

УДК 657.6

ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ФИНАНСОВОГО АУДИТА В ГОСУДАРСТВЕННОМ СЕКТОРЕ

Ю.Б. СЛОБОДЯНИК, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Одесский национальный экономический университет
e-mail: Yslobodyanik@yandex.ru

Аннотация

В статье проанализированы особенности организации и проведения финансового аудита в государственном секторе в соответствии с обновленными требованиями Международных стандартов высших органов государственного аудита ISSAI.

Ключевые слова: *государственный аудит, финансовый аудит, Международные стандарты высших органов государственного аудита, государственный сектор, принципы, риск, существенность, непрерывность деятельности.*

Стандартизация в сфере контроля государственных финансов, наряду с обучением и передачей позитивного опыта, является достаточно эффективной формой внедрения прогрессивных технологий. В высокоинтеллектуальных видах деятельности, к которым, безусловно, относится и государственный аудит, обязательная стандартизация носит преимущественно рамочный характер, то есть в основном касается не содержания деятельности, а условий её проведения, оформления процесса и его результатов, взаимоотношений с внешней средой и т.п. Это вполне естественно, поскольку в высокоинтеллектуальных видах деятельности ведущую роль играют творческие аспекты, которые сложно (а иногда и невозможно) формализовать. В таких случаях стандарты ограничиваются поясняющими примерами, перечнем альтернатив и перечислением принципов, которым необходимо следовать.

В сфере государственного аудита стандартизация началась не так давно, что обусловлено процессами мировой глобализации, возможностями широкого обмена опытом и лучшей практикой в связи с расширением представительства стран мира в Международной организации высших органов государственного аудита (INTOSAI). В 2006 году Комитетом INTOSAI по профессиональным стандартам был утвержден так называемый «двойной подход» (dual approach), заключающийся в признании для государственного аудита стандартов, регулирующих аудит в частном секторе. Для сфер, где этого было недостаточно, предусматривалась разработка собственных стандартов.

В связи с этим Общие стандарты аудита 1992 года были утверждены в качестве «Фундаментальных принципов аудита» [1]. Это позволило определенным образом унифицировать подходы к проведению государственного аудита, установить единые принципы и правила, что способствует внедрению достижений мировой науки и практики контроля, направлено на обеспечение высокого качества, экономичности, эффективности и транспарентности деятельности высших органов государственного аудита.

Дальнейшая разработка профессиональных стандартов проводилась при участии рабочих групп, отдельных членов подкомитетов INTOSAI, команды экспертов. Результатом их кропотливой работы стали стандарты ISSAI и INTOSAI GOV, первый пакет которых был представлен и утвержден на XX Конгрессе INTOSAI в Южной Африке в 2010 году. Следует отметить, что все базовые документы ISSAI поделены на четыре уровня с установленным систематическим кодированием. Первый и второй уровни посвящены институциональным требованиям к высшим органам государственного аудита, третий уровень отображает фундаментальные принципы проведения аудита в государственном секторе, а на четвертом – оперативные руководства по применению вышеуказанных принципов при проведении различных форм государственного аудита [2].

В 2013 году после длительного обсуждения и консультаций фундаментальные принципы государственного аудита были обновлены в соответствии с современными требованиями. В состав проектной группы, занимавшейся пересмотром фундаментальных принципов аудита, входили высшие органы государственного аудита Австрии, Бразилии, Великобритании, Дании, Европейской счетной палаты, Индии, КНР, Мексики, Норвегии, Словакии, США, Швеции и ЮАР.

Таким образом, обязательные для всех фундаментальные принципы, применяемые в сфере государственного аудита, установлены стандартом ISSAI 100 «Фундаментальные принципы аудита государственного сектора». По определению указанного стандарта государственный аудит имеет три основные формы – финансовый (Financial Audit), аудит эффективности (Performance Audit) и аудит соответствия (Compliance Audit). Кроме этого, могут проводиться аудиты по любой тематике, касающейся ответственности руководства и лиц, имеющих определенные полномочия в сфере использования государственных ресурсов, например: анализ результативности деятельности служб предприятия, отчет об устойчивости развития, аудит соблюдения стандартов внутреннего контроля, проверка проектов или других вопросов и т.п. Также могут проводиться комбинированные аудиты, включающие аудит финансовых вопросов, эффективности и

соответствия. Детализация фундаментальных принципов государственного аудита для его основных форм отражена в соответствующих стандартах ISSAI 200, 300 и 400.

В данной публикации остановимся на анализе требований обновленных стандартов ISSAI в отношении организации и проведения государственного финансового аудита.

Финансовый аудит фокусируется на определении соответствия представленной финансовой информации требованиям стандартов финансовой отчетности и нормативно-правовых актов. Это достигается путем получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств для высказывания аудитором своего мнения о том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие мошенничества или ошибки.

Объем финансовых аудитов в государственном секторе может определяться полномочиями высшего органа государственного аудита и рядом задач, дополняющих задания аудита финансовых отчетов, подготовленных в соответствии с концептуальной основой финансовой отчетности. Эти задачи могут включать аудит:

- государственных и корпоративных бухгалтерских счетов или других финансовых отчетов, которые могут быть подготовлены не в соответствии с концептуальной основой финансовой отчетности;
- бюджетов, бюджетных разделов, ассигнований и других решений о распределении ресурсов и процесса их осуществления;
- политики, программ или деятельности, которые определяются их правовой основой или источниками финансирования;
- юридически закрепленных сфер ответственности (например, обязанностей министров или других должностных лиц);
- определенных категорий доходов, платежей, активов или обязательств.

Стандарт ISSAI 200 «Фундаментальные принципы финансового аудита» применяется при проведении государственных аудитов финансовой отчетности всех органов государственной власти, их подразделений и отдельных субъектов. Целью аудита финансовой отчетности является повышение степени доверия предполагаемых пользователей. При этом аудитор должен получить разумную уверенность в том, что финансовая отчетность в целом не содержит существенных искажений вследствие мошенничества или ошибки, что в дальнейшем позволяет выразить обоснованное мнение и предоставить результаты аудита.

Проведение финансового аудита в соответствии со стандартами предусматривает выполнение следующих условий:

1) концептуальная основа финансовой отчетности, используемая при ее подготовке, аудитором считается приемлемой;

2) руководство субъекта признает и понимает свою ответственность за:

- подготовку финансовой отчетности в соответствии с используемой концептуальной основой;

- систему внутреннего контроля, которая должна обеспечивать отсутствие в отчетах существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок;

- обеспечение неограниченного доступа к любой информации, которая, по мнению аудитора, имеет отношение к подготовке финансовой отчетности [2].

Наличие приемлемой концептуальной основы финансовой отчетности имеет важное значение, как для руководства субъекта, так и для аудитора, позволяя последнему четко определить формализованные критерии аудита. Полный комплект финансовой отчетности для субъектов государственного сектора, как правило, состоит из:

- отчета о финансовом состоянии;

- отчета о финансовых результатах;

- отчета об изменениях в чистых активах / капитале;

- отчета о движении денежных средств;

- сопоставления плановых бюджетных и фактических сумм (в качестве отдельного дополнительного финансового отчета или согласования);

- примечаний, содержащих краткую информацию о существенных аспектах учетной политики и другую поясняющую информацию.

Следует отметить, что концептуальная основа финансовой отчетности, предусмотренная законодательством, в большинстве случаев признается аудитором приемлемой. Под приемлемостью следует понимать наличие определенных характеристик, обеспечивающих ценность представленной в отчетах информации для предполагаемых пользователей. Речь идет о релевантности, полноте, достоверности, объективности и доступности.

Особенностью финансового аудита в государственном секторе являются проверки исполнения бюджета, включающие рассмотрение бюджетных операций с точки зрения их законности. Такие проверки могут проводиться на основе оценки рисков или путем охвата всех операций. В этих случаях зачастую не существует приемлемой концептуальной основы финансовой отчетности. Результаты финансовых операций могут быть представлены в виде сравнения фактических расходов и планируемых бюджетных сумм. Поскольку прямых требований относительно таких ситуаций стандарты ISSAI не

содержат, можно рассмотреть вопрос о разработке национальных стандартов с использованием фундаментальных принципов финансового аудита как руководства для удовлетворения конкретных запросов.

Немаловажное значение в финансовом аудите государственного сектора имеет идентификация трёх сторон – аудитора, ответственной стороны и предполагаемых пользователей. Ответственная сторона отвечает за информацию о предмете изучения (как правило, собственные финансовые отчеты), а также может отвечать за основной предмет (финансовые данные, отражаемые в финансовой отчетности). Ответственной стороной, как правило, является исполнительная ветвь власти и/или основные субъекты государственного сектора, ответственные за управление государственными средствами и содержание финансовой отчетности. Эти органы управляют ресурсами и реализуют полномочия в соответствии с решениями законодательного органа. Предполагаемым пользователем, в первую очередь, является парламент, представляющий граждан путем принятия решений, определения приоритетов государственного финансирования, цели и содержания бюджетных расходов и доходов.

Для организаций государственного сектора законодатели и регуляторы часто являются основными пользователями их финансовых отчетов. Ответственная сторона и предполагаемые пользователи могут представлять один либо различные органы в государственном секторе.

Критериями в финансовом аудите являются ориентиры, используемые для оценки или измерения предмета, в том числе, в соответствующих случаях, ориентиры для предоставления и раскрытия информации. Критерии, используемые при подготовке финансовой отчетности, как правило, носят формальный характер. Ими могут выступать, например, Международные стандарты бухгалтерского учета для государственного сектора, Международные стандарты финансовой отчетности или другие международные или национальные концептуальные основы финансовой отчетности, применяемые в государственном секторе.

Аудит финансовой отчетности, проводимый согласно ISSAI, обеспечивает разумную, то есть достаточную, уверенность, являющуюся высокой, но не абсолютной. Связано это с присущими аудиту ограничениями, так как большинство доказательств, полученных аудитором, будут убедительными, но не исчерпывающими. В целом обеспечение достаточной уверенности должно привести к выводу, выражаемому в позитивной форме, например: «На наш взгляд, финансовая отчетность достоверно отражает во всех существенных аспектах финансовое состояние предприятия, его финансовые результаты и движение денежных средств ... ».

Обеспечение ограниченной уверенности, в том числе выполнение заданий по обзору, стандартами ISSAI для финансового аудита в государственном секторе не предусмотрено. Такие задания обеспечивают уровень уверенности ниже достаточного и завершаются формулировкой мнения, высказанного в отрицательной форме, например: «Ничего не дошло до нашего сведения, что заставило бы нас поверить в то, что финансовая отчетность не была достаточно представлена во всех существенных аспектах...».

Таким образом, три стороны, критерии, информация о предмете аудиторского исследования и задание по обеспечению достаточной уверенности являются основными элементами финансового аудита в государственном секторе, взаимосвязь которых представлен на рис. 1.



Рисунок 1 – Взаимосвязь элементов государственного финансового аудита

Необходимым условием для проведения государственного финансового аудита по ISSAI является соблюдение профессиональной этики и независимости государственными аудиторами. Поэтому в обязанности аудиторов вменено применение ISSAI 30 «Кодекс этики» в национальном контексте. Кроме того, аудиторы должны реализовывать

процедуры контроля качества на уровне выполнения заданий, обеспечивающих достаточную уверенность в том, что аудит соответствует профессиональным стандартам и действующим правовым и нормативным требованиям, и что отчет аудитора учитывает конкретные обстоятельства. В табл. 1 представлен перечень рекомендуемых действий аудитора, руководящего аудиторской группой (ведущего аудитора) и ответственного за проведение аудита, по обеспечению контроля качества.

Таблица 1

Рекомендуемые действия ведущего аудитора по обеспечению контроля качества при проведении государственного финансового аудита

Общие действия ведущего аудитора	Действия ведущего аудитора в отношении аудиторской группы
Принять ответственность за общее качество проводимого аудита	Оценить понимание аудиторами сущности поставленного задания путём анализа их обучения и практического опыта выполнения аудиторских заданий аналогичного характера и сложности
Принять ответственность за соблюдение членами аудиторской группы этических требований	Выяснить понимание аудиторами профессиональных стандартов и применяемых требований нормативно-правовых актов
Сформулировать вывод о соблюдении требований независимости, применяемых к аудиту	Определить потребность в технической экспертизе, в том числе соответствующих ИТ-навыков и знаний специализированных сфер бухгалтерского учета
Принимать соответствующие меры для устранения угроз независимости	Установить наличие знаний соответствующих отраслей, в которых аудируемая организация осуществляет свою деятельность
Обеспечить контроль того, чтобы аудиторская группа и любые внешние эксперты коллективно имели соответствующую компетенцию и возможности провести аудит должным образом	Оценить способность аудиторов применить профессиональное суждение, проанализировать понимание аудиторами политики и процедур контроля качества высшего органа государственного аудита
Принять ответственность за выполнение аудита, в частности по выполнению аудиторской группой поставленных задач в соответствии с правилами и процедурами высшего органа государственного аудита	Оценить возможность выполнять поставленные задачи в соответствующей среде, включая понимание применяемых механизмов предоставления отчетности, доклада законодательному либо иному органу, общественности

Аудитор должен снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня в обстоятельствах аудита таким образом, чтобы получить разумную уверенность в качестве основы для выражения положительного мнения. В ходе аудита существует риск того, что аудитор выразит несоответствующее мнение, если информация о предмете исследования

существенно искажена. Оценка рисков основана на аудиторских процедурах получения необходимой информации и доказательств, является предметом профессионального суждения аудитора и не подлежит точному измерению.

Планирование и проведение аудита должно исходить из соображений профессионального скептицизма, имеющего фундаментальное значение для всех аудиторских заданий. Профессиональный скептицизм означает, что аудитор дает критическую оценку обоснованности полученных доказательств и особенно тщательно оценивает доказательства, отрицающие или ставящие под сомнение надежность документов или определенной информации, предоставленной ответственной стороной. Такой подход необходим для снижения риска: пропуска подозрительных обстоятельств, предоставления обобщающих выводов, сделанных на основе наблюдений, использования ложных предположений при определении характера, сроков и объема процедур сбора доказательств и оценки их результатов.

Важным аспектом является применение аудитором понятия существенности при планировании и проведении аудита. Определение рабочей существенности связано с профессиональным суждением, зависит от понимания аудитором субъекта, от характера и степени искажений, выявленных в предыдущих аудитах, от ожиданий аудитора по поводу обнаружения искажений в текущем периоде.

Понятие существенности применяется аудитором также в оценке влияния выявленных искажений на аудит и любых неисправленных искажений, в том числе упущений, на финансовую отчетность. Мнение аудитора выражается о финансовой отчетности в целом и поэтому аудитор не отвечает за обнаружение искажений, не являющихся существенными. Вместе с тем он определяет и документирует количественные несущественные искажения, так как они могут быть существенными в силу своей природы или в совокупности. В таком случае аудиторский отчет может содержать, в качестве примера, следующую информацию: «Министерством и его подведомственными учреждениями были созданы надлежащие условия для организации бухгалтерского учета. Порядок регулирования бухгалтерского учета отвечает современным требованиям. Вместе с тем подведомственные учреждения сделали больше ошибок, чем в предыдущих периодах, в порядке учета основных средств и в записях других хозяйственных операций» [3]. В приведенном примере аудиторы в конечном итоге выражают положительное мнение относительно финансовой отчетности министерства и его подведомственных учреждений, но считают нужным указать на выявленные недостатки, которые на момент проведения аудита были несущественными.

Аудитор готовит аудиторскую документацию, достаточную для того, чтобы любой опытный аудитор без предварительного ознакомления мог понять природу, временные рамки и объем выполненных аудиторских процедур в соответствии со стандартами, результаты этих процедур и полученные аудиторские доказательства, а также выводы и значимые профессиональные суждения при формулировании этих выводов.

Серьёзные требования предъявляются стандартами к документации, которая должна быть подготовлена надлежащим образом и своевременно (рис. 2).

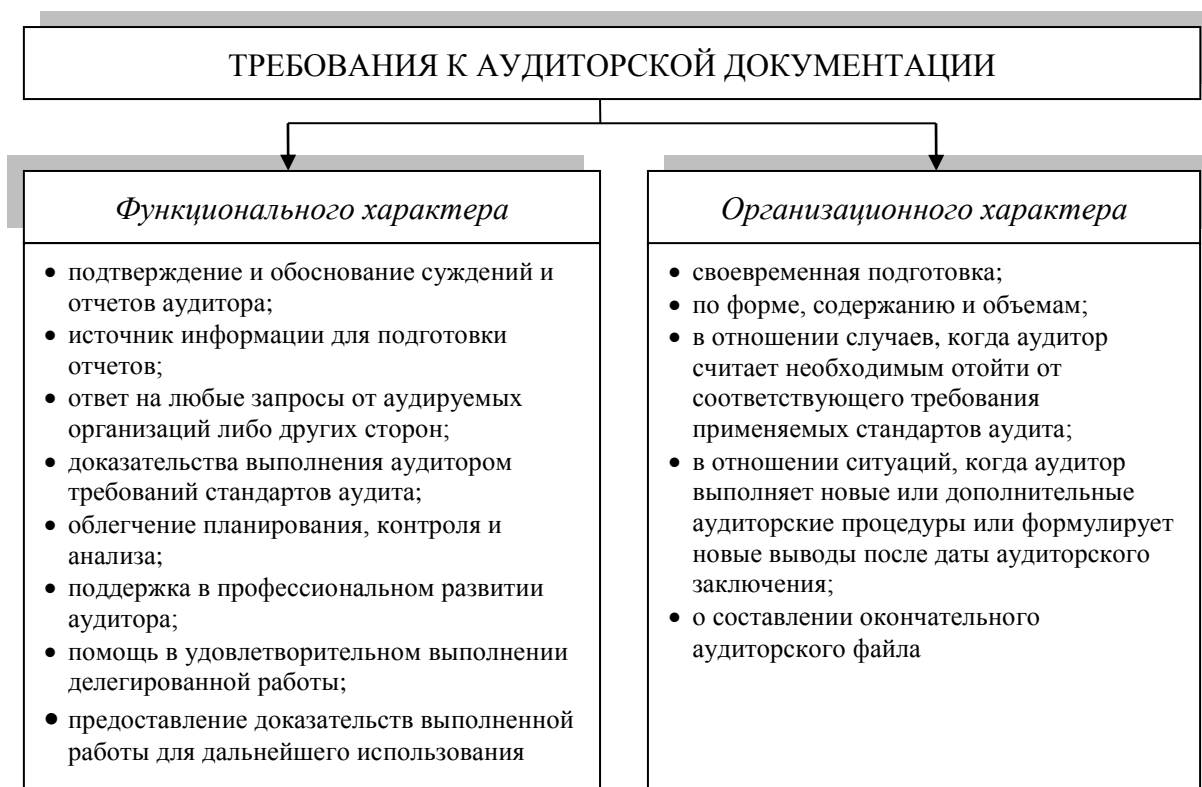


Рисунок 2 – Требования к аудиторской документации

Отметим также особенности проведения государственного финансового аудита. Так, условия аудиторского задания в государственном секторе, как правило, предусмотрены законодательно и, следовательно, не подлежат согласованию с руководством или уполномоченными представителями аудируемого субъекта. Вместе с тем рекомендуется обсудить общее их понимание с руководством аудируемого субъекта или его уполномоченным представителем. Если условия аудиторского задания определены достаточно подробно законом или нормативным актом, нет необходимости вносить их в письмо-обязательство или другую соответствующую форму письменного соглашения. Исключением может быть заявление руководства о признании и понимании

обязанностей, изложенных в конкретных аудиторских стандартах. Руководству также должен быть направлен обзор запланированного объема и сроков проведения аудита.

Высшие органы государственного аудита проводят финансовый аудит в соответствии со своими полномочиями. Обычно они не имеют возможности отказаться от задания, даже если не будут обеспечены необходимые предпосылки для проведения аудита. Поэтому национальные стандарты, разработанные на основе фундаментальных принципов, должны предусматривать рекомендации о соответствующих действиях в таких обстоятельствах.

Аудитор разрабатывает общую стратегию аудита, включающую масштаб, сроки и направление аудита, а также его план (рис. 3). Общая стратегия и план аудита оформляются документально и обновляются в процессе аудита.

Качественное выполнение задания, эффективность планирования и проведения аудита требуют от аудитора получения представления об аудируемом субъекте и его среде, в том числе о процедурах внутреннего контроля, имеющих отношение к аудиту. Кроме привычных для аудиторов элементов, в государственном секторе дополнительно рассматриваются следующие:

- решения, инициированные за пределами аудируемого субъекта в результате политических процессов (новые программы или бюджетные ограничения);
- специфические законы и нормативные акты, регулирующие деятельность аудируемого субъекта, и потенциальное влияние их несоблюдения;
- программные цели и стратегии, которые могут включать элементы государственной политики и иметь последствия для оценки рисков;
- структуры управления, на которые влияет организационно-правовая структура аудируемого субъекта, например, является ли данное лицо министерством, департаментом, агентством или иного типа субъектом в структуре государственного сектора.

Аудитор оценивает риски существенных искажений на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений для классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации таким образом, чтобы обеспечить основу для дальнейших аудиторских процедур.

Общая стратегия государственного финансового аудита

- определить характеристики аудиторского задания, обуславливающие его масштаб;
- установить предмет аудита для планирования сроков проведения аудита и характера необходимых связей;
- проанализировать факторы, которые, исходя из профессионального суждения аудитора, будут существенно влиять на работу аудиторской группы;
- ознакомиться с результатами предыдущих мероприятий и, при необходимости, с полученными знаниями при выполнении других аудиторских заданий, имеющих отношение к деятельности аудируемого субъекта;
- установить характер, время проведения и объем ресурсов, необходимых для выполнения аудиторского задания;
- рассмотреть результаты и знания, полученные в других аудитах, имеющих отношение к аудируемому субъекту, в том числе последствия предыдущих рекомендаций;
- определить и оценить ожидания законодательной власти и других предполагаемых пользователей аудиторского заключения

План государственного финансового аудита

- характер, временные рамки и объем запланированных процедур оценки рисков;
- характер, временные рамки и объем запланированных дальнейших аудиторских процедур на уровне утверждений;
- прочие запланированные аудиторские процедуры для обеспечения соответствия стандартам:
 - обзор правовой базы для проведения аудита;
 - краткое описание деятельности, программы или субъекта, подлежащего аудиту;
 - причины проведения аудита;
 - факторы, влияющие на аудит, в том числе определение существенности вопросов, подлежащих рассмотрению;
 - цели аудита и масштаб;
 - подход к аудиту;
 - характеристики аудиторских доказательств, которые будут собраны, и процедур, необходимых для сбора и анализа доказательств;
 - необходимые ресурсы;
 - график аудита;
 - форма, содержание и пользователи аудиторского отчета

Рисунок 3 – Сущность общей стратегии и плана государственного финансового аудита

Процедуры по оценке риска могут включать:

– запросы руководству и персоналу аудируемого субъекта, которые, по мнению аудитора, могут иметь информацию, способную помочь в выявлении рисков существенного искажения в результате мошенничества или ошибки;

– аналитические процедуры;

– наблюдение и инспектирование.

Риски существенного искажения должны быть определены и оценены как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне утверждений для классов операций,

сальдо счетов и раскрытия информации таким образом, чтобы обеспечить основу для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур. Для этого аудитор осуществляет определенные действия (рис. 4). Идентификация и оценка рисков существенного искажения тщательно документируются. В ответ на оцененные риски проводятся процедуры проектирования аудита, устранения рисков путем выполнения процедур по существу и тестов системы контроля. Процедуры проверки по существу включают в себя детализированные тесты и содержательный анализ классов операций, сальдо счетов и раскрытия информации.



Рисунок 4 – Действия аудитора по определению и оценке рисков в ходе государственного финансового аудита

Характер, временные рамки и объем аудиторских процедур соответствуют определенным рискам существенного искажения на уровне утверждений. При разработке необходимых аудиторских процедур аудитор рассматривает причины оценки рисков существенного искажения, которые могут включать в себя неотъемлемый риск (вероятность существенного искажения в результате конкретных характеристик соответствующего класса операций, бухгалтерского баланса и раскрытия информации) и риск контроля.

Основная ответственность за предотвращение и выявление мошенничества лежит на руководстве аудируемого субъекта. Принятие мер для предотвращения

мошенничества и его сдерживания связано с ограничением возможностей для мошенничества и отказом лиц от его совершения вследствие высокой вероятности его обнаружения. При этом аудитор несет ответственность лишь за получение достаточной уверенности, что в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений вследствие мошенничества или ошибок. И хотя мошенничество может проявляться очень широко, аудитора интересуют только те случаи, которые вызвали существенные искажения в финансовой отчетности.

В некоторых странах существуют четкие обязательства передать доказательства мошенничества в следственные органы и даже сотрудничать с соответствующими органами по определению того, имело ли место мошенничество или злоупотребление. В других странах аудиторы обязаны сообщать обстоятельства, которые могут указывать на возможность мошенничества или злоупотребления, в компетентный орган или в соответствующее подразделение правительства или законодательной власти, например, прокурорам, полиции или пострадавшим третьим лицам. В целом аудиторы должны учитывать то, что использование государственных средств всегда повышает риски мошенничества.

Необходимо также акцентировать внимание на особенностях понятия непрерывности деятельности в государственном финансовом аудите. При этом подходе аудитор определяет, существуют ли какие-либо события или условия, которые могут вызвать значительные сомнения в способности аудируемого субъекта продолжать свою деятельность в обозримом будущем. Финансовая отчетность обычно готовится, исходя из предположения, что аудируемый субъект является действующим предприятием и продолжит выполнять свои уставные обязательства в ближайшем будущем. При оценке непрерывности деятельности субъекта, отвечающего за подготовку финансовой отчетности, должна учитываться вся имеющаяся информация об обозримом будущем. Финансовая отчетность общего назначения готовится, исходя из допущения непрерывности деятельности, если законодательный орган не принял решение о ликвидации аудируемого субъекта или о том, что он должен прекратить свою деятельность.

Однако концепция непрерывности деятельности мало касается или вообще не касается «обычных» субъектов государственного сектора, которые финансируются за счет средств государственного бюджета. Когда такие организации ликвидируются или объединяются с другими, их обязательства и активы, как правило, передают другим субъектам государственного сектора. Тем не менее, для некоторых типов субъектов, таких как государственные и совместные предприятия с другими участниками (в том

числе с субъектами частного сектора, работающими в правовых формах, обеспечивающих ограниченную ответственность собственника), это не происходит. Кроме того, иногда реализацию государственных программ поручают организациям частного сектора с одновременным сохранением контроля за их выполнением за высшим органом государственного аудита. Также существует общая тенденция распространения аутсорсинга, что делает концепцию непрерывности деятельности и суждения аудитора в связи с этим более значимой для аудита в государственном секторе.

Особенности концепции непрерывности деятельности в государственном секторе находят свое проявление в следующем:

- аудируемый субъект следует рассматривать как действующее предприятие, даже если он работает в течение длительного периода с отрицательным значением чистых активов / капитала;

- оценка отчетов отдельного аудируемого субъекта о финансовом состоянии на отчетную дату может показать, что положения концепции непрерывности деятельности при подготовке финансовой отчетности не учтены. Однако могут существовать соглашения долгосрочного финансирования или другие договоренности, которые будут обеспечивать длительную работу аудируемого субъекта.

Необходимо заметить, что основные требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам в государственном финансовом аудите, соответствуют обычной практике. Так, надежность доказательств зависит от их источника и сущности, от конкретных обстоятельств, в которых они были получены. И хотя для государственного сектора основные правила получения доказательств также действуют (в частности, предпочтение внешних источников, непосредственного получения доказательств аудитором, документарной их формы и т.п.), стандарты рекомендуют высшему органу государственного аудита рассматривать более подробно отдельные аспекты. К указанным аспектам относятся: использование внешних подтверждений в качестве аудиторских доказательств; аналитические процедуры и применяемые выборочные методы; использование оценки по справедливой стоимости, если это уместно; случаи, когда аудируемый субъект имеет связанные стороны и т.д.

Необходимо остановиться еще на одном значимом аспекте – формулировании модифицированного аудиторского заключения. В общей аудиторской практике существуют три типа такой модификации: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Решение о типе модификации аудиторского заключения зависит от сущности вопроса, который послужил основанием модификации (является ли финансовая отчетность существенно искаженной или может быть существенно

искаженной, но аудитор не смог получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства). Кроме того, оценивается связь со значительным влиянием последствий или возможных последствий рассматриваемого вопроса на финансовую отчетность.

Аудитор выражает мнение с оговоркой (условно-положительное), если:

а) получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что искажения, по отдельности или в совокупности, являются существенными, но не для всей финансовой отчетности; или

б) он не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на основе которых высказывает свое мнение, но приходит к выводу о том, что влияние на финансовую отчетность любых выявленных искажений может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Отрицательное мнение выражается, если аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что искажения (отдельно или в совокупности) являются существенными и значимыми для финансовой отчетности. Характерным для финансового аудита в государственном секторе является отсутствие возможности отказа от предоставления аудиторского заключения.

Следует отметить, что многолетняя зарубежная практика государственного финансового аудита подтвердила наличие его концептуальных отличий от финансового аудита в частном секторе. Исследование ключевых аспектов организации и проведения финансового аудита в государственном секторе, отраженных в международных стандартах ISSAI и воплощенных в практику высших органов государственного аудита некоторых зарубежных стран, позволяет выделить следующие его особенности (табл. 2).

Таблица 2

Особенности государственного финансового аудита

Параметр	Характеристика
Задание	невозможность отказа государственных аудиторов от принятия задания, от участия в аудите вследствие действия определенных обстоятельств; выполнение задания исключительно по обеспечению достаточной уверенности (в отличие от аудита частного сектора, где также выполняются задания по обеспечению ограниченной уверенности); возможность объединения заданий по финансовому аудиту, аудиту эффективности или аудиту соответствия
Предмет	шире, чем в частном аудите, кроме финансовых отчетов часто включает бюджетные операции, сметы, гранты и т.п.
Полномочия аудиторов	более широкие полномочия по связям за счет обязательного взаимодействия с законодательной властью, регуляторами, финансовыми учреждениями и т.п.
Риски	существование специфических сфер с повышенными угрозами мошенничества (государственные закупки, приватизация, злоупотребление властью или

	превышение полномочий, гранты и т.п.); наличие специфического бизнес-риска – угроза того, что правительственные программы, меры, стратегии не будут завершены либо достигнуты; значительное влияние на предмет политического климата, общественного интереса, чувствительности программ и потенциального несоблюдения законодательства
Существенность	ведущую роль играют качественные аспекты существенности; небольшие суммовые отклонения могут не приниматься во внимание, однако небольшие отклонения соответствия и внутреннего контроля всегда рассматриваются
Концепция непрерывности	отрицательное значение чистых активов / капитала или соответствующая оценка отчетов о финансовом состоянии на отчетную дату не является основанием для признания нарушения принципа непрерывности деятельности аудируемого субъекта
Взаимосвязь с внутренним аудитом	большая значимость внутреннего аудита, который зачастую является обязательным; значительное внимание недостаткам внутреннего аудита, исправление которых способствует повышению качества финансового аудита
Отчет	модификация отчета ограничивается мнением с оговоркой и негативным мнением, невозможно отказаться от предоставления заключения
Последствия	значительно шире, чем в частном секторе, не ограничиваются решениями пользователей; выявление правонарушений сопровождается обращением в компетентные органы, участием в расследованиях, доказательством вины и т.п.

Таким образом, описанные особенности финансового аудита в государственном секторе должны быть учтены при разработке соответствующих национальных стандартов государственного аудита. Степень готовности системы государственного аудита к имплементации международных стандартов на данном этапе не позволяет внедрять все четыре уровня ISSAI. В связи с этим считаем целесообразной разработку национальных стандартов, основанных на третьем уровне ISSAI. Такой подход позволит учесть отечественный опыт проведения контрольных мероприятий в этой сфере, улучшить качество аудита государственного сектора, повысить требования к аудиторским процедурам, профессионализму государственных аудиторов, а в целом будет обеспечивать доверие общества к результатам аудитов.

Список литературы

1. О ходе проекта гармонизации ISSAI // EUROSAI. – 2012. – № 18. – С. 41–46.
2. International Standards of Supreme Audit Institutions. – Режим доступа : <http://www.issai.org/composite-347.htm>.
3. Republic of Albania The Supreme State Audit. – Режим доступа : <http://www.klsh.org.al>.