

УДК 341.233.1 (045)

ББК 65.261.83-26

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ МОНИТОРИНГА КАЧЕСТВА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ЗА ИСПОЛНЕНИЕМ БЮДЖЕТОВ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Х. Н. Замбаев*

Современная направленность и поставленные перед региональными органами государственного финансового контроля приоритеты обуславливают необходимость разработки и внедрения принципиально новых инструментов, способствующих повышению результативности государственного финансового контроля за исполнением бюджетов субъектов Российской Федерации.

К числу указанных инструментов, по нашему мнению, можно отнести мониторинг качества контроля за исполнением бюджетов субъектов Российской Федерации, основной целью которого является предоставление пользователям объективной информации о качестве подготовки и проведения контроля как в масштабах отдельно взятого субъекта Российской Федерации, так и в совокупности по всем регионам страны.

Вопросу качества контроля и его оценки уделяется достаточно много внимания на международном уровне, что подтверждается наличием соответствующих стандартов и руководств.

К числу международных документов, устанавливающих требования к качеству контроля, относятся стандарты Международной федерации бухгалтеров ISA 220 «Контроль качества при аудитах финансовой информации за прошлые периоды» и Международный стандарт контроля качества ISQC 1 «Контроль качества для фирм, выполняющих аудиты и проверки финансовой информации о прошлых периодах, а также прочие обязательства по гарантиям и оказанию сопутствующих услуг», а также Руководство по качеству аудита Европейской организации высших органов финансового контроля [International standard on auditing 220 «Quality control for an audit of financial statements» 2009; International standard on quality control 1 «Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and

related services engagements» 2009; Guidelines on audit quality 2004].

Согласно указанному Руководству, применительно к исследуемому аспекту качество представляет собой степень, в которой совокупность неотъемлемых характеристик аудита удовлетворяет определенным требованиям.

При этом оценить качество проведения контрольных мероприятий возможно лишь в результате проведения мониторинга качества контроля, который представляет собой непрерывный процесс, направленный на обеспечение соблюдения требований к качеству контроля.

Вопрос внедрения в Российской Федерации элементов оценки качества контроля к настоящему моменту не получил должного развития, поскольку на региональном уровне процесс стандартизации контроля не завершен, а органами государственного финансового контроля не разработаны и не используются методики, позволяющие оценить качество проведения контрольных мероприятий, в том числе в рамках контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ, что придает еще большую значимость разработке концептуальных аспектов мониторинга качества контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ.

Российская интерпретация понятия качества контроля сохранила свою международную концептуальную основу, поскольку качество контрольного мероприятия, в соответствии со стандартом финансового контроля 301 «Управление качеством контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации», определяется совокупностью его характеристик, соответствующих правилам и требованиям организации и осуществления контрольного мероприятия, которые установлены в стандартах финансового контроля, а также должны обеспечивать достоверность, объективность и эффективность его результатов, удовлетво-

ряющих запросам основных пользователей отчета о результатах контрольного мероприятия в лице законодательной власти и общественности [Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального финансового контроля 2012].

Принципиальное отличие приведенного определения от его международной интерпретации заключается лишь в том, что названные характеристики качества привязаны уже к соответствующим специализированным стандартам, что, на наш взгляд, является логичным и устраняет неопределенность в российском варианте подхода определения качества контроля.

К числу основных задач мониторинга качества контроля следует отнести, во-первых, обеспечение выполнения установленных правил и требований организации и осуществления контрольных мероприятий, во-вторых, выявление и устранение недостатков в организации и осуществлении контрольных мероприятий, в-третьих, разработку и реализацию мер, направленных на повышение качества контрольных мероприятий.

Мониторинг качества контроля возможно осуществить как в рамках предварительной (путем проверки обоснованности выбора тем и объектов контрольного мероприятия), оперативной (путем выборочного анализа качества проверки отдельных вопросов), так и в последующей форме контроля (путем проверки качества оформления результатов контроля).

Охарактеризовав содержательные аспекты мониторинга качества контроля, це-

лесообразно рассмотреть возможность его внедрения на примере материалов работы органов государственного финансового контроля субъектов РФ за 2011–2012 гг.

Поскольку Общими требованиями к стандартам внешнего государственного и муниципального финансового контроля Счетной палаты РФ разрешается использовать в качестве основы при разработке стандартов контрольно-счетными органами субъектов РФ (далее — КСО субъектов РФ) положения стандартов Счетной палаты РФ, то нами были частично использованы отдельные положения стандарта финансового контроля 301 «Управление качеством контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации». Принципиальное отличие указанного стандарта от других заключается в том, что он не может быть напрямую реализован без использования вспомогательных стандартов. Другими словами, проверить качество контроля возможно лишь при использовании положений иного стандарта, предусматривающего конкретные требования к контрольному мероприятию.

Учитывая многообразие органов внешнего государственного финансового контроля, действующих ныне на региональном уровне, логичным и обоснованным будет проанализировать и провести последующий контроль качества контрольных мероприятий КСО субъектов РФ в части соблюдения требований стандарта финансового контроля 130 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» [Ассоциация контрольно-счетных органов Российской Федерации].

**Таблица 1. Информация о прозрачности официальных сайтов контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации в части размещения в свободном доступе отчетов о результатах контрольных мероприятий за 2011–2012 годы (в разрезе федеральных округов)**

№ п/п.	Федеральный округ	Количество КСО субъектов Российской Федерации, на сайтах которых размещены отчеты о результатах контрольных мероприятий за 2011–2012 годы	Количество КСО субъектов Российской Федерации в федеральном округе	Показатель прозрачности, %
1	2	3	4	5
1.	Центральный ФО	3	18	16,67
2.	Северо-западный ФО	4	11	36,36
3.	Южный ФО	3	6	50
4.	Северо-кавказский ФО	5	7	71,43

5.	Приволжский ФО	2	14	14,29
6.	Уральский ФО	1	6	16,67
7.	Сибирский ФО	4	12	33,33
8.	Дальневосточный ФО	2	9	22,22
9	Всего	24	83	28,91

[Расчеты автора на основе материалов КСО субъектов РФ]

Причина выбора указанного стандарта заключается в том, что все 83 КСО субъектов РФ являются членами Ассоциации контрольно-счетных органов РФ (далее — АККОР), информация о прозрачности деятельности которых представлена в таблице 1.

Результаты прозрачности официальных сайтов КСО субъектов РФ показали, что в большинстве регионов сайты контрольных органов в отношении отчетов о результатах контрольных мероприятий являются непрозрачными, поскольку только 24 КСО субъектов РФ из 83 разместили указанную информацию на официальных сайтах.

Принимая во внимание, что стандарт финансового контроля 130 «Общие прави-

ла проведения контрольного мероприятия» был принят АККОР только в 2011 г., для последующего контроля качества случайным образом были отобраны 74 отчета о результатах контрольных мероприятий только за 2011–2012 гг. 24 КСО субъектов РФ.

Мониторинг качества контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ проводился по таким элементам структуры отчета о результатах контрольных мероприятий, как цели контрольных мероприятий, перечень вопросов, предмет, результаты, выводы, предложения (рекомендации), а также соблюдение требований к написанию текстов отчетов.

**Таблица 2. Результаты анализа соответствия основных элементов структур отчетов о результатах контрольных мероприятий требованиям стандарта 130 «Общие правила проведения контрольного мероприятия»**

№ п/п.	Элементы структуры отчета	Соответствуют требованиям		Соответствуют требованиям не в полной мере		Не соответствуют требованиям или отсутствуют	
		Количество	%	Количество	%	Количество	%
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	Формулировка целей	0	0	7	9,46	67	90,54
2.	Критерии оценки эффективности	0	0	0	0	74	100
3.	Предмет контрольного мероприятия	52	70,27	5	6,76	17	22,97
4.	Результаты	19	25,67	29	39,19	26	35,14
5.	Выводы	55	74,32	2	2,7	17	22,98
6.	Предложения (рекомендации)	29	39,19	22	29,73	23	31,08
7.	Соблюдение требований к написанию отчета	28	37,84	28	37,84	18	24,32

[Расчеты автора на основе материалов КСО субъектов РФ]

В процессе анализа установлено, что наименование контрольных мероприятий в большинстве отчетов соответствует требованиям.

По такому элементу структуры отчета, как формулировка целей, отмечается несо-

ответствие требованиям в 90,54 % отчетов и соответствие требованиям не в полной мере — в 9,46 %. Данные показатели объясняются определением одной цели контрольного мероприятия (56,76 %), отсутствием установленных целей контрольного

мероприятия (24,32 %), определением двух целей контрольного мероприятия (12,16 %), невыполнением установленных целей контрольного мероприятия (6,76 %), несоответствием формулировок целей наименованию контрольного мероприятия (5,41 %), определением двух целей в рамках одной (4,05 %), неточностью формулировок или неправильным определением целей контрольных мероприятий (2,7 %).

Рассмотрение положений предметов отчетов о результатах контрольных мероприятий показало, что в 22,97 % отчетов предмет не соответствует требованиям и в 6,76 % — соответствует требованиям не в полной мере.

Основными причинами, объясняющими указанные ранее показатели, являются те, по которым: в предмете некоторых контрольных мероприятий не отражена принадлежность проверенных средств к конкретному бюджету (21,62 %), или же предмет не отражен в наименовании контрольного мероприятия (4,05 %), а также неправильно определен предмет контрольного мероприятия (1,35 %).

Выявляется также несоответствие требованиям (35,14 %) и соответствие требованиям не в полной мере (39,19 %) результатов контрольных мероприятий, изложенных в отобранных для мониторинга отчетах.

К числу типичных причин несоответствия результатов и соответствия не в полной мере стоит отнести: изложение результатов контрольных мероприятий в соответствии с вопросами контрольного мероприятия (27,03 %), неструктурированность результатов (16,22 %), изложение результатов отдельным списком (12,16 %), отсутствие результатов (6,76 %), изложение результатов контрольных мероприятий отдельно в зависимости от объектов контрольного мероприятия (6,76 %), отсутствие четкого выделения результатов в отчете (2,7 %) и описательный характер результатов (1,35 %).

По такому элементу структуры отчета, как выводы, мониторинг качества показал, что в целом ситуация является положительной, так как несоответствие наблюдается в 22,98 % случаев, а соответствие не в полной мере лишь в 2,7 % отчетов.

Факторный анализ причин, послуживших основанием для признания не соответствующими или соответствующими не в полной мере выводов отчетов, показал, что наиболее типичными нарушениями были:

отсутствие выводов (12,16 %), составление выводов отдельным списком (8,11 %), изложение выводов и результатов отдельным текстом (1,35 %), составление выводов в зависимости от объектов проверки (1,35 %).

Предложения (рекомендации), отраженные в отчетах, в 39,19 % случаев соответствуют требованиям, в 29,73 % — соответствуют не в полной мере и в 31,08 % — не соответствуют полностью. Причины, объясняющие полученное процентное соотношение в отношении предложений (рекомендаций), заключаются в том, что в отчетах они представляют собой перечень документов, которые следует принять для устранения выявленных нарушений, и при этом не раскрывается содержание изложенных в них предложений (31,08 %). В отдельных отчетах встречается полное отсутствие каких-либо предложений (рекомендаций) — 29,73 %.

Заслуживает внимания и такой элемент (хотя и не предусмотрено обязательное его выделение в структуре отчета), как перечень вопросов контрольного мероприятия. Как показали результаты мониторинга качества, наиболее типичными нарушениями в отношении указанного элемента отчета о результатах контрольного мероприятия являлись: составление перечня вопросов единым списком без разделения по целям контрольного мероприятия (9,76 %), несоответствие отдельных вопросов поставленным целям (9,46 %), определение большого перечня вопросов по каждой цели (5,41 %) и отражение перечня вопросов в программе контрольного мероприятия (82,43 %).

Анализ соответствия отчетов о результатах контрольных мероприятий стандарту СФК 130 проводился также в части соблюдения требований к написанию текстов отчетов, который выявил, что 24,32 % текстов отчетов не соответствуют требованиям и 37,84 % соответствуют не в полной мере. Основанием для подобного вывода является несоблюдение требований к объему отчета, а также требований, предъявляемых к тексту отчетов о результатах контрольных мероприятий в части лаконичности, легкости чтения, понятности и беспристрастности изложения (9,46 %). Наибольший удельный вес в части анализа соблюдения требований к написанию текста отчета связан с нарушением структуры отчета (58,11 %).

Полученные практические результаты проведения мониторинга качества контро-

ля за исполнением бюджетов субъектов РФ показали наличие множества случаев несоблюдения требований к оформлению результатов контрольных мероприятий и, соответственно, подтвердили необходимость внедрения подобного инструмента в деятельность контрольных органов регионов.

**Таблица 3. Шкала дифференциации соответствия программ проведения контрольных мероприятий и отчетов о результатах контрольных мероприятий**

№ п/п.	Признак классификации программ	Содержание признака
1	2	3
1.	Соответствует требованиям	Все элементы структуры программы проведения контрольного мероприятия или отчета о результатах контрольного мероприятия соответствуют требованиям
2.	Соответствуют требованиям не в полной мере	Несоответствие по 1 элементу программы проведения контрольного мероприятия или отчета о результатах контрольного мероприятия полностью и/или 1-2 элементам частично
3.	Не соответствует требованиям	Несоответствие по 2 и более элементам программы проведения контрольного мероприятия или отчета о результатах контрольного мероприятия полностью и/или 3 и более элементам частично

[Составлено автором]

Основываясь на полученных результатах мониторинга качества контроля в отношении отдельных элементов структуры отчета, целесообразно рассмотреть результаты соответствия отчетов о результатах контрольных мероприятий в целом предъявляемым к ним требованиям.

Следует также отметить, что оценка содержания отчетов о результатах контрольных мероприятий требованиям стандарта СФК 130 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» осуществлялась,

исходя из условно определенной шкалы дифференциации соответствия отчетов о результатах контрольных мероприятий, которая представлена в таблице 3.

Исходя из ранее полученных результатов мониторинга в отношении отдельных элементов структуры отчетов и приведенной шкалы дифференциации соответствия отчетов предъявленным к ним требованиям, были получены результаты, отраженные в таблице 4.

**Таблица 4. Соответствие содержания отчетов о результатах контрольных мероприятий установленным требованиям**

№ п/п.	Соответствие оформления отчета о результатах контрольного мероприятия	Отчеты о результатах контрольных мероприятий	
		Количество	%
1	2	3	4
1.	Соответствует требованиям	14	18,92
2.	Соответствует требованиям не в полной мере	31	41,89
3.	Не соответствует требованиям	29	39,19
4.	Всего	74	100

[Расчеты автора на основе материалов КСО субъектов РФ]

При рассмотрении данных таблицы 4, связанных с анализом в целом содержания отчетов о результатах контрольных мероприятий установленным положениям стандарта СФК 130 «Общие правила проведения

контрольного мероприятия», необходимо отметить, что в большинстве случаев отчеты не соответствуют совокупности требований. При этом всего лишь 18,92 % соответствуют требованиям к содержанию отчетов

и к написанию текста отчетов, а 41,89 % — соответствуют не в полной мере. Следовательно, 39,19 % всех проверенных отчетов о результатах контрольных мероприятий им не соответствуют.

Рассмотренные выше данные наглядно подтверждают важность и значимость проведения контроля качества контрольных мероприятий и, соответственно, мониторинга качества контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ.

Результаты практической стороны вопроса показали существующие пробелы и, соответственно, низкое качество контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ, что позволяет констатировать несоблюдение КСО субъектов РФ требованиям стандарта СФК 130 «Общие правила проведения контрольного мероприятия».

Специфика подобного контроля (в части объективности и результативности) заключается в том, что он в полной мере не может быть реализован только контрольно-счетными органами субъектов РФ по отношению к своей деятельности, что обуславливает необходимость проведения с определенной периодичностью мониторинга качества контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ внешним субъектом.

В целом, полученные материалы наглядно подтверждают необходимость применения на региональном уровне мониторинга качества контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ, который в условиях активного перехода к стандартизации деятельности региональных органов государственного финансового контроля будет способствовать обеспечению заинтересованных лиц и общественности объективными данными о состоянии и о качестве организации и осуществления контроля за исполнением бюджетов субъектов РФ.

### Литература

- Общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального финансового контроля* (одобрены Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 12 мая 2012 г. № 21К (854) // Справочно-правовая система «Консультант-плюс».
- Стандарт* финансового контроля 130 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» (утвержден решением Президиума Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации 26 мая 2011 года, протокол № 37) [электронный ресурс] // URL: <http://www.ach-fci.ru/AKSOR/art1/libart25> (дата обращения: 25.10.2013).
- Стандарт* финансового контроля 301 «Управление качеством контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации» (утвержден решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 24 декабря 2010 г., протокол № 63К (765) [электронный ресурс] // URL: <http://www.ach.gov.ru/ru/revision/material/?id=885> (дата обращения: 25.10.2013).
- Guidelines on audit quality*. Luxembourg, 6–7 December 2004. [электронный ресурс] // URL: <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/3088298.PDF> (дата обращения: 25.10.2013).
- International standard on auditing 220* «Quality control for an audit of financial statements», 2009 [электронный ресурс] // URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a010-2010-iaasb-handbook-isa-220.pdf> (дата обращения: 25.10.2013).
- International standard on quality control 1* «Quality control for firms that perform audits and reviews of financial statements, and other assurance and related services engagements», 2009 [электронный ресурс] // URL: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf> (дата обращения: 25.10.2013).