

## ПОСТУЛАТЫ И СТАНДАРТЫ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО БЮДЖЕТА РЕСПУБЛИКИ КЫРГЫЗСТАН

### POSTULATES AND STANDARDS AUDIT OF THE USE OF THE STATE BUDGET OF THE REPUBLIC OF KYRGYZSTAN

*B. Mamatov*

#### Annotation

The article discusses the development of postulates and standards audit of the use of budgetary funds in the Republic of Kyrgyzstan, highlighted the problematic aspects are analyzed existing standards.

**Keywords:** performance audit, accounting, internal audit, planning, postulate, a standard accounting.

**Маматов Бакытбек Самаганович**  
Аспирант,  
Российский экономический  
университет им. Г.В. Плеханова

#### Аннотация

В статье рассматриваются вопросы разработки постулатов и стандартов аудита эффективности использования бюджетных средств в Республике Кыргызстан, выделяются проблемные аспекты, анализируются имеющиеся стандарты.

#### Ключевые слова:

Аудит эффективности, бухгалтерия, внутренний аудит, планирование, постулат, стандарт, учет.

Современный этап развития бухгалтерской науки характеризуется дефицитом в комплексных научно-практических разработках, освещающих многочисленные аспекты и направления контроля с учетом современной бухгалтерской специфики. Поэтому вновь очень остро встают задачи по разработке путей повышения эффективности использования Государственного бюджета Республики Кыргызстан.

Одним из актуальных и дискуссионных вопросов аудита является определение его постулатов – аксиоматических положений, принимаемых как истинное до тех пор, пока не будет доказано иное, т.е. опровергнуто.

Проф. А.Д. Шеремет делает вывод о том, что в основе наук лежат постулаты, их необходимость при развитии научных теорий обуславливается тем, что они являются исходными посылками, гипотезами, базисом для последующих логических построений. Используя в качестве основы постулаты, можно понять сложные вопросы, если истинность постулатов не может быть доказана, то они должны быть очевидны. Они должны быть доступны для изменений в процессе развития научного знания, т.к. не они не истина в последней инстанции.[4]

Роль постулатов в части аудита огромна. Они помогают понять содержание аудитор-стандартов, устанавливающих направление аудиторской деятельности.

Всесторонне изучив точку зрения специалистов в области аудита, а именно, профессоров Суйца В.П., Соколо-

ва Я.В., Шеремета А.Д., Ендовицкого Д.А., и других, считаем, что наиболее обоснованными и верными являются постулаты, разработанные профессорами Шереметом А.Д. и Суйцом В.П.

#### Постулаты аудита следующие:

1. Возможность проверки финансовой отчетности о состоянии государственного бюджета.
2. Вероятность столкновения интересов.
3. Допустимость верификации.
4. Возможность неверного составления отчета.
5. Деятельность проверяющего регламентируется только его полномочиями.
6. Каждый аудитор может сделать ошибочные заключения.
7. Интересы аудиторов влияют на его мнение.
8. Присутствует прямая зависимость между объективностью данных отчета и степенью эффективности внутреннего контроля.
9. Новые проверки могут снизить ценность предыдущей, они характеризуются меньшей информативностью.
10. В любом утверждении проверяющего есть некоторая степень убедительности.
11. Предыдущая информация всегда ценна.
12. Бухгалтерские принципы должны соблюдаться последовательно.

Применение этих постулатов в практике аудита позволяет более правильно понимать его цели технику, со-

держание стандартов. При разработке стандартов аудита в основу закладывается система постулатов, которую обсудили и приняли специалисты по аудиту. Использование системы постулатов должно оказать позитивное влияние на эффективность аудита.[4]

Стандарты аудита – это базисные правила и его принципы.

Приходится констатировать, что преобладающая часть аудиторов и аудиторских фирм не имеет внутреннего пакета стандартов, определяющих подход к проведению проверки, и не стремится к его разработке. Учитывая значение внутренних стандартов в обеспечении высокого качества проверок, в повышении эффективности их результатов, в уменьшении трудоемкости аудиторской работы, в применении в аудиторской практике новых технологий и методик проверки, требуется разработка кыргызских стандартов АЭ использования Государственного бюджета. Для этой цели нами была изучена точка зрения ведущих экономистов России. Наиболее приемлемыми для экономики Кыргызстана стандартами аудита считаем стандарты, разработанные профессором Суйцом В.П. Взяв за основу эти стандарты мы призываем аудиторов и аудиторские фирмы к активным действиям по созданию внутренних правил.

*Главные требования, предъявляемые к стандартам внутреннего аудита, следующие:*

- ◆ целесообразность (при разработке стандартов следует учитывать их практическую пользу, актуальность и приоритетность);
- ◆ преемственность и непротиворечивость (каждый последующий стандарт аудита эффективности использования Государственного бюджета Кыргызстана должен опираться на действующие стандарты, обеспечивать согласованность с нормативными документами и взаимосвязь с другими внутренними стандартами);
- ◆ логическая стройность (целостность, четкость формулировок и ясность изложения);
- ◆ полнота и детализация (полнота охвата всех значимых вопросов развития Государственного бюджета Кыргызстана);
- ◆ единство терминологической базы.

По нашему мнению, использование данного стандарта повышает ответственность работников служб аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана в выполнении повседневных обязанностей, стремлении к высокому уровню профессиональной компетентности. Письменный отчет по результатам проверки служба аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана должна представлять министру или заместителю министра финансов Кыргызстана, руководителям областных и районных подразделений (ОблФО, РайФО).

Как известно, организация и проведение аудита эффективности использования Гос.бюджета Кыргызстана в разрезе подразделений имеет свои некоторые особенности. Хотелось бы остановиться на некоторую специфи-

ку АЭ использования Гос.бюджета Кыргызстана в областных и районных подразделениях.

Стандарты аудита эффективности использования областных и районных подразделений гос. бюджета Кыргызстана в соответствии с правилом "Требования, предъявляемые к стандартам аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана. *По своему значению могут быть объединены в такие группы:*

- ◆ отражающие общие положения аудита;
- ◆ регламентирующие порядок его проведения;
- ◆ определяющие порядок формирования заключения по аудиту;
- ◆ специализированные стандарты;
- ◆ определяющие порядок оказания сопутствующих услуг;
- ◆ определяющие вопросы образования и подготовки кадров.

Стандарты, которые определяют порядок осуществления аудита, относятся к самой значимой группе. В рамках этих стандартов регламентируется подход к планированию аудита, порядок оценки в рамках финансового контроля, способ получения доказательств аудита, подход определения уровня существенности, методика оценки риска аудита.[5]

Рассмотрим отдельные вопросы, определяемые аудиторами в стандартах.

Подход к планированию аудита определяет Минфин Кыргызстана в стандарте "Планирование аудита". *Основные этапы планирования аудиторской проверки:*

- ◆ предварительное планирование;
- ◆ подготовка общего плана аудиторской проверки;
- ◆ формирование программы аудиторской проверки.

В процессе подготовки стандарта аудиторы заранее предоставляют свои действия на каждом этапе, которые потребуются при подготовке общего плана и формировании программы, а также при осуществлении самих процедур аудита. Будет более правильно, если аудиторская организация в своих внутренних документах, заранее определит возможных план и программу аудиторской проверки, а также предусмотрит возможность внесения корректировок с учётом специфики деятельности аудируемых субъектов. Если в плане и в программе будет отражён максимум возможных работ и процедур, аудиторам останется при составлении плана конкретной проверки, выбрать подходящие виды работ и добавить уникальные процедуры, необходимые для осуществлении аудита на конкретном объекте. Отдельные положения общего плана и программы можно согласовывать с министром финансов Кыргызстана.

В отношении общего плана следует отразить форму его представления, обстоятельства, свидетельствующие о необходимости внесения изменений в отдельные положения общего плана, перечень наиболее важных вопросов, которые будут приниматься во внимание при проведении проверки. При описании порядка подготовки про-

Таблица 1. Стандарты аудита эффективности использования Государственного бюджета Кыргызстана

Номера станд.	Названия разделов и стандартов
010-019	Ответственность
010	Цели и основные принципы аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
011	Общение с руководством Министерства финансов Кыргызстана и областных подразделений (ОблФО)
012	Документирование аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана, областных подразделений (ОблФО)
013	Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
020-029	Планирование
020	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Планирование определяющие порядок оказания сопутствующих услуг;</li> <li>◆ определяющие вопросы образования и подготовки кадров.</li> </ul> <p>Аудит эффективности использования областных и районных подразделений Гос.бюджета Кыргызстана в соответствии с правилом "Требования, предъявляемые к стандартам аудита эффективности использования Гос.бюджета Кыргызстана. По своему назначению могут быть объединены в такие группы:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ отражающие общие положения аудита;</li> <li>◆ регламентирующие порядок его проведения;</li> <li>◆ определяющие порядок формирования заключения по аудиту;</li> <li>◆ специализированные стандарты;</li> <li>◆ определяющие порядок оказания сопутствующих услуг;</li> <li>◆ определяющие вопросы образования и подготовки кадров.</li> </ul>
021	Изучение и оценка аудита состояния и развития Государственного бюджета Кыргызстана
022	Существенность и оценка риска в системе аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
023	АЭ использования гос. бюджета Кыргызстана в условиях компьютерной обработки данных
030-039	Аудиторские доказательства
030	Аудиторская выборка
031	Аудиторские доказательства
032	Действия аудитора при выявлении нарушений, искажений в процессе эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана объектах внутреннего аудита
033	Первичный аудит базовых и сравнительных показателей эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
040-049	Стандартизация завершения аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
040	Подготовка результатов аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
041	Письменная информация аудитора руководству Министерства финансов Кыргызстана по результатам проведения аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана
042	Отчет службы аудита эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана

граммы аудита, составляемой в развитие общего плана, помимо формы представления и возможных случаев внесения изменений, следует предусмотреть детальный перечень конкретных аудиторских процедур, необходимых для реализации плана. Она составляется в виде программы тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу.

При этом программа тестов средств контроля направлена на выявление существенных недостатков в организации действующей системы финансового контроля эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана и представляет собой совокупность действий аудитора по сбору информации о ней. Заметим, что действия аудитора в том и другом случае могут "переплетаться", в

связи с чем аудиторы могут предусмотреть содержание программы без деления на программы тестов средств контроля и аудиторских процедур по существу. Форма программы может быть табличной, с отражением конкретных аудиторских процедур, сроков их проведения, исполнителей и другой необходимой информации. Аудиторская организация вправе принять решение о подготовке программы не в виде единого документа, а по отдельным ее разделам (аудит доходной части, расходной части и т.д.). Тогда к рабочим документам, подготовленным на отдельных участках аудита, следует прилагать программу по этим разделам.

Определяя в стандартах порядок оценки эффективности использования гос. бюджета КР, аудиторам необхо-

димо установить количество этапов, которое в соответствии с требованиями стандарта может быть менее трех: общее знакомство с системой, первичная оценка ее надежности и подтверждение достоверности оценки. При этом аудиторы вправе принимать решение об использовании большего количества этапов. Нетрудно заметить, что предварительное знакомство с системой контроля проводится на этапе планирования аудита, первичная ее оценка – при непосредственном выполнении аудиторских процедур, а подтверждение достоверности оценки – по их завершении, систематизации выявленных искажений, установлении их существенности, формировании выводов аудитора по результатам проверки.

Создавая стандарт аудита эффективности использования Гос.бюджета Кыргызстана, необходимо помнить, что при формировании общего впечатления о системе принимаются во внимание ее компоненты, т. е. надлежащая система контроля. Выяснение надежности каждого из них позволит оценить систему в целом. Заметим, что общепринятых критериев оценки не существует. Аудиторские организации должны опираться на самостоятельное представление об эффективности их функционирования, которое также следует представить в стандарте. Если данные системы не дают полных и достоверных сведений об имуществе, его источниках, а также об эффективности использования гос. бюджета Кыргызстана, то она не должна считаться эффективной. Аудиторы могут разработать критерии оценки контрольной среды в зависимости от состояния организационно-управленческой структуры Министерства финансов Кыргызстана, его кадровой политики, наличия должностных инструкций отдельных работников, распределения полномочий и обязанностей. Если составляющие контрольной среды "работают", отвечая предъявляемым к ним требованиям, это должно быть свидетельством положительного мнения о надежности финансового контроля в целом. На этапе общего знакомства с системой могут быть оценены и отдельные средства контроля. Для этого аудиторы запрашивают документы с целью проверки наличия необходимых подписей главного бухгалтера или руководителя, нумерации документов, подготовки их в нескольких экземплярах и т.д. Если общее знакомство с системой контроля уже свидетельствует о ее неэффективности,

аудитору следует детально и тщательно выполнять контрольные процедуры.

Возможные варианты расчета уровня существенности содержатся в стандарте "Существенность и аудиторский риск". В нем дается представление о количественной и качественной сторонах существенности. При подготовке правил аудитора интересует, прежде всего, ее количественная сторона – уровень существенности. Для его расчета аудитор должен определить базовые, т. е. наиболее важные, показатели, характеризующие достоверность отчетности. При этом могут быть выбраны как базовые показатели текущего года, так и усредненные их значения за текущий и предшествующий годы. Представляется целесообразным использование данных за отчетный год, поскольку аудитор определяет их достоверность, а показатели деятельности организации за предшествующий и отчетный годы могут значительно различаться.[2]

Несмотря на предоставленную стандартом аудиторам самостоятельность в определении состава и количества базовых показателей, считаем этот момент весьма важным. Обратим внимание аудиторов на необходимость использования либо обобщающих показателей отчетности, либо частных. Первый случай может привести к негативным последствиям. Это связано с тем, что отклонение от реального значения может быть как в меньшую, так и в большую сторону, т. е. при суммировании допущенных ошибок по составляющим Государственного бюджета может быть получена величина, которая находится в пределах допустимого уровня существенности, тогда как с использованием этих данных пользователь отчетности может сделать неверный вывод об эффективности использования гос. бюджета и, как следствие, принять необоснованное управленческое решение.

Мы рассмотрели лишь отдельные вопросы, которые должны быть урегулированы аудиторами самостоятельно и закреплены ими в правилах АЭ использования гос. бюджета. Таких вопросов, требующих большого внимания и усилий со стороны аудиторов, очень много. Это связано с тем, что аудиторские стандарты предоставили большую самостоятельность аудиторам в решении отдельных проблем проведения проверки.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Валеев А. Р. Методические подходы к оценке эффективности использования бюджетных средств, направляемых на предоставление государственных и муниципальных услуг/А.Р. Валеев//Казанский экономический вестник. 2013. № 2. С.69–74
2. Зуева И. А. Контроль и аудит в государственном секторе (методология и организация)/И.А. Зуева: дисс. канд. доктор. экон. наук – М.: 2005. – С.188
3. Методика проведения аудита эффективности использования государственных средств/принята решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 23 апреля 2004 года, протокол № 13 (383)
4. Шеремет А.Д. Аудит/А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М. 2008. – С. 107.
5. Шутенко В. В. Совершенствование методов государственного финансового контроля: на примере субъекта Российской Федерации/В.В. Шутенко: автореферат дис. ... кандидата экономических наук – М.: 2007. – 12 с.