

## 4. АУДИТ

### 4.1. О МЕЖДУНАРОДНЫХ АСПЕКТАХ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

Замбаев Х.Н., к.э.н., доцент, кафедра теории и практики государственного контроля

*Институт государственной службы и управления Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, г. Москва*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)  
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассматриваются вопросы развития международных стандартов для высших органов аудита. Особое внимание уделено анализу проблем в сфере государственного аудита, изменений в пересмотренной системе профессиональных документов Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ), а также подходов ИНТОСАИ к повышению качества разрабатываемых стандартов.

За последние годы в теории и практике отечественного финансового контроля произошли достаточно серьезные изменения, обусловившие совершенствование правового регулирования, а также становление в Российской Федерации принципиально нового института государственного аудита как одного из важнейших направлений развития системы финансового контроля. В то же время государственный аудит, как и любое нововведение, активно развивается, в том числе с учетом рекомендаций и опыта международных организаций в сфере аудита государственного сектора.

Анализ законодательного регулирования организации и проведения государственного аудита Счетной палатой РФ позволяет констатировать учет при разработке Федерального закона «О Счетной палате РФ» от 5 апреля 2013 г. №41-ФЗ [1], основополагающих положений Лимской и Мексиканской деклараций, в том числе связанных с установлением статуса высшего органа аудита, определением и закреплением принципа независимости высшего органа аудита, а также установление полномочий по осуществлению финансового аудита, аудита эффективности и других видов государственного аудита.

Исследование положений стандартов Счетной палаты РФ также позволяет констатировать учет при их разработке положений международных стандартов для высших органов аудита. В частности, анализ положений стандарта внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104 «Аудит эффективности» [2] показал учет при его разработке достаточно многих важных положений международного стандарта для высших органов аудита ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности» [6].

Таким образом, внедрение международных аспектов в отечественную теорию и методологию государственного аудита следует рассматривать как одно из стратегически важных направлений разви-

тия государственного аудита. На международном уровне вопросом разработки стандартов аудита государственного сектора и их внедрением занимается Международная организация высших органов финансового контроля INTOSAI – негосударственная, неполитическая и неправительственная организация, созданная в 1953 г.

Все существующие и действующие в настоящее время международные стандарты и руководства ИНТОСАИ систематизированы в системе международных стандартов для высших органов аудита. В рамках данной системы стандарты классифицированы по следующим четырем уровням.

1. Основополагающие принципы INTOSAI.
2. Основы функционирования высших органов аудита.
3. Основополагающие принципы аудита государственного сектора.
4. Руководящие указания по аудиту государственного сектора.

К первому уровню стандартов в рамках рассматриваемой системы отнесены стандарты, устанавливающие ключевые принципы аудита государственного сектора. Примером стандарта первого уровня является ISSAI 1 «Лимская декларация руководящих принципов аудита» [3]. Стандарты второго уровня предназначены для детализации отдельных положений организационного характера. Наиболее типичным примером стандарта является ISSAI 10 «Мексиканская декларация о независимости высших органов аудита» [4]. Не менее значимыми и практически ориентированными являются стандарты третьего уровня, которыми регламентируются вопросы как в целом организации аудита государственного сектора (ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора»), так и непосредственного финансового аудита, аудита эффективности и аудита соответствия (ISSAI 200 «Основополагающие принципы финансового аудита», ISSAI 300 «Основополагающие принципы аудита эффективности», ISSAI 400 «Основополагающие принципы аудита соответствия») [9].

Стандарты четвертого уровня детализируют отдельные положения стандартов третьего уровня с целью их адаптации к практическому использованию высшими органами аудита, а также регулируют вопросы осуществления иных видов аудита государственного сектора.

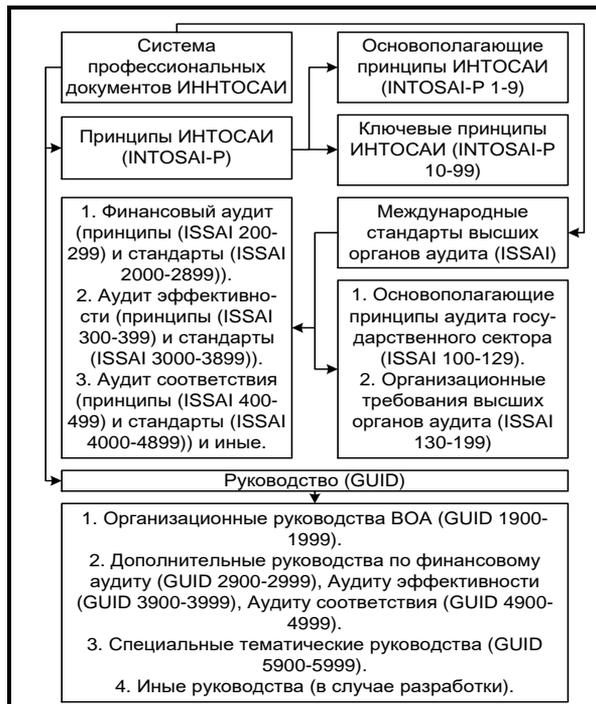
Кроме того, отдельно, вне указанной системы, существует целый набор руководств ИНТОСАИ по государственному управлению, которые регулируют вопросы проверки учета и отчетности, а также внутреннего контроля.

Таким образом, указанная система международных стандартов для высших органов аудита, действовавшая до 2017 г., представляла собой полноценную систему, логика построения которой являлась достаточно обоснованной, но вместе с тем также имевшей ряд недостатков, которые обусловили необходимость ее пересмотра. В частности, в рамках данной системы по истечении почти десяти лет своего существования появились и отразились негативным образом такие проблемы.

1. Наличие внутренних противоречий между стандартами разного уровня, обусловленные в первую очередь несвоевременностью их актуализации.
2. Отставание стандартов от практики применения различных видов аудита государственного сектора в странах – членах ИНТОСАИ.
3. Отсутствие гармонизации между международными стандартами аудита и международными стандартами аудита для высших органов аудита в части внедрения наиболее приемлемых инструментов и технологий общего аудита в аудит государственного сектора.
4. Трудности практического применения международных стандартов для высших органов аудита, что обусловлено достаточно большим количеством стандартов, суммарный объем которых составлял почти свыше 3100 страниц.
5. Неясность в статусе руководств ИНТОСАИ по государственному управлению, которые не относятся к стандартам.

Перечисленные проблемы послужили основной предпосылкой для пересмотра системы международных стандартов для высших органов аудита.

В то же время ее совершенствование обусловлено необходимостью уточнения методологических подходов в свете принятых Генеральной Ассамблеей Организации Объединенных Наций (ООН) резолюций A/RES/66/209 и A/RES/69/228, которые касаются вопросов содействия повышению эффективности, подотчетности, результативности и прозрачности государственного управления путем укрепления высших органов аудита [10]. В указанных резолюциях странам – членам ООН рекомендовано применять стандарты ИНТОСАИ с учетом национальных институциональных особенностей.



**Рис. 1. Система профессиональных документов ИНТОСАИ, утвержденная XXII Конгрессом ИНТОСАИ в декабре 2016 г.<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Примечание к рис. 1: Источник: составлено автором по [9].

Таким образом, воздействие данных факторов и причин обусловило необходимость совершенствования системы международных стандартов для высших органов аудита, которое было осуществлено в 2016 г. посредством утверждения новой Системы профессиональных документов ИНТОСАИ.

Основной целью принятия данной системы является укрепление доверия к профессиональным документам ИНТОСАИ, содействие в их превращении в авторитетные документы для аудита государственного сектора, а также повышение их технического качества.

В частности, основными отличительными признаками пересмотренной системы являются следующие:

- расширение состава документов, включаемых в систему;
- внедрение принципиально нового деления документов;
- установление требования о соответствии включаемых в систему проектов документов в качестве стандартов положениям ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора».

Система профессиональных документов ИНТОСАИ в настоящее время включает три группы документов.

Наиболее важной из них является группа документов «Принципы», которая включает Лимскую декларацию руководящих принципов аудита (INTOSAI-P 1), Мексиканскую декларацию о независимости высших органов аудита (INTOSAI-P 10), которые имеют историческую важность, а также определяют роль и функции, к которым должны стремиться высшие органы аудита.

Второй не менее важной и значимой группой являются стандарты ISSAI. В пересмотренной системе существенно изменились требования к ним. Впервые, признание и включение документов в качестве стандартов, начиная с конца 2016 г., возможно в случае их соответствия ISSAI 100 «Основополагающие принципы аудита государственного сектора». Во-вторых, стандарты ISSAI, регулирующие вопросы организации и проведения самостоятельных видов аудита государственного сектора, в системе разделены на две логически обоснованные подгруппы, а именно: принципы для каждого вида аудита и соответственно стандарты. Различия между указанными подгруппами заключаются в том, что принципы для конкретного вида аудита должны соблюдаться высшим органом аудита в случае изъятия желания отражать в своих отчетах информацию о проведении аудита в соответствии с ISSAI. Стандарты по видам аудита в свою очередь рекомендуются использовать высшим органам аудита, которые разрабатывают собственные стандарты, или же используют их фрагментарно с учетом специфики национальных и институциональных особенностей.

И, наконец, последняя группа документов «Руководства» в системе разработана в целях формирования документов, поддерживающих высшие органы аудита в вопросах улучшения организационного исполнения на практике стандартов ISSAI, в том числе по применению стандартов по финансовому

аудиту, аудиту эффективности и аудиту соответствия.

Важно также отметить, что в новой системе предполагается разработка в ближайшей перспективе стандартов и руководств по компетентности (COMP), которые регулируют вопросы, связанные с компетенцией, профессиональными навыками, знаниями, этическими нормами, необходимыми для проведения видов аудита государственного сектора в соответствии с ISSAI.

Таким образом, в пересмотренной Системе профессиональных документов ИНТОСАИ решены проблемы, характерные для ранее действовавшей системы международных стандартов для высших органов аудита.

С целью реализации вопроса по скорейшему полноценному формированию и функционированию данной системы Международной организацией высших органов финансового контроля ИНТОСАИ принят и утвержден на XXII Конгрессе ИНТОСАИ План стратегического развития Системы профессиональных документов ИНТОСАИ (SDP), которым определены три основные первоочередные задачи.

1. Внедрение пересмотренной Системы профессиональных документов после 2016 г.
2. Руководящие принципы к 2019 г. для поддержки внедрения ISSAI.
3. Укрепление Системы профессиональных документов в период после 2019 г. [7].

Таким образом, представленные первоочередные задачи Плана стратегического развития охватывают достаточно длительный период времени. В настоящее время ИНТОСАИ уделяет внимание соответственно реализации первой и второй задач. В рамках задачи 1 особое внимание уделяется вопросам переноса из старой системы актуальных стандартов ISSAI и их классификации с учетом заложенных в новую систему требований. В рамках задачи 2 предполагается актуализация устаревших стандартов и разработка новых для их последующего включения в Систему профессиональных документов ИНТОСАИ. Задача 3 плана направлена на дальнейшее совершенствование полностью сформированной системы после 2019 г.

В то же время следует отметить, что перенос и включение в пересмотренную систему стандартов независимо от характера внесенных изменений (технические или концептуальные) будет осуществляться только после прохождения проектов стандартов и руководств этапов процедуры одобрения и принятия для Системы профессиональных документов ИНТОСАИ, которая была также принята на XXII Конгрессе ИНТОСАИ.

Для новой процедуры характерна жесткая регламентация каждого действия, выполнение которого необходимо для одобрения и принятия проектов стандартов и руководств ИНТОСАИ. В то же время достаточно четко определен круг должностных лиц и органов, участвующих в данной процедуре.

К числу основных участников можно отнести:

- комитеты и рабочие группы ИНТОСАИ – отвечают за разработку документов;
- форум по разработке профессиональных документов – несет ответственность за соответствие разрабатываемого документа положениям ISSAI 100 «Основопола-

гающие принципы аудита государственного сектора» и за качество самого документа;

- управляющий совет ИНТОСАИ – поддерживает или отклоняет решение об утверждении проекта документа;
- конгресс ИНТОСАИ – принимает решение об утверждении или отклонении проекта документа.

Отдельно следует охарактеризовать Форум по разработке профессиональных документов ИНТОСАИ. Данный форум до 2016 г. существовал на временной основе. В декабре 2016 г. XXII Конгрессом ИНТОСАИ указанный форум был образован на постоянной основе в качестве самостоятельного органа в структуре ИНТОСАИ. Основная цель деятельности Форума по разработке профессиональных документов ИНТОСАИ заключается в обеспечении единого доступа к Системе профессиональных документов ИНТОСАИ, в том числе посредством осуществления единообразного процесса одобрения стандартов и других документов, включенных в указанную систему. На данный форум возлагается общая ответственность за содержание и качество всего комплекса профессиональных документов ИНТОСАИ в целях укрепления ее позиции как разработчика международных стандартов в сфере аудита государственного сектора. В то же время на данный форум возлагается обязанность разъяснения вопросов относительно статуса профессиональных документов ИНТОСАИ и практики их применения в деятельности высших органов аудита. Реализация форумом всего комплекса вопросов осуществляется в рамках процедуры одобрения и принятия профессиональных документов [8].

В соответствии с документами ИНТОСАИ процедура одобрения и принятия для Системы профессиональных документов состоит из четырех следующих основных этапов.

1. Этап 1 – разработка проектного предложения.
2. Этап 2 – подготовка проекта документа для обсуждения.
3. Этап 3 – подготовка проекта документа для утверждения.
4. Этап 4 – подготовка окончательной версии проекта документа.

Разработка проектного предложения (этап 1) заключается в подготовке предварительных материалов, касающихся разработки конкретного профессионального документа, в том числе возможности его применения в рамках конкретного вида аудита государственного сектора, проверка проектного предложения на предмет внутренней согласованности и непротиворечивости с действующими профессиональными документами и другие вопросы. Проектное предложение подготавливается ответственным комитетом или рабочей группой ИНТОСАИ и представляется на рассмотрение Форума по разработке профессиональных документов ИНТОСАИ, который принимает решение о его утверждении или отклонении. В случае принятия положительного решения начинается этап 2, суть которого заключается в подготовке версии проекта документа и его обсуждение с высшими органами аудита с целью подготовки замечаний и предложений по его доработке. После осуществления доработки проекта документа ответственный разработчик представляет его на рассмотрение указанного форума, который принимает решение об утверждении (отклонении) проекта документа

в статусе версии для утверждения. В случае принятия положительного решения начинается этап 3, заключающийся в представлении версии для утверждения на рассмотрение Управляющего совета ИНТОСАИ для принятия решения о рекомендации Конгрессу утвердить или отклонить проект документа. Этап 4 заключается в представлении документа на конгресс и его утверждение.

Таким образом, анализ последних изменений, произошедших в методологическом обеспечении ИНТОСАИ, позволяет сделать вывод о качественно новом подходе ИНТОСАИ к разработке своих профессиональных документов, включаемых в пересмотренную Систему профессиональных документов ИНТОСАИ. Полученные выводы позволяют однозначно констатировать, что применение указанного жесткого подхода позволит решить существующие проблемы в применении действующих международных стандартов для высших органов аудита, а также расширить практику их применения в их деятельности.

## Литература

1. О Счетной палате РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 5 апр. 2013 г. №41-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Аудит эффективности [Электронный ресурс] : стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 104. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. ISSAI 1 The Lima declaration [Electronic resource]. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/).
4. ISSAI 10 Mexico declaration on SAI Independence [Electronic resource]. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm/).
5. ISSAI 100 Fundamental principles of public-sector auditing [Electronic resource]. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm/).
6. ISSAI 300 Fundamental principles of performance auditing [Electronic resource]. URL: [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm/](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm/).
7. Strategic development plan for the INTOSAI framework of professional pronouncements 2017-2019 [Electronic resource]. URL: [http://psc-intosai.org/data/files/3B/E3/8E/F2/CCA49510F72E9F859B59F9C2/sdp\\_ifpp\\_2016.pdf/](http://psc-intosai.org/data/files/3B/E3/8E/F2/CCA49510F72E9F859B59F9C2/sdp_ifpp_2016.pdf/).
8. Международная организация высших органов финансового контроля ИНТОСАИ [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.intosai.org/>.
9. Международные стандарты для высших органов аудита [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.issai.org/>.
10. Организация Объединенных Наций [Электронный ресурс]. Режим доступа: [www.un.org](http://www.un.org/).

## Ключевые слова

Стандарты; ИНТОСАИ; система; профессиональные документы; государственный аудит; высший орган аудита.

*Замбаев Хонгор Николаевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

В представленной статье рассмотрены особенности государственного аудита в Российской Федерации с учетом международных требований и тренда развития данного института государственного контроля. Тема статьи и круг исследуемых вопросов являются, безусловно, актуальными. Это связано как с переходом на качественно новый уровень системы государственного управления вообще, и государственного контроля в частности, так и с гармонизацией подходов и инструментария государственного контроля в различных странах на основе международных стандартов и их адаптации к национальным системам контроля.

В ходе проведенного анализа систематизированы международные стандарты для высших органов аудита, действующие до 2017 г., выделена проблематика их адаптации и реализации в национальных системах государственного контроля, определена актуальная направленность сформированным и формирующимся изменениям в системе профессиональных документов ИНТОСАИ, проведена их группировка и дана оценка перспектив их реализации в деятельности Счетной палаты РФ. В статье подчеркивается важность последовательности и скоординированности действий по формированию и реализации нового пакета документов, направленных на развитие инструментария государственного аудита в целях повышения эффективности как государственного управления, так и собственно государственного контроля.

Статья выполнена на высоком теоретическом уровне, содержит актуальный материал, может вызвать интерес как у научных работников, так и у практиков: экономистов, финансистов, юристов – всех, кто интересуется вопросами государственного контроля и аудита.

Научная статья Х.Н. Замбаева «О международных аспектах государственного аудита» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода. Данная статья может быть рекомендована к публикации.

*Карпова Д.П., к.э.н., доцент кафедры финансов и кредита Экономического факультета Российского университета дружбы народов, г. Москва.*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)