

# НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

## ПРОБЛЕМЫ СТАНДАРТИЗАЦИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Столяров Н.С.,

Заместитель Руководителя аппарата  
Счетной палаты Российской Федерации,  
ответственный секретарь Ассоциации контрольно-  
счетных органов Российской Федерации, к.ф.н.,  
профессор

В жизни, как известно, нет ничего идеального, абсолютного, раз и навсегда установленного. Вместе с тем, стремление к идеалу, совершенству вполне естественно для общественных отношений – экономических, в частности. Государству принадлежит исключительная роль в упорядочении экономических отношений. По-разному оно, государство, играет свою регламентирующую роль. Многое при этом зависит от конкретно-исторических условий, типа государства, состояния экономики и т.д. Универсальным способом государственного регулирования экономических процессов и отношений является стандартизация.

**Стандартизация** (от англ. standard – образец, эталон, модель, норма...) – деятельность государства по установлению единых норм, правил, показателей, требований, предъявляемых к продукции, работам, услугам, технике, производственным процессам и т.д. В России, как и везде в мире, сложилась и действует государственная система стандартов, однако, данная система пока еще не в полной мере соответствует требованиям: в начале XXI века лишь около 40 процентов российских стандартов полностью соответствовали мировым стандартам<sup>1</sup>. Такое положение недопустимо прежде всего в финансово-бюджетной сфере и, в частности, в области финансового контроля.

Стандартизация финансового контроля – объективно необходимый процесс, который в современных условиях приобретает исключительную актуальность.

Во-первых, стабилизация финансового положения страны может приобрести устойчивый характер лишь при условии организации целостной и действенной системы финансового контроля. Контроль – не самоцель, а важнейшая функция финансово-экономического управления, способ обеспечения единства стратегических целей и инструментов финансовой политики российского государства. Пока же следует со всей очевидностью признать: организация финансового контроля, его внутренняя и внешняя составляющие не в полной мере соответствуют современным требованиям и стандартам, что не исключает в дальнейшем учащения финансовых кризисов со всеми вытекающими негативными последствиями. Государство и его бюджетная политика должны свести к минимуму этот риск. Во-вторых, с развитием процесса интеграции России в мировое экономическое сообщество ужесточаются условия вхождения в мировую экономику, побуждающие Россию соблюдать международные стандарты. Прежде всего это относится к международным требованиям унификации национальных стандартов финансовой отчетности, аудита и государственного финансового контроля. России необходимо взять из международных стандартов все то разумное, существенное, апробированное практикой, без чего не мо-

жет сложиться и успешно функционировать единая система финансового контроля.

В настоящее время ведется активная работа по стандартизации финансового контроля в России, однако она еще не носит системного характера. Нужна именно системная стандартизация контроля. Что это значит? Прежде всего то, что итогом стандартизации должны стать установленные государством, в идеальном случае – федеральным законом, единые правила, нормы, характеристики финансового контроля на всех его этапах и уровнях единой бюджетной системы Российской Федерации. При этом необходимо решить несколько логически взаимосвязанных задач.

**Первое.** Определиться, наконец, и не путаться в дальнейшем в самом, на первый взгляд, простом – в понятиях. Простота здесь кажущаяся, ибо в понятиях, как известно, отражается сущность предметов, процессов и явлений. Зададимся в этой связи вопросом: можно ли вести речь о целостной системе финансового контроля, если из нее окажется исключенным хотя бы один элемент, имеющий непосредственное отношение к финансовому контролю – к примеру, муниципальный финансовый контроль или аудиторский контроль, осуществляемый независимыми внесубординированными аудиторскими фирмами? Нет, конечно. Или другая крайность с которой очень часто приходится сталкиваться на практике, – расширительное толкование понятия «система государственного финансового контроля», к составным элементам которой, воляно или невольюно, относят органы финансового контроля, не имеющие непосредственного отношения к государству. Думается, что в масштабах страны нужно вести речь о **системе финансового контроля**, под которой следует понимать совокупность как государственных, так и не государственных органов, призванных осуществлять по единым стандартам и методикам внутренний и внешний финансовый контроль. Исходя из данного определения, составными частями системы финансового контроля могут быть:

- *государственный финансовый контроль*, осуществляемый органами исполнительной власти, который подразделяется на внутриведомственный (внутренний) и межведомственный (внешний) финансовый контроль;
- *государственный аудит* – институт независимого (внешне-го) финансового контроля, формируемый органами законодательной (представительной) власти;
- *муниципальный финансовый контроль*, который, в свою очередь делится на внутренний и внешний;
- *аудиторский контроль* – внесубординированный независимый финансовый контроль, осуществляемый организациями, имеющими лицензию на ведение аудиторской деятельности.

Каждый из названных структурных элементов единой системы финансового контроля обладает относительной самостоятельностью и может рассматриваться с позиций системного анализа. Однако, неизменным и обязательным для всех органов и организаций, призванных осуществлять финансовый контроль, должны быть единые принципы и стандарты – разумеется, с учетом специфики каждого из них.

**Второе.** Необходимо разработать основы научной методологии финансового контроля, которые аккумулировали бы апробированный мировой и отечественной практикой опыт финансового контроля. Теоретическое обоснование целей, задач, принципов и методов контроля за управлением общественными финансами особенно важно на этапе проводимой в стране модернизации финансово-бюджетной системы.

**Третье.** Сформировать нормативную правовую базу финансового контроля, которая позволила бы четко регламентировать профессиональную деятельность как государственных, так и негосударственных финансовых контролеров, обеспечить

<sup>1</sup> См.: Энциклопедический словарь. Современная рыночная экономика. Государственное регулирование экономических процессов. – М.: Изд-во РАГС. 2004. С. 578.

тесное взаимодействие между ними, осуществление финансового контроля по единым методикам и стандартам.

Известно, что у любого финансового инструмента имеется непосредственная связь с целями экономической политики. Так, финансовая отчетность – это важнейший информационный элемент, способствующий прозрачности бюджетов, инвестиционной привлекательности государства. Действующий ныне институт финансовой отчетности явно неадекватен состоянию экономики, стратегическим целям ее развития. В условиях централизованного управления экономикой финансовая отчетность нужна была государству для того, чтобы оно как собственник регулировало деятельность предприятий. По сути, это был внутрисистемный контроль. Теперь же государство в отношении финансовой отчетности должно играть иную роль, а именно: налаживать эффективную систему стандартов, и, самое главное, – обеспечивать правовые условия для их выполнения. На сегодняшний день у нас практически нет системы обеспечения исполнения стандартов в общегосударственном масштабе. Есть несколько норм в административном и уголовном праве, которые привязаны больше к нарушениям налогового характера, чем к искажению в отчетности финансового состояния организации.

В настоящее время существует три вида международных стандартов, содержащих описание принципов и технологий ведения учета и предоставления доказательных аргументов в отношении достоверности и непредвзятости публичных отчетных данных, это:

- международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора (МСФООС);
- международные стандарты аудита (МСА).

Системообразующая роль в данной совокупности стандартов, безусловно, принадлежит МСФО. Основная проблема, связанная с внедрением международных стандартов заключается в том, что они носят *рекомендательный характер*. Кроме того, являясь результатом компромисса между многими участниками процесса разработки, нередко придерживающихся разных взглядов на содержание того или иного стандарта, международные стандарты финансовой отчетности представляют собой широкое и общее описание рассматриваемых ими проблем и способов решения этих проблем.

### **Международные стандарты финансовой отчетности**

Международные стандарты финансовой отчетности являются основой для финансового учета, отчетности, на базе которой должна формироваться национальная система финансового отчета и отчетности. В настоящее время разработан и рекомендован к применению 41 международный стандарт финансовой отчетности (действует только 34 стандарта), каждый из которых регулирует определенный участок формирования итоговой информации, необходимый для внешних пользователей.

### **Международные стандарты финансовой отчетности для государственных средств**

Кроме международных стандартов финансовой отчетности, в международной практике активно используются международные стандарты финансовой отчетности для государственных средств. В настоящее время разработано 18 таких стандартов и глоссарий терминов к ним. Международные стандарты финансовой отчетности для государственных средств отличаются простотой восприятия для

пользователей финансовой информации во всем мире, требуют меньших затрат на их разработку и внедрение. Они фактически уже заложены в основу реформирования российского бюджетного учета. Целый ряд требований международных стандартов финансовой отчетности для государственных средств закреплён Бюджетным кодексом Российской Федерации. Например, статьей 240 Бюджетного кодекса Российской Федерации определены объекты бюджетного учета: доходы бюджета; источники финансирования дефицита; расходы; операции, осуществляемые в процессе исполнения бюджета.

### **Международные стандарты аудита**

Международные стандарты аудита содержат основные принципы и процедуры, необходимые для проведения контрольно-ревизионных мероприятий; предназначены для аудита финансовой отчетности, осуществляемого аудиторскими компаниями. На первый взгляд, данный вид стандартов не может оказать существенного влияния на деятельность органов государственного финансового контроля. Однако, значение МСА весьма возрастает при проведении аудита эффективности, особенно в вопросах аудита инвестиционной политики государства и развития реального сектора экономики. Проверки эффективности использования государственных средств, осуществленные с использованием методов и критериев МСА, могут, во-первых, дать возможность сопоставить результаты использования бюджетных средств с результатами, достигнутыми при аналогичных или достаточных близких ситуациях в зарубежных странах, и, во-вторых, явиться для зарубежных и отечественных инвесторов своего рода «государственной гарантией» эффективной работы проверяемых хозяйствующих субъектов.

Международные стандарты аудита интересны для нашей страны еще и тем, что они функционируют в едином кодифицированном поле и при их разработке использовалась и используется в настоящее время системный подход, дающий возможность целостного определения всей совокупности правил, процедур и принципов контрольно-ревизионной деятельности во всех ее аспектах

В настоящее время принято 52 международных стандарта по аудиту, действующими из которых являются 50 стандартов. В Российской Федерации на базе международных стандартов аудита в соответствии с Программой действий на период 1998-1999 годов по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов были разработаны и одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 38 стандартов. Указанными стандартами регламентировались практически все основные направления аудиторской деятельности в Российской Федерации. Кроме того, Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации был одобрен также перечень терминов и определений, используемых в стандартах, или, как их еще называют, правилах аудиторской деятельности.

К сожалению, указанные стандарты не были кодифицированы, что, естественно, сужает сферу их применения и вызывает определенные трудности при использовании их в виде контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятий, а также других видов финансового контроля Российской Федерации.

Начиная с сентября 2002 года, стандарты аудиторской деятельности в Российской Федерации утверждаются Правительством Российской Федерации, и им придается

статус федеральных правил (стандартов) аудита. Тем самым наша страна приступила к формированию системы стандартов аудиторской деятельности.

Деятельность органов государственного финансового контроля и аудита во многих развитых странах также стандартизирована, как и аудиторская деятельность негосударственных компаний. Причем стандарты государственного финансового контроля и аудита, как правило, сходны со стандартами аудита, осуществляемого в негосударственном секторе и различаются лишь детализацией некоторых вопросов.

Значение стандартизации финансового контроля настолько велико, что Международной неправительственной организацией высших контрольных органов (ИНТОСАИ), призванной способствовать развитию обмена идеями и опытом между высшими контрольными органами в сфере внешнего финансового контроля, в 1989 году были разработаны Ревизионные стандарты ИНТОСАИ, созданные на основе деклараций, принятых в Лиме и Токио, отчетов и докладов, одобренных на различных конгрессах ИНТОСАИ, а также отчета группы экспертов при ООН по вопросу ревизий в развивающихся странах. Стандарты ИНТОСАИ направлены, прежде всего, на унификацию деятельности органов государственного финансового контроля в различных странах с целью повышения эффективности международного сотрудничества в борьбе с коррупцией, хищением государственных средств, «отмыванием» денег и т.п.

Отсутствие четкой координации между органами, осуществляющими финансовый контроль приводит, с одной стороны, к высокой степени дублирования в работе контрольных органов, а с другой – к наличию остающихся вне пределов финансового контроля «серых зон» государственной, муниципальной и корпоративной экономики.

Методическим обеспечением контрольно-ревизионной деятельности практически каждого органа финансового контроля являются, как правило, самостоятельно разрабатываемые ими положения, порядки, методические указания и тому подобное. Другими словами, в стране практически отсутствуют единая методологическая база и технологии проведения финансового контроля, что негативно сказывается на действенности финансового контроля, приводит к неоднозначности результатов контрольных мероприятий, проведенных на одном и том же объекте разными субъектами государственного финансового контроля. Естественно, возникает необходимость приведения этих составляющих к определенной, четко выверенной государственной системе.

Система стандартов финансового контроля структурно должна соответствовать единой системе финансового контроля. Решение этой задачи предполагает создание единой кодифицированной системы стандартов финансового контроля, подобной международным стандартам аудита<sup>2</sup>.

Использование всеми субъектами финансового контроля в своей деятельности единых базовых принципов и основных процедур, как показывает мировой опыт, способствует повышению качества контрольных мероприятий, более полному охвату ими финансовых операций, а также созданию условий для анализа и оценки эффективности.

Вот почему уже сейчас важно, основываясь на нормах действующего законодательства, не дожидаясь принятия концепции и федерального закона об общих принципах организации финансового контроля, приступить к созданию в стране унифицированной системы стандартов финансового контроля и аудита.

### **Системы стандартов внешнего финансового контроля**

В этом направлении Счетной палатой Российской Федерации сделан первый шаг – разработан проект системы стандартов внешнего финансового контроля, осуществляемого Счетной палатой Российской Федерации, в основу которого положены принципы единого кодифицированного поля, органично объединяющие стандарты всех видов, разновидностей и направлений финансового контроля в Российской Федерации.

В соответствии с данным проектом стандарты финансового контроля сгруппированы по темам, каждая из которых объединяет до ста стандартов. Так, могут быть разработаны стандарты по вводным положениям финансового контроля, устанавливающие *общие принципы и процедуры финансового контроля*, условия его осуществления; стандарты по вводным положениям *внешнего финансового контроля*, определяющие общие положения внешнего финансового контроля на всех уровнях власти, его специфические особенности по отношению к внутреннему финансовому контролю. Они должны определять общие закономерности и предпосылки внешнего финансового контроля, устанавливать логические принципы и требования, которые являются базовыми для стандартов, обеспечивающих контрольно-ревизионную и экспертно-аналитическую деятельность Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Согласно мировой практике вопросы методологии внешнего государственного финансового контроля находятся в ведении высших органов финансового контроля (ВОФК). Разработанные ВОФК стандарты финансового контроля и иные методические документы распространяются на деятельность региональных органов финансового контроля и муниципальных органов финансового контроля. Таким образом, реализуется принцип системности в деятельности внешних государственных и муниципальных органов финансового контроля.

В Российской Федерации действуют аналогичные правила: в соответствии со статьей 7 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» вопросы методологии контрольно-ревизионной деятельности в сфере ведения Коллегии Счетной палаты Российской Федерации. Поэтому стандарты внешнего контроля вступают в действие после утверждения их Коллегией Счетной палаты Российской Федерации и только после этого распространяются в качестве методологических документов в контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальные органы финансового контроля, которые являются членами Ассоциации контрольно-счетных органов РФ.

В этой связи важное значение для Счетной палаты и контрольно-счетных органов Российской Федерации имеет недавно принятый Коллегией Счетной палаты Российской Федерации стандарт «**Порядок организации и проведения совместных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий Счетной пала-**

<sup>2</sup> См.: Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита, 2001 год. – М.: МЦРСБУ, 2002.

ты Российской Федерации и контрольно-счетных органов Российской Федерации». Разработка и принятие данного стандарта была обусловлена в первую очередь потребностями практики. Дело в том, что в действующем законодательстве Российской Федерации, регламентирующем деятельность органов финансового контроля, само понятие «совместные контрольные мероприятия» отсутствует, хотя на практике такие мероприятия проводятся – из года в год растет число контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации совместно с контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, совершенствуется методика их проведения, повышается результативность. Однако, по мере накопления опыта и расширения сотрудничества стали узкими рамки методических рекомендаций, лежащих в основе совместных мероприятий. Вот почему Ассоциация контрольно-счетных органов Российской Федерации приняла решение о разработке данного стандарта, что является наглядным свидетельством того, как в условиях несовершенной нормативной правовой базы можно решать вопросы регламентации совместной деятельности органов финансового контроля.

Профессиональная деятельность аудиторов как в России, так и за рубежом регулируется целым рядом специальных положений и законодательных актов, инструкций и нормативных требований. К их числу относятся и международный Этический кодекс для аудиторов государственного сектора. Основываясь на Лимской декларации руководящих принципов контроля, Этический кодекс ИНТОСАИ служит необходимым дополнением, усиливающим ревизионные стандарты.

Этический кодекс – это подробный официальный перечень нравственно-этических ценностей и принципов, которыми должны руководствоваться финансовые контролеры в своей работе. Этический кодекс состоит из нескольких частей, в состав которых включены как требования, предъявляемые к личности аудитора – честность, надежность, умение избегать и разрешать этические конфликты, так и его профессиональным навыкам – компетенция, объективность, непредвзятость, соблюдение политического нейтралитета.

На основе Этического кодекса ИНТОСАИ в 2002 году был разработан и принят Ассоциацией контрольно-счетных органов Российской Федерации **Этический кодекс сотрудников контрольно-счетных органов Российской Федерации**, провозгласивший, что поведение сотрудников контрольно-счетных органов всегда и при любых обстоятельствах должно быть безупречным, соответствовать высоким стандартам профессионализма и нравственно-этическим принципам. Высокие требования предъявляет Этический кодекс к руководителям органов финансового контроля. В частности, пункт 7.3. Кодекса гласит: «Сотруднику контрольно-счетного органа, занимающему руководящую должность, следует быть образцом профессионализма, иметь безупречную репутацию, примером доброжелательности и внимательности к людям, способствовать формированию в коллективе благоприятного для эффективной работы морально-психологического климата. Руководитель не в праве перекладывать свою ответственность на коллег и подчиненных»<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> Этический кодекс сотрудников контрольно-счетных органов Российской Федерации: принят Второй конференцией Ассоциации контрольно-счетных органов РФ 3 декабря 2001 года / Под

Особое значение имеет законодательное оформление системы национальных стандартов: правовое обеспечение методологической и методической работы придаст строгую легитимность системному подходу к стандартизации контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности в Российской Федерации. Каждая группа стандартов финансового контроля должна иметь четко очерченные, причем на законодательном уровне, рамки.

Оформленные в законодательном порядке требования стандартизации финансового контроля станут одним из проявлений организационно-распорядительных методов управления финансовыми потоками, важнейшим средством совершенствования финансового контроля в РФ. В основу стандартизации финансового контроля должны быть положены результаты научных исследований отечественных и зарубежных ученых в области теории финансового контроля, а также практический опыт по применению международных стандартов финансовой отчетности, международных стандартов аудита, ревизионных и других стандартов ИНТОСАИ. Созданная на этой основе система позволит различным органам финансового контроля более тесно взаимодействовать между собой при организации и проведении контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятий (включая проведение совместных мероприятий), согласовывать цели и задачи контроля, средства и методы их достижения.

#### Выводы

Одним из важных моментов при разработке национальных стандартов финансового контроля является единый подход к их кодификации. Отсутствие систематизации кодов действующих стандартов отрицательно сказывается на их широком использовании на практике, приводит к неоднозначному толкованию проблемных ситуаций, возникающих в контрольно-ревизионной деятельности. Кодифицированная стандартизация финансового контроля будет способствовать достижению наибольших результатов при наименьших временных, трудовых и иных затратах, то есть сможет при соответствующих условиях обеспечить его максимальную эффективность.

И последнее, может быть, самое важное.

Стандартизация финансового контроля – это не только способ государственного регулирования рыночной экономики, но и способ укрепления доверия общества к власти, в чем она, власть, нуждается всегда – в России особенно. Регламентация деятельности органов государственного и муниципального контроля, государственного аудита посредством апробированных мировой практикой стандартов позволят реализовать важнейший принцип внешнего финансового контроля – принцип гласности. В предисловии к русскому переводу «Стандартов государственных организаций», изданных Главным контрольным управлением США, особо подчеркивается: «Должностные лица и служащие, управляющие этими (государственными – Н.С.) программами, должны представлять общественный отчет о своей деятельности. Этот принцип отчетности, хотя и не всегда предусмотрен законом, является неотъемлемой частью процесса государственного управления любой нации»<sup>4</sup>. Разумеется, и Россия, будучи, согласно Конституции, правовым демократическим государством, должна отвечать этому стандарту.

Столяров Николай Сергеевич

общей ред. С.В. Степашина. – М.: Издательский дом «Финансовый контроль», 2001. С. 9.

<sup>4</sup> Стандарты аудита государственных организаций: Пересмотрены в 1994 году / Перевод и публикация Агентства США по международному развитию г. Алма-Аты, 1994. С. 1.