано, что классификацию финансового контроля по видам необходимо осуществлять одновременно по двум критериям: субъектам контроля и объектам контроля.

В настоящее время в экономической литературе отсутствует общепринятое

определение понятия форм контроля. В нормативных актах Российской Федерации и специальной литературе признаны три формы контроля: предварительный, текущий и последующий. В работе отмечено, что принятые в России не соответствуют формам, определенным в Лимской Декларации руководящих принципов контроля (предварительный и контроль по факту).

В работе показано, что в настоящее время происходит смешение понятий форм и разновидностей контроля. Поскольку понятие «форма» - это способ существования и выражения содержания предметов или явлений, отмечено, что деление контроля на предварительный, текущий и последующий не отражает форму контроля, а констатирует временной фактор его проведения. Формой финансового контроля приняты определенные способы его проведения, такие как ревизия, проверка, обследование, наблюдение и т.п.

В ходе анализа основополагающих принципов финансового контроля наряду с универсальными принципами, принятыми Лимской декларацией, такими как независимость, объективность, компетентность и гласность, обосновано введение дополнительных принципов: законность и системность. Необходимость введения предложенных принципов вытекает из их сущности; они являются объективным выражением закономерности происхождения и действия финансового контроля.

С этих позиций выделен императивный контроль как разновидность финансового контроля, поскольку он имеет специфический объект - предприятия с государственной формой собственности, особую задачу - контроль за сохранностью и эффективностью использования государственной собственностью и может осуществляться независимыми экспертами - аудиторами при активном участии и регулирования направлений контроля.

Императивный контроль существует и действует как система. Основными составными частями системы императивного контроля, обеспечивающими её устойчивое практическое функционирование и решение поставленных задач, определены: объекты и субъекты императивного контроля, формы и методы его проведения.

В работе разработан понятийный аппарат ревизии и проверки - основных форм императивного контроля. На основе анализа различных методик проведения финансового контроля «ревизия» определена как контрольное действие в форме проверки. При этом термин «ревизия» применим только для внутреннего (ведомственного) контроля, в остальных случаях предложено применять термин «проверка».

В ходе анализа подходов к классификации проверок по видам, предложено

шесть признаков: объект проверки, место проведения, характер проверки, способ проверки, время проведения. В разрезе предложенных признаков все проверки представлены как совокупность следующих видов: комплексная и тематическая, выездная и невыездная, плановая и внезапная, сплошная и выборочная, предварительная, текущая и последующая.

Понятие «метод» императивного контроля рассматривается как в широком смысле (способ познания и исследования общественных явлений), так и в узком смысле (как способ теоретического исследования или практического осуществления императивного контроля).

В работе дана классификация методов императивного контроля, а также предложены конкретные способы его проведения, которые представляют совокупность следующих шести групп: метод документального контроля, метод фактического контроля, экономические (статистические) методы, бухгалтерские методы, методы управления, методы обобщения и реализации результатов контроля.

В системе императивного контроля выделено три уровня: государственный, ведомственный и аудиторский. Первый уровень включает в себя бюджетный, налоговый, таможенный и имущественный контроль. На втором уровне - контроль со стороны учреждений банков и социальных фондов. К третьему уровню относится аудиторский контроль, который осуществляется аудиторскими организациями.

На основе анализа основных подходов к оценке эффективности контроля разработан общий подход к выбору критериев, опирающийся на два отправных момента: используются только те критерии, которые характеризуют качество организационных структур; предпочтение отдано количественно-качественным критериям. Предложено использовать матричный подход к увязке критериев и принципов, который позволит оценивать степень реализации принципа системной упорядоченности контроля.

В результате изучения нормативно-правового обеспечения финансового контроля сделан вывод, что вертикальная структура финансово-контрольного законодательства, которая строится на основе иерархии нормативных правовых актов по их юридической силе, до настоящего времени в России не образована. Нет закона о финансовом контроле, отсутствуют общие рекомендации по его проведению. Наибольшее развитие получила горизонтальная структура финансово-контрольного законодательства, которая создается на основе правового регулирования определенных элементов финансового контроля.

Чтобы обеспечить переход системы государственного финансового контро-

ля из стадии становления в стадию полномасштабного функционирования, в работе разработан методологический подход к развитию финансового контроля. В рамках этого подхода предложено осуществить ряд мероприятий. Учитывая специализацию государственного финансового контроля, сформулирован ряд предложений к разработке проекта закона «О государственном финансовом контроле»; предложено создание единых стандартов финансового контроля, которые должны лечь в основу создания регламентирующих документов по всем основным видам контроля.

В целях развития концепции императивного контроля разработан специальный стандарт контроля - «Контроль эффективности использования имущества унитарных предприятий», который состоит из следующих разделов: общие положения, определение и цель контроля эффективности, виды контрольных процедур, порядок выполнения контроля эффективности, взаимодействие с руководителями проверяемых объектов, оформление документов при проведении проверки.

На основе анализа международных и российских стандартов аудиторской деятельности в рамках стандартизации императивного контроля предложен специальный федеральный стандарт аудита - «Особенности аудита государственных унитарных предприятий». Целью стандарта является установление норм отношения аудиторских организаций с собственником унитарных предприятий. В работе обоснована структура стандарта, которая включает следующий круг вопросов: общие положения, особенности внутреннего контроля в государственных унитарных предприятиях, основные принципы проведения аудита и его основные этапы, особенности получения аудиторских доказательств, аудиторские процедуры проверки деятельности унитарных предприятий, анализ результатов аудиторских процедур.

В целях стан овления императивного контроля разработаны методические подходы к организации контроля деятельности государственных унитарных предприятий. Уточнен порядок отбора аудиторских организаций для проведения обязательного аудита таких предприятий: разработана рейтинговая оценка технического предложения, финансовое предложение выведено из-под эгиды конкурсной комиссии и перенесено в ведение Федерального агентства по управлению государственным имуществом.

' Разработана методика определения цены аудиторской проверки. В качестве критериев оценки предложены три оценочные группы: масштаб предприятия и его сложность, стоимость основных средств и финансовые показатели. Показатели масштаба и сложности поставлены в зависимость от видов деятельности предпри-

ятия, объема документооборота и среднесписочной численностью работников; финансовые показатели - валюты баланса, объема выручки и чистой прибыли.

Авторская методика апробирована в Дальневосточном территориальном управлении Федерального агентства по управлению государственным имуществом.

Предложено образование специального фонда по обязательному аудиту унитарных предприятий. Источником его образования должны стать ежегодные отчисления по установленной ставке от объёма продаж унитарных предприятий. Механизм образования и распределения предложенного фонда по обязательному аудиту необходимо отрегулировать специальным постановлением Правительства.

Анализ технического задания и, особенно, приложений к нему позволил сделать вывод, что целью аудита государственных унитарных предприятий является не только проверка достоверности финансовой отчётности, но и оценка эффективности их деятельности.

В работе разработано техническое задание на проведение аудита предприятий с государственной формой собственности. В перечень заданий обязательного аудита государственных унитарных предприятий рекомендовано ввести дополнительные разделы, расширяющие объекты аудита, совмещая обязательный и инициативный аудит: проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности, проведение анализа финансового состояния организации, контроль сохранности имущества организации и анализ эффективности его использования, оценка унитарным предприятием организации управления.

Изменение системы оценки качества аудиторских услуг и приведение её в соответствие с действующим законодательством вызвано необходимостью повышения эффективности аудиторских проверок унитарных предприятий.

Качество аудиторских отчетов по проверке унитарных предприятий предложено оценивать в два этапа, соединив качественный и формальный подход. На первом этапе последующий контроль качества аудиторских отчетов рекомендовано проводить в рамках профессионального аудиторского объединения в соответствии с принятыми стандартами. Наряду с этим, аудиторские организации, претендующие на участие в конкурсе по проверке унитарных предприятий, должны будут проходить обязательную проверку качества аудиторских отчётов по разработанной 100 балльной оценке, которую предложено согласовывать с Федеральным агентством по управлению государственным имуществом. На основе такой проверки общественное аудиторское объединение сможет дать рейтинговую оценку качества аудиторских отчетов организаций, осуществлявших аудит унитарных

предприятий. Материалы рейтинга представляются в территориальные Федеральные агентства по управлению имуществом и являются одним из условий допущения аудиторской фирмы к конкурсу.

На втором этапе Федеральное агентство по управлению имуществом по результатам анализа качества аудиторских отчетов допускает аудиторские организации к конкурсу по проверке унитарных предприятий путем формирования реестра аудиторских фирм, определив минимальные требования (минимальные баллы) для участия в конкурсе. Если аудиторская организация не принимала участия в проверке таких предприятий, то профессиональное аудиторское объединение может рекомендовать её для участия в конкурсе на основе контрольных проверок за качеством отчётов по обязательному аудиту и оказанию сопутствующих услуг (финансовому анализу и консультированию).

Предложения по оценке контроля качества аудиторских отчетов прошли апробацию в Дальневосточном территориальном управлении Федерального агентства по управлению государственным имуществом и приняты к внедрению.

Полученные в диссертации научные результаты исследования развивают теорию и методологию контроля; способствуют внедрению новой разновидности финансового контроля - императивного, обеспечивающего контроль сохранности и эффективности использования государственного имущества.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Рожкова, Надежда Константиновна, 2006 год

1. Конституция РФ. М.: 1993.

2. Гражданский Кодекс Российской Федерации. М.: 2004.

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (с изм. и доп. 29 декабря 2004 г.). М.: 2004.

4. Налоговый кодекс РФ (с изм. и доп. 30 декабря 2004 г.). М.: 2004.

5. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ (с изм. и доп. от 11 ноября 2004 г.). М.: 2004.

6. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ (с изм. •и доп. от 28 декабря 2004 г.). М.: 2004.

7. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.

8. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике Российской Федерации. Принята Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 26 декабря 1997 г.

9. Концепция развития бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Приказ Минфина России от 01.07.2004 г. № 180.

10. Кодекс этики аудиторов России. Принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 16 от 28 августа 2003 г.

11. О бухгалтерском учете в Российской Федерации. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ. Принят Государственной Думой 23 февраля 1996 г. (с изменениями от 23 июля 1998 г., 28 марта, 31 декабря 2002 г., 10 января, 28 мая, 30 июня 2003 г.).

12. О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации. Указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095.

13. О налоговых органах Российской Федерации. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (с изм. и доп. 29 июня 2004 г.).

14. О признании утратившим силу п. 5 Указа Президента Российской Федерации от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля». Указ Президента РФ от 18 июля 2001 г. № 872.

15. О собственности на территории РСФСР. Закон РСФСР от 14 июля 1990 г. Ст. 24 // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1990. №30. Ст. 416.

16. О реформе государственных предприятий. Указ Президента Российской Федерации от 23 мая 1994 г. № 1003. Свод законов РФ. 1994. № 5. Ст. 393.

17. О Концепции управления государственным имуществом и приватизации вРоссийской Федерации. Постановление Правительства РФ от 9 сентября 1999 г. № 1024 (с изм. и доп. от 29 ноября 2000 г.).

18. О валютном регулировании и валютном контроле. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЭ (с изменениями от 29 июня 2004 г.).

19. О Счётной палате Российской Федерации. Федеральный закон от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ (с изм. и доп. от 1 декабря 2004 г.).

20. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ (с изм. и доп. от 30 декабря 2004 г.).

21. Об организации страхового дела в Российской Федерации. Закон РФ от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 (с изм. и доп. от 20 июля 2004 г.).

22. О народном контроле в СССР. Закон СССР. Принят второй сессией Верховного Совета СССР 30 ноября 1979 г.

23. О Контрольной палате СССР. Закон СССР. Принят пятой сессией Верховного Совета СССР 16 мая 1991 г.

24. Свод законов РФ. 1996. № 12. ст. 1066.

25. О государственных и муниципальных унитарных предприятиях. Федеральный закон № 161-ФЗ от 14 ноября 2002 г.

26. Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа. Постановление Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367.

27. Инструкция о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 14 апреля 2000 г. № 42н.

28. Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий. Приказ Правительства Российской Федерации от 21.01.2000 № 81.

29. Об аудиторских проверках. Письмо Минимущества РФ от 27 января 2003 г. № НГ-7/2620.

30. Об утверждении порядка организации и проведения таможенной ревизии. Приказ ГТК РФ от 11 июня 2004 г. № 663.

31. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации. Утвержденрешением Совета Директоров ЦБР 22 сентября 1993 г. № 40.

32. Положение о Комиссии по контролю соответствия содержания аудиторских отчетов и аудиторских заключений техническим заданиям, разрабатываемым Минимуществом России. Распоряжение Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р.

33. Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования. Федеральный закон от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ (с изм. и доп. от 25 октября 2001 г., 31 декабря 2002 г., 9 мая 2005 г.).

34. Об утверждении Временного положения о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 12 сентября 2002 г. № 93н.

35. О Контрольно-счётной палате Москвы. Закон г. Москвы от 1 ноября 1995 г. № 23-73 (с изм. и доп. 21 февраля 2001 г.).

36. О Контрольно-ревизионном управлении Японии. Закон, 1947 г.

37. О Федеральной Счётной палате. Закон ФРГ, 1985 г.

38. О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита. Постановление Правительства РФ от 12 июня 2002 г. № 409.

39. О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита. Постановление •Правительства РФ от 30 ноября 2005 г. № 706.

40. О полномочиях федеральных органов исполнительной власти по осуществлению прав собственника имущества федерального государственного унитарного предприятия. Постановление Правительства РФ от 3 декабря 2004 г. № 739.

41. О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию валютной выручки от экспорта товаров. Инструкция ЦБР и ГТК РФ от 12 октября 1993 г. № 19, 01-20/10283 (с изм. и доп. от 13 июля 1998 г., 22 января 1999 г.

42. Порядок проведения мероприятий по контролю за использованием по назначению и сохранностью федерального имущества. Приказ Мингосимущества РФ от 2 марта 2000 г. № 34).

43. О мерах по повышению эффективности использования федерального имущества, закрепленного в хозяйственном ведении федеральных государственных унитарных предприятий. Постановление Правительства РФ от 10 апреля 2002 г. № 228.

44. Регламент по реализации прав Российской Федерации как акционера. Приказ Минимущества РФ от 26 ноября 2001 г. № 260.

45. Бухгалтерская отчётность организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99). Приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

46. Учётная политика организации. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 1/98). Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н (с изм. и доп. от 30 декабря 1999 г.).

47. Декларация контрольно-счётных работников РФ. БСП. 2001. № 2.

48. Кодекс этики аудиторов России. Принят Советом по аудиторской деятелыюсти при Минфине РФ, протокол № 16 от 28 августа 2003 г.

49. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). М.: МЦРСБУ, 2000.

50. Правила (стандарты) аудиторской деятельности / Составитель и автор введения Н.А. Ремизов. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000.

51. Стандарты аудита Российской коллегии аудиторов. Под общ. ред. А. Руфа и С. Карпухиной. М.: РКА, 1999.

52. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Постановление Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696.

53. Аналитические процедуры. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 20. Постановление Правительства РФ от 16 апреля 2005 г. № 228.

54. Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности. Правило (стандарт) № 6. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

55. Типовое положение о конкурсной комиссии по отбору аудиторских организаций для осуществления обязательного ежегодного аудита. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2002 г. № 107н.

56. Методические указания по оценке соответствия содержания аудиторских отчетов и аудиторских заключений техническим заданиям, разрабатываемым Минимуществом Росси. Распоряжение Минимущества РФ от 21 января 2002 г. № 131-р.

57. Об основах государственного финансового контроля. Проект ФЗ, разработанный Научно-исследовательским финансовым институтом при Минфине РФ, выполнен на основании заказа Департамента государственного финансового контроля от 5 февраля 2003 г. № 24/03.

58. Алексеев Н.Н. Собственность и социализм. Санкт-Петербург, 1993.

59. Алибеков Ш.И. Ревизия и контроль. Спб, 2003.

60. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / Под ред. JI.JI. Ермолович. Мн.: Экоперспектива, 2001.

61. Андреев А.Г, Никольский Д.В. К истории становления государственного финансового контроля в России. Издательский дом «Экономическая газета». М., 1999.

62. Андреев В.Д., Черемшанов C.B. Система внутрихозяйственного контроля: основные понятия // Аудиторские ведомости. 2004. № 2.

63. Атаманчук Г.В. Государственное управление. М.: Экономика, 2000.

64. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля. Киев: Выша шк. 1990.

65. Бендиков М.А., Джамай Е.В. Совершенствование диагностики финансового состояния промышленного предприятия // Менеджмент в России и за рубежом. 2001. №5.

66. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. 4-е изд. доп. и перераб. М.: Институт новой экономики, 1999.

67. Большой юридический словарь / Под общей ред. А.Я. Сухарева, В.Е. Крут-ских. М.: ИНФРА-М, 2002.

68. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М.: Маркетинг, 2000.

69. Бурцев В.В. Управленческий контроль как система // Менеджмент в России и за рубежом. 1999. № 5.

70. Бурцев В.В. К вопросу о стандартизации государственного финансового контроля //Менеджмент в России и за рубежом. 2000. № 1.

71. Бурцев В.В. Методология управленческого аудита // Аудиторские ведомости.2003. № 10.82. .Бурцев В.В., Совершенствование нормативной базы государственного финансового контроля в Российской Федерации // Законодательство и экономика.2004. № 2.

72. Бычкова С.М., Газарян A.B. Планирование в аудите. М.: Финансы и статистика, 2001.

73. Вахрин П.И., Нешитой A.C. Финансы, денежное обращение и кредит. М., 2002.

74. Венедиктов A.B. Государственная социалистическая собственность. М., 1948.

75. Видяпин В.И., Барсукова И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. Учебное пособие. LMHHX. 1988.

76. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М.: Юридическая литература, 1973.

77. Воропаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации // Бухгалтерский учёт. 2003. № 9.

78. Галочкина Г.В. Финансовое право. М., 2002.

79. Гамм Р.В., Паркшеян Х.Р. Опыт применения финансового анализа // Аудит и финансовый анализ. 2000. № 2.

80. Гегель Г.В. Философия права. М., 1990.

81. Гегель Г.В. Сочинения, т.4. М., 1959.

82. Государственный контроль в зарубежных странах: Сборник материалов. М., 1999.

83. Государственный финансовый контроль на защите финансовых прав граждан // Финансы. 2000. № 10.

84. Гражданское право: Учебник / Отв. ред. Е.А. Суханов. М., 1998. Т.1.

85. Грищенко О.В. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2000.

86. Гутман Г., Лапыгин Ю. Собственность (сущность, формы, социальные последствия). Владимир, 1995.

87. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в России: история современное развитие//Бухгалтерский учёт. 1993. №7.

88. Данилевский Ю.А. Проблемы становления государственного финансового контроля.//Бухгалтерский учёт. 1996. №3.

89. Данилевский Ю.А., Овсянников J1.H. Ревизия в государственном финансовом контроле //Бухгалтерский учет. 2001. № 16.

90. Данилевский Ю.А., Овсянников J1.H. Государство и финансовый контроль. Научно-исследовательский финансовый институт МФ РФ. М., 2003.

91. Данилевский Ю.А., Овсянников J1.H. Финансовый контроль: основные направления развития //Бухгалтерский учет. 2004. № 24.

92. Дейли А., Штайгмайер Б. и др. Контроллер и контроллинг: Справочник финансиста / Под ред. Э.А. Уткина. М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ». Изд. «ЭКМОС», 1998.

93. Донцова J1.B., Никифорова H.A. Анализ бухгалтерской отчетности. М.: Издательство ДИС, 1998.

94. Дробозина JI.A. Финансы. М., 2002.

95. Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль: вопросы теории и практики. М., 2000.

96. Жилинский С.Э. Правовая основа предпринимательской деятельности (предпринимательское право). Курс лекций. М.: Норма-Инфра, 1998.

97. Жуков В.А., Опенышев С.П. Государственный финансовый контроль. М.: 1999.

98. Журавлев В.В., Савруков Н.Т. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий. Конспект лекций. СПб.: Политехника, 2001.

99. Запольских Е. По порядку рассчитайсь! Анализ рейтинга аудиторско-консалтинговых групп России по итогам 2002 г. // Двойная запись. 2003, № 12.

100. Ильин А.И. Управление экономикой. Д.: Лениздат, 1988.ПЗ.Кабашева И.А., Мальгин В.А., Тимирясов В.Г. Преобразование государственной собственности в условиях институциональных изменений. Казань, 2001.

101. Киллен К. Вопросы управления / Пер. с англ. М., 1981.

102. Ковалёв В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. М.: ООО «ТК Велби», 2002.

103. Ковалёв В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2000.

104. Ковалевская Д.Е., Короткова J1.A. Налоговые споры: порядок урегулирования во внесудебном и судебном порядке. Арбитражная практика. М.: Налоговый вестник, 2003.

105. Кожинов В.Я. Основы бухгалтерского учета. М.: Система ГАРАНТ, 2003.

106. Кожура Р.В. Аудит: предпринимательство или юридический процесс // Аудиторские ведомости. 1997. № 11.

107. Козлов Ю.М., Попов JI.J1. Административное право. М.: Юрист, 1999.

108. Козырин А.Н Таможенное право России. Общая часть. М., 1995.

109. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. Ростов-на-Дону, 1996.

110. Комментарий к Гражданскому кодексу Российской Федерации, к части второй / Под ред. Абовой Т.Е., Кабалкина А.Ю. М.: Юрайт-Издат, 2004.

111. Концепции развития российского законодательства. Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. 3-е издание, перераб. и доп. М., 1998.

112. Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации. Материалы научно-практической конференции. М., 2002.

113. Королевский К.Ю. Хозяйственное и финансовое право. М.: 2001.

114. Кочои С.М. Ответственность за корыстные преступления против собственности. 2-е изд. М., 2000.

115. Кохановский В.П. Философия. М.: 2003.

116. Крамаровский JI.M. Ревизия и контроль: для вузов. М.: ФиС, 1988.

117. Крейнина М.Н. Финансовая устойчивость предприятия: оценка и принятие решений // Финансовый менеджмент. 2001. № 2.

118. Крейнина М.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие. М.: Дело и Сервис, 1998.

119. Кулешов В. Валютный контроль: борьба продолжается // Эж-ЮРИСТ. 2003. № 48.

120. Лазарева Н.В. Финансовый контроль как элемент управления финансовыми ресурсами территории: Монография. Ростов-на-Дону: Изд-во РГЭА, 2000.

121. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг. 1991.

122. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

123. Макарьян А.И. Управленческий анализ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.

124. Малеин Н.С. Кредитно-расчётные правоотношения и финансовый контроль. М.: Наука, 1964.

125. Маркс К., Энгельс Ф. Соч.2-е изд. Т.1.

126. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т. 16.

127. Массарыгин Ф.С. Финансовая система СССР. М: Изд-во МГУ, 1968.

128. Массарыгина В.Ф. // Проблемы применения принципа существенности в аудите //Аудитор. 2003. № 4.

129. Маттеи У., Суханов Е.А. Основные положения права собственности. М., 1999.

130. Мацуляк И.Д. Государственные и муниципальные финансы. М.: 2003.

131. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств Электронный ресурс. Режим доступа: www.cafiT Счётной палаты

132. Налоговый контроль // Налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений: Учеб.-практ. пособие / Под ред. Ю.Ф. Кваши. М.: Юристь, 2001.

133. Недосекин А.О. Применение теории нечетких множеств к задачам управления финансами // Аудит и финансовый анализ. 2000. № 2.

134. Никифоров Б.С. Борьба с мошенническими посягательствами на социалистическую и личную собственность по советскому уголовному праву. M., 1952.

135. Николаева С.А. Управленческий учет: Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. М.: ИПБ-БИНФА, 2002.

136. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. М.: Ан-Пресс, 2001.

137. Овсянников Л.Н. Вопросы контроля в Бюджетном кодексе // Финансы. 1999. № 1.

138. Овсянников Л.Н. Время узаконить ревизию //Финансы. 1997. № 11.152.,Овсянников Л.Н. Ревизия сегодня и завтра //Финансы. 1997. № 4.

139. Овсянников Л.Н. Финансовый контроль как система // Финансы. 2000. № 12.

140. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка: 80000 слов и фразеологических выражений / Российская АН; Российский фонд культуры; 3-е изд., стереотипное. М.: АЗЪ, 1995.

141. Окунева Л.П., Болдырев Г.Г., Павлова И.П. Финансы капитализма. 1990.

142. Оношко Н.К. Встречная проверка как мероприятие налогового контроля //Налоговый вестник. 2004. № 2.

143. Опенышев С.П. Жуков В.А. Доктрина государственного контроля // Бюллетень Счётной палаты РФ. 1999. № 12.

144. Опенышев С.П., Жуков В.А. Планирование и организация проведения контрольных мероприятий // Бюллетень Счётной палаты. 2000. № 9.

145. Опенышев С.П., Жуков В.А. Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля // Бюллетень Счётной палаты. 2001. №1.

146. Опенышев С.П., Жуков В.А. Предмет, метод, виды и принципы государственного финансового контроля//Бюллетень счётной палаты. 2002. №3.

147. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Под ред. Валуева Б.И. М.: Финансы и статистика, 1991.

148. Организация, планирование и управление деятельностью промышленного предприятия / Под ред. С.Е. Каменицера. М.: ВШ, 1984.

149. Организация управления общественным производством : учеб. для студентов экон. спец. ун-тов / Под ред. Г.Х. Попова, Ю.И. Краснопояс. М.: Издательство Моск. ун-та, 1984.

150. О результатах проверки целевого использования средств федерального бюджета, выделенных в 2003 г. федеральным государственным унитарным предприятиям в сфере электронных средств массовой информации // Вестник Счётной палаты. 2004. № 8.

151. Основы применения кибернетики в правоведении. М., 1977.

152. Остапенко В., Подъяблонская JI., Мешков В. Финансовое состояние предприятия: оценка, пути улучшения // Экономист. 2000. № 7.

153. Пансков В.Г. О некоторых вопросах государственного финансового контроля в стране // Финансы. 2002. № 5.

154. Петров А.П. Государственный финансовый контроль на защите финансовых прав граждан // Финансы. 2000. № 10.

155. Плеханов Г.В. Избранные философские произведения. В 5 т. т.1. М., 1956.

156. Подольский В.И., Савин А.А., Сотникова JI.B. Основы аудита: Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера. М., Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2002.

157. Политология. Энциклопедический словарь / Под общ. ред. Ю.И. Аверьянова. М., 1993.

158. Практикум по анализу хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие / Под ред. JI.J1. Ермолович. М.: Книжный дом, 2003.

159. Практическая налоговая энциклопедия / Под ред. A.B. Брызгалина. М., 2005.

160. Предко Н.М. Совершенствование государственного финансового контроля (организационно-правовые аспекты) / Сборник: История становления и современное состояние исполнительной власти в России. М.: Новая Правовая культура, 2003.

161. Пучкова С.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 2001.

162. РайзбергБ.Г. Азбука предпринимательства. М.: Экономика, 1995.

163. Ребрин Ю.И. Основы экономики и управления производством: Конспект лекций. Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2000.

164. Ремизов H.A. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности». Комментарий // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. № 9.

165. Ремизов Н., Гутцайт Е., Островский О. Комментарии к правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» // Финансовая газета. 1999. № 48.

166. Ремизов H.A., Золотухина Ю.А. Международные стандарты аудита и российская аудиторская практика // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2001. №2.

167. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль. М.: «Финансы и кредит», 2002.

168. Романов А.Н., Подольский В.И., Сотникова J1.B. Изучение курса «Внутренний контроль и аудит» // Бухгалтерский учет. 2000. № 13.

169. Российское законодательство на современном этапе. М., 2003.

170. Российское уголовное право: Особенная часть: Учебник / Под ред. М.П. Журавлева, С.И. Никулина. М., 1998.

171. Румянцева З.П., Саломатин H.A. Менеджмент организации. М.: Инфра-М, 1995.

172. Русская философия собственности (XVIIXX вв.). СПб.: 1993.

173. Савицкая Г.В. Методика комплексного анализа хозяйственной деятельности. М.: ИНФРА-М, 2001.

174. Самойлов JI.J1. Система показателей ранжирования предприятий / Корпоративный менеджмент. Электронный ресурс. Режим доступа: www.bre.ru

175. Самочкин В.Н., Тимофеева O.A., Калюкин A.A., Захаров P.A. Учет риска при принятии управленческих решений на этапе формирования бюджета // Менеджмент в России и за рубежом. 2000. № 3.

176. Самсонов Н.Ф. Финансы, денежное обращение и кредит. М., 2002.

177. Сандровский К.К. Таможенное право. Киев: 1974.

178. Сидаков А. Сущность финансово-экономического контроля и понятие его эффективности//Бюллетень ВИУ. 2001. №7.

179. Синягин А. Специфика финансового анализа в российских условиях. Прогноз финансовых рисков. Институт экономической безопасности 2002. Электронный ресурс. Режим доступа: www.bre.ru

180. Сирота С.И. Преступления против социалистической собственности и борьба с ними. Воронеж, 1968.

181. Ситнов А. Финансовый анализ в аудиторской деятельности // Финансовая газета. Региональный выпуск. 2000. № 39.

182. Скловский К.И. Собственность в гражданском праве. М.: 1999.

183. Смирнов Э.А. Стандартизация и аудит системы управления организации // Менеджмент в России и за рубежом. 1998. № 5.

184. Современный словарь иностранных слов. М.: Русский язык, 1992.

185. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Роль теории аудита в процессе подготовки кадров // Аудиторские ведомости. 1998. № 2.

186. Соменков А.Д. Правовые основы организации деятельности Счётной палаты Российской Федерации. Элиста: АПП Джангар, 1998.

187. Старосьцяк Е. Элементы науки управления. М.: Прогресс, 1965.

188. Степашин C.B., Столяров Н.С., Шохин С.О., Жуков В.А. Финансовый контроль. Учебник для вузов. Спб., 2004.

189. Стратегии бизнеса: Аналитический справочник / Под ред. Г.Б. Клейнера. М.: КОНСЭКО, 1998.

190. Студеникина М.С. Государственный контроль в сфере управления. М.: Юридическая литература, 1974.

191. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой. М.: ИНФРА-М, 2001.

192. Суханов Е. Гражданский кодекс в хозяйственной практике // Хозяйство и право. 1997. №5.

193. Таможенное дело. Словарь-справочник / Под редакцией В.Б. Бобкова, Н.М. Блинова, А.Д. Листопада, А.Н. Мячина, В.А. Шамэхова, В.Н. Лукина. СПб., 1994.

194. Таможенное дело. Учебник / Под ред. Б.К. Габричидзе. М., 1995.

195. Тарануха Ю.В. Российское предпринимательство в условиях перехода к рынку. В сб. "Национальная экономика". M.: Макс Пресс, 2001.

196. Тарасов И.Т. Учение об акционерных компаниях. М., 2000.

197. Тарбеева Е.М., Рыжов О.В. Оцениваем рентабельность финансово-хозяйственной деятельности компании // Главбух. 2004. № 2.

198. Тенчов Э.С. Уголовно-правовая охрана социалистической собственности: Учебное пособие. Иваново, 1980.

199. Теория экономического анализа. Учебник / Под ред. Баканова И.В., Шеремет А.Д. М.: Финансы и кредит. 2003.

200. Теория государственного управления. М.: Юридическая литература, 1997.

201. Тимченко В.А. Аналитические процедуры при проведении аудита в сельскохозяйственном производстве по специальным аудиторским заданиям // Аудиторские ведомости. 2000. № 5.

202. Тихомиров Ю.А. Курс административного права и процесса. М., 1998.

203. Тордия И.В. Аудиторская деятельность как экономико-правовая категория // Вестник Федерального Арбитражного суда Западно-Сибирского округа. 2003. №3.

204. Трохина С.Д., Ильина В.А., Морозова Т.Ф. Управление финансовым состоянием предприятия // Финансовый менеджмент. 2004. № 1.

205. Трохина C.B., Фиактистова Т.В., Ильина В.А. Влияние внешнего окружения -на финансовое состояние фирмы // Финансовый менеджмент. 2002. № 4.

206. Уголовное право: Особенная часть: Учебник / Под ред. Н.И. Ветрова, Ю.И. Ляпунова. М., 1998.

207. Уголовное право России: Учебник. В 2 т. Т.2. Особенная часть /Под ред. А.Н. Игнатова, Ю.А. Красикова. М., 1998.

208. Фалмер Роберт М. Энциклопедия современного управления / Пер. с англ. М.: ВИПК ЭНЕРГО, 1992. Т. 1-5.

209. Фетисов В.Д. Финансы. М., 2003.

210. Финансы: Учебник для вузов / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской, Б.М. Саманти. М.: Издательство «Перспектива»; Издательство «Юрайт», 2000.

211. Финансы и кредит: Учебник / Под ред. А.Ю. Казака. Екатеринбург: Издательский дом «Ява», 1996.

212. Финансово-кредитный словарь: в 3-х т. / Под ред. Н.В. Гаретовского. М.: Финансы и статистика, 1988.

213. Финансовый контроль в Российской Федерации: проблемы организации и управления: Материалы «Круглого стола» от 26 дек. 2001 г. / ( Редкол.: Анд-ргошин С.А. и др.). М., 2002.

214. Финансовый менеджмент: теория и практика: Учебник / Под ред. Е.С. Стояновой. М.: Перспектива, 2000.

215. Фирсов А.Г. Государственный финансовый контроль. М. 2004.

216. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник для вузов. 2-е изд., перераб., доп. М.: Юристъ, 2000.

217. Шавшина В.П. Новый Таможенный кодекс Российской Федерации // Налоговый вестник. 2003. № Ю 12.

218. Шагиахметов М. Использование методов экономического анализа по делам о мошенничестве // Российская юстиция. 2000. № 2.

219. Шапошников A.A., Лутов Д.С. // Границы достоверности в аудите // Аудиторские ведомости. 2003. № 4.

220. Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия // Бухгалтерский учет. 2001. № 13.

221. Шеремет А.Д., Сайфулин P.C. Финансы предприятий. Учебное пособие. М.: Инфра. М. 1999.

222. Шиминова М.Я. Страхование: история, действующее законодательство, перспективы. М., 1989.

223. Шкредов В.П. Экономика и право (Опыт экономико-юридического исследования общественного производства). 2-е изд. М., 1990.

224. Шорина Е. В. Контроль за деятельностью органов государственного управления в СССР. М.: Наука, 1981.

225. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. М.: Финансы и статистика, 1997.

226. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999.

227. Шупыро В.М. Преобразование государственной собственности в период экономических реформ. М., 1997.

228. Щенникова Л.В. Проблема права оперативного управления в цивилистике, или хорошо ли быть директором унитарного предприятия // Законодательство. 2001. №2.

229. Щенникова Л. Закон об унитарных предприятиях и его роль в российской экономике // Российская юстиция. 2003. № 4.

230. Экономикс: англо-русский словарь-справочник / под ред. Э.Дж. Долана, пер. Б. Домненко. М.: Лазурь, 1994.

231. Энциклопедический словарь Гранат. М.: Экономика, 1992.

232. Энциклопедический словарь работников кадровых служб / Под ред.В.М. Анисимова. М.: ИНФРА, 1999.

233. Юкаева B.C. Управленческие решения: Учебное пособие. М.: Издательский дом «Дашков и К», 1999.

234. Юткин Ю.М. Организация финансового контроля в переходный период к рыночной экономике. М.: Финансы и статистика, 1991.

235. ЯркинаТ.В. Основы экономики предприятия. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2001.

236. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономики развитых стран / Пер. с пол. М.: Финансы и статистика, 1991.

237. Government Auditing Standards. 1994 Revision. (Yellow book) United States General Accounting Office. June 1994.