

УДК 657.6.012.16

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ АУДИТА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ РЕСПУБЛИКАНСКОГО БЮДЖЕТА

Аманжолов Гани Габитович

AmanzholovGani@mail.ru

ЕНУ им. Л.Н.Гумилева, Нур-Султан, Казахстан

Научный руководитель – Шахарова А.Е.

В настоящее время МФ РК проводится работа по разработке методологической основы для проведения аудита консолидированной финансовой отчетности республиканского бюджета, который запланирован на 2019 год [38].

Постановлением Главы государства от 18 февраля 2016 года № 76 «Правила проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля» утверждена форма Аудиторского отчета по финансовой отчетности.

В заключительной части Аудиторского отчета по результатам аудита финансовой отчетности указано: ...«По нашему мнению, финансовая отчетность достоверно представляет во всех существенных аспектах (или дает справедливый и достоверный взгляд на) финансовое положение государственного органа (учреждения) ХХХ.. по состоянию на 1 января 20ХХ года и финансовые результаты его деятельности, и движение денежных средств за год, закончившийся на 31 декабря 20ХХг., в соответствии с Правилами ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях, утвержденными приказом МФ РК от 3 августа 2010 года № 393...» [39].

Аудит финансовой отчетности объекта аудита, проводимый уполномоченным органом внутреннего государственного аудита, основывается на нормативных актах РК, разработанных с учетом МСА, Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита.

Аудит финансовой отчетности Счетным комитетом проводится в соответствии с пп. 9) пункта 4 статьи 12 Закона, Международных стандартов (ИНТОСАИ) ISSAI (100-400), а также Нормативным постановлением Счетного комитета от 30 ноября 2015 года № 17-НК «Об утверждении Правил проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля».

Несмотря на то, что Рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту включают в себя МСА. Практические примечания (ПП), включенные в рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту, обеспечивают необходимое содействие в применении каждого

отдельного МСА при проведении финансового аудита организаций государственного сектора, в дополнение к стандартам, содержащимся в соответствующих МСА.

При этом, государственные аудиторы в аудиторском заключении не будут ссылаться на тот факт, что аудит был проведен в соответствии с ISSAI.

При сравнении с целями аудита финансовой отчетности согласно МСА (то есть – выражение мнения о том, составлена ли финансовая отчетность по всем существенным вопросам в соответствии с действующей системой финансовой отчетности), задачи финансового аудита организаций государственного сектора могут включать в себя проведение дополнительного аудита и дополнительные обязанности по отчетности.

Например, аудиторы государственного сектора могут отчитываться о соответствии или несоответствии организации государственного сектора требованиям органов власти, включая порядок распоряжения бюджетными средствами, и требования подотчетности, либо – требованиям об экономичности, эффективности и результативности программ, проектов и деятельности.

Рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту не содержат рекомендаций об исполнении обязательств по аудиту и отчетности, связанными с проверкой соответствия требованиям органов власти [40].

Такого рода сведения содержатся в Рекомендациях по проведению аудита соответствия. ISSAI 4200 содержит рекомендации по проведению аудита соответствия совместно с аудитом финансовой отчетности.

Указанные рекомендации были составлены на основании Основных аудиторских принципов ИНТОСАИ, и были предназначены для оказания содействия аудиторам государственного сектора, несущим обязанности, связанные с проверкой соответствия требованиям органов власти. ISSAI 4299 дополняет и должен применяться совместно с Рекомендациями по финансовому аудиту (ISSAI 1000-2999), в случае возложения на аудитора вышеуказанных более широких обязанностей [41].

При формировании аудиторского отчета по результатам государственного внешнего аудита консолидированной финансовой отчетности также предусмотрена выдача аудиторского отчета с мнением, что «организация и процесс составления финансовой отчетности соответствуют во всех существенных аспектах Правилам ведения бухгалтерского учета № 393, составленных на основе МСФООС» [42].

Необходимо отметить, что данная формулировка приемлема при проведении аудита соответствия.

Анализ показал, что при единой формулировке выражения мнения о финансовой отчетности, методологическая основа проведения аудита финансовой отчетности государственного сектора внешними и внутренними государственными аудиторами значительно отличается.

Согласно пункту 36 МСА 700 «При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно свидетельствовать о том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Согласно пункту 37 (МСА) 700 ...«Если ссылка на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, содержащаяся во мнении аудитора, дается не на Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности, или не на Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора, мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию происхождения концепции подготовки финансовой отчетности.

Мы рекомендуем на этапе внедрения аудита консолидированной финансовой отчетности и в отсутствии полного перехода на МСФООС в аудиторском заключении

принять формулировку: “финансовая отчетность xxx подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности, нормативными правовыми актами Республики Казахстан, составляющими методологическую основу перехода на МСФООС либо в соответствии с национальными стандартами, составляющими основу МСФООС [43].

В соответствии со статьей 6 Закона одним из основных принципов государственного аудита и финансового контроля является взаимное признание результатов государственного аудита - признание органами государственного аудита и финансового контроля результатов государственного аудита данных органов при условии соблюдения стандартов государственного аудита и финансового контроля [44]

Счетный комитет и МФ в рамках перехода на государственный аудит самостоятельно разрабатывают процедурные стандарты аудита финансовой отчетности.

Аудит финансовой отчетности объекта аудита, проводимый уполномоченным органом внутреннего государственного аудита, основывается на национальных стандартах, разработанных с учетом Международных стандартов аудита (МСА), Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита и проводится как аудит финансовой отчетности совместно с аудитом соответствия Приказу МФ РК от 3 августа 2010 года № 393 «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях» (Правила) [45].

Аудит финансовой отчетности объекта аудита, проводимый уполномоченным органом внешнего государственного аудита, основывается на Международных стандартах для высших органов финансового контроля (INTOSAI/ISSAI), которые выпускаются [Международной организацией высших органов финансового контроля \(ВОФК\)](#).

И хотя Стандарты и руководства ВОФК основываются на информации, полученной из различных источников, включая документы INTOSAI и наработки стандартизирующих организаций, таких как Международная федерация бухгалтеров (IFAC) и Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB), и разработку стандартов координирует Комитет INTOSAI по профессиональным стандартам (PSC), национальные стандарты ВОФК, при этом, сохраняют полную независимость в вопросе внедрения и степени применения инструментов ISSAI [46].

При формировании аудиторского отчета по результатам государственного внешнего и внутреннего аудита финансовой отчетности в нормативных актах РК (стандартах) предусмотрена выдача аудиторского отчета с мнением, что «финансовая отчетность во всех существенных аспектах соответствует Правилам. Данная формулировка приемлема при проведении аудита соответствия. Необходимо отметить также, что Правила не регулируют вопросы составления финансовой отчетности.

В соответствии со статьей 19 Закона РК «О государственном аудите и финансовом контроле» от 12.11.2015 года [47]:

1. Органы государственного аудита и финансового контроля признают результаты государственного аудита, проведенного другими органами государственного аудита и финансового контроля, за исключением документов служб внутреннего аудита, если они не признаны судом незаконными в соответствии с [гражданским процессуальным законодательством](#) РК.

2. Счетный комитет для признания результатов государственного аудита ревизионных комиссий, уполномоченного органа по внутреннему государственному аудиту проводит контроль за соблюдением ими стандартов государственного аудита и финансового контроля.

3. Уполномоченный орган по внутреннему государственному аудиту признает результаты государственного аудита, проведенного Счетным комитетом и ревизионными комиссиями, если они не признаны Счетным комитетом не соответствующими стандартам государственного аудита и финансового контроля.

6. В случаях признания результатов государственного аудита органы государственного аудита и финансового контроля сокращают объем государственного аудита, приняв за основу материалы государственного аудита, проведенного другими органами государственного аудита и финансового контроля.

7. Орган государственного аудита и финансового контроля о факте непризнания результатов государственного аудита, проведенного другими органами государственного аудита и финансового контроля, уведомляет объект государственного аудита с внесением соответствующей информации в единую базу данных государственного аудита и финансового контроля.

В соответствии со статьей 6 Закона одним из основных принципов государственного аудита и финансового контроля является взаимное признание результатов государственного аудита - признание органами государственного аудита и финансового контроля результатов государственного аудита данных органов при условии соблюдения стандартов государственного аудита и финансового контроля [48].

Раскрытие принципов приведены в Указе Президента РК от 11 января 2016 года № 167 «Об утверждении Общих стандартов государственного аудита и финансового контроля...», в котором согласно пунктов 73 и 74 указано, что целью Стандарта «Взаимное признание результатов государственного аудита» является признание органами государственного аудита и финансового контроля результатов государственного аудита, проведенного другими органами государственного аудита и финансового контроля, при условии соблюдения стандартов государственного аудита и финансового контроля». Взаимное признание результатов государственного аудита осуществляется в соответствии с законодательством РК о государственном аудите и финансовом контроле [49].

Как известно, Уполномоченным органом и его территориальными подразделениями осуществляются аудит финансовой отчетности и аудит соответствия. По результатам аудиторского мероприятия оформляются:

1) аудиторский отчет по финансовой отчетности – документ, составленный непосредственно проводившими государственный аудит государственными аудиторами, содержащий выраженное в письменной форме мнение о достоверности финансовой отчетности, а также соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности требованиям, установленным законодательством РК;

2) аудиторский отчет – документ, составленный непосредственно проводившими государственный аудит государственными аудиторами, содержащий результаты проведенного аудита соответствия за определенный период времени.

Постановлением Правительства РК от 18 февраля 2016 года № 76 «Правила проведения внутреннего государственного аудита и финансового контроля» утверждена форма Аудиторского отчета по финансовой отчетности в заключительной части которого указано: ...«По нашему мнению, финансовая отчетность достоверно представляет во всех существенных аспектах (или дает справедливый и достоверный взгляд на) финансовое положение государственного органа (учреждения) XXX.. по состоянию на 1 января 20XX года и финансовые результаты его деятельности, и движение денежных средств за год, закончившийся на 31 декабря 20XXг., в соответствии с Правилами ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях, утвержденными приказом Министра финансов РК от 3 августа 2010 года № 393...» [50].

Таким образом, на основании изложенного, аудит финансовой отчетности объекта аудита, проводимый уполномоченным органом внутреннего государственного аудита, основывается на национальных стандартах, разработанных с учетом Международных стандартов аудита (МСА), Международных профессиональных стандартов внутреннего аудита, и проводится как аудит финансовой отчетности совместно с аудитом соответствия Правилам ведения бухгалтерского учета в государственных учреждениях от 3 августа 2010 года № 393.

Согласно пункту 36 Международного стандарта аудита (МСА) 700 «При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией соответствия, мнение аудитора должно свидетельствовать о том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Согласно пункту 37 (МСА) 700 ...«Если ссылка на применимую концепцию подготовки финансовой отчетности, содержащаяся во мнении аудитора, дается не на Международные стандарты финансовой отчетности, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности, или не на Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности государственного сектора, мнение аудитора должно содержать указание на юрисдикцию происхождения концепции подготовки финансовой отчетности.

Как известно, Счетным комитетом по контролю за исполнением республиканского бюджета разработаны Правила проведения внешнего государственного аудита и финансового контроля разработаны в соответствии с подпунктом 9) пункта 4 статьи 12 Закона РК "О государственном аудите и финансовом контроле", а также с учетом приемлемых положений Международных стандартов Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ) ISSAI 100 - 400.

Несмотря на то, что Рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту включают в себя МСА. Практические примечания (ПП), включенные в рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту, обеспечивают необходимое содействие в применении каждого отдельного МСА при проведении финансового аудита организаций государственного сектора, в дополнение к стандартам, содержащимся в соответствующих МСА.

Но при проведении аудита аудиторы не будут указывать, что они проводили аудит в соответствии с ISSAI.

При сравнении с целями аудита финансовой отчетности согласно МСА, задачи финансового аудита организаций государственного сектора могут включать в себя проведение дополнительного аудита, и дополнительные обязанности по отчетности.

Например, аудиторы государственного сектора могут быть обязаны отчитываться о соответствии или несоответствии организации государственного сектора требованиям органов власти, включая порядок распоряжения бюджетными средствами, и требования подотчетности, либо – требованиям об экономичности, эффективности и результативности программ, проектов и деятельности.

Рекомендации ИНТОСАИ по финансовому аудиту не содержат рекомендаций об исполнении обязательств по аудиту и отчетности, связанными с проверкой соответствия требованиям органов власти.

Такого рода сведения содержатся в Рекомендациях по проведению аудита соответствия. ISSAI 4200 содержит рекомендации по проведению аудита соответствия совместно с аудитом финансовой отчетности. Указанные рекомендации были составлены на основании Основных аудиторских принципов ИНТОСАИ, и были предназначены для оказания содействия аудиторам государственного сектора, несущим обязанности, связанные с проверкой соответствия требованиям органов власти. ISSAI 4299 дополняет и должен применяться совместно с Рекомендациями по финансовому аудиту (ISSAI 1000-2999), в случае возложения на аудитора вышеуказанных более широких обязанностей.

При формировании аудиторского отчета по результатам государственного внешнего аудита консолидированной финансовой отчетности предусмотрена выдача аудиторского отчета с мнением, что «организация и процесс составления финансовой отчетности соответствуют во всех существенных аспектах Правилам ведения бухгалтерского учета № 303, составленных на основе МСФООС».

Необходимо отметить, что данная формулировка приемлема при проведении аудита соответствия, и Правила ведения бухгалтерского учета № 303, составленных на основе

МСФООС» не регулируют вопросы составления финансовой отчетности.

То есть, анализ показал, что при единой формулировке выражения мнения о финансовой отчетности, методологическая основа проведения аудита финансовой отчетности государственного сектора внешними и внутренними государственными аудиторами значительно отличается.

Список использованных источников

1. Отчет Счетного комитета по контролю за исполнением республиканского бюджета об исполнении республиканского бюджета за 2016 год (заключение к отчету Правительства Республики Казахстан) № исх: 6-17/3989-Б от: 21.06.2017 Режим доступа: <http://esep.kz/rus/showin/article/2767>

2. Государственный аудит. Учебник/под ред. Джамбурчина К. Астана: ЕНУ им. Л.Н.Гумилева. – 2016. – 375 с.

3. Бейсенова Л.З., Берстембаева Р.К. Планирование, контроль и оценка эффективности расходов бюджета. Учебное пособие. Мастер ПО – Алматы: Эпиграф. – 2017. – 220 с.

4. Зейнельгабдин, А. Б. Государственный аудит как инструмент управления экономикой / Аудит. [Статья] - 2013 г. Алматы «Адилет» - №6. - 96 с. ISBN 355-225-1125