

КОНТРОЛЬНО-СЧЕТНАЯ ПАЛАТА
РЕСПУБЛИКИ КАРЕЛИЯ

**СТАНДАРТ
ВНЕШНЕГО ГОСУДАРСТВЕННОГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

**СФК 2.4. «ПРОВЕДЕНИЕ И ОФОРМЛЕНИЕ
РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВОГО АУДИТА»**

(утвержден постановлением коллегии
Контрольно-счетной палаты Республики Карелия
от 2 июня 2015 года № 8)

Петрозаводск
2015 год

СОДЕРЖАНИЕ

1. Общие положения.....	3
2. Содержание финансового аудита.....	4
3. Подготовительный этап финансового аудита.....	5
4. Проведение финансового аудита	5
4.1. Проверка учетной политики	6
4.2. Проверка ведения бухгалтерского (бюджетного) учета.....	7
4.3. Проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	8
4.4. Проверка соблюдения законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и Республики Карелия.....	10
4.5. Оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита.....	10
4.6. Выявление искажений в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности	11
5. Оформление результатов финансового аудита	13

1. Общие положения

1.1. Стандарт внешнего государственного финансового контроля «Проведение и оформление результатов финансового аудита» (далее - Стандарт) разработан в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее - Бюджетный кодекс), Федеральным законом от 7 февраля 2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее - Федеральный закон № 6-ФЗ), Законом Республики Карелия от 3 ноября 2011 года № 1547-ЗРК «О Контрольно-счетной палате Республики Карелия» (далее - Закон Республики Карелия № 1547-ЗРК), Общими требованиями к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля для проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, утвержденными Коллегией Счетной палаты Российской Федерации (протокол от 17 октября 2014 г. № 47К (993)), Регламентом Контрольно-счетной палаты Республики Карелия (далее - Регламент), проектом Стандарта внешнего государственного финансового контроля «Проведение и оформление результатов финансового аудита», разработанного Комиссией по вопросам методологии Совета КСО при Счетной палате Российской Федерации.

1.2. Целью Стандарта является определение содержания, единых требований к организации и проведению финансового аудита Контрольно-счетной палатой Республики Карелия (далее - Контрольно-счетная палата).

1.3. Задачей Стандарта является установление правил и процедур подготовки, проведения и оформления результатов финансового аудита, проводимого Контрольно-счетной палатой.

1.4. Положения Стандарта применяются при проведении контрольных мероприятий, программы которых включают вопросы проверки ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также соблюдения законов и иных нормативных правовых актов при использовании средств бюджета Республики Карелия, бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования Республики Карелия (далее - бюджет Фонда, Фонд), а также государственной собственности Республики Карелия.

1.5. Объектами финансового аудита являются органы государственной власти (муниципальные органы), иные органы, учреждения и организации, на которые распространяются полномочия Контрольно-счетной палаты.

2. Содержание финансового аудита

2.1. Финансовый аудит (контроль) применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бухгалтерского (бюджетного) учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, целевого использования бюджетных ресурсов в пределах компетенции Контрольно-счетной палаты, проверок бухгалтерской (финансовой) и иной деятельности объектов аудита (контроля).

Сущность финансового аудита заключается в проведении проверок операций с государственными (муниципальными) средствами, совершенных объектом контроля, средствами бюджета Фонда, а также их учета и отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях установления соответствия законодательным актам Российской Федерации, Республики Карелия и иным нормативным правовым актам.

2.2. К финансовому аудиту относятся контрольные мероприятия, целями проведения которых является определение:

- правильности ведения и полноты отражения объектом контроля в бухгалтерском (бюджетном) учете операций с государственными (муниципальными) средствами;

- достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности объекта контроля об использовании государственных (муниципальных) средств;

- соответствия использования государственных (муниципальных) средств, государственного имущества Республики Карелия объектом контроля, а также его хозяйственной деятельности законодательным актам Российской Федерации, Республики Карелия, муниципальным правовым актам, иным нормативным правовым актам.

2.3. При проведении финансового аудита проверяются документы, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность главных администраторов (администраторов), главных распорядителей (распорядителей), получателей средств бюджета Республики Карелия и бюджета Фонда, бюджетных, автономных учреждений и прочих юридических лиц - получателей субсидий из указанных источников, а также их бухгалтерская (финансовая), статистическая и иная отчетность, отражающая использование государственных (муниципальных) средств.

2.4. Финансовый аудит осуществляется посредством проведения контрольного мероприятия, включающего подготовительный, основной и заключительный этапы.

3. Подготовительный этап финансового аудита

3.1. На подготовительном этапе финансового аудита осуществляется предварительное изучение темы и объектов финансового аудита.

3.2. В ходе подготовительного этапа финансового аудита:

изучаются нормативные правовые акты Российской Федерации, нормативные правовые акты Республики Карелия и муниципального образования, регулирующие порядок ведения бухгалтерского (бюджетного) учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также законы и иные нормативные правовые акты, регламентирующие финансово-хозяйственную деятельность объекта контроля;

в соответствии с Регламентом направляются запросы в проверяемые органы и организации.

3.3. Для выбора целей финансового аудита необходимо:

- получить необходимую информацию о деятельности внутреннего контроля и внутреннего аудита объектов контроля;
- определить уровень существенности;
- оценить риски.

По результатам указанной работы в соответствии с выбранными целями и вопросами определяются содержание, объем и сроки проведения контрольных процедур на объектах контроля и в установленном порядке составляется программа контрольного мероприятия.

4. Проведение финансового аудита

Процесс проведения финансового аудита в зависимости от целей и вопросов его программы может включать в себя проверку учетной политики, ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, соблюдения законов и иных нормативных правовых актов.

В ходе указанных проверок проводится оценка системы внутреннего контроля и внутреннего аудита объекта контроля, которая с учетом иной информации используется для выявления факторов, влияющих на риск существенных искажений, недостатков и нарушений, которые могут

встретиться в бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля.

4.1. Проверка учетной политики

4.1.1. Целью проверки учетной политики является определение ее соответствия требованиям нормативных правовых актов и специфике деятельности объекта контроля, а также ее влияния на достоверность данных бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.1.2. В ходе проверки должны быть установлены:

наличие у объекта контроля учетной политики для целей организации и ведения бухгалтерского (бюджетного) учета;

соответствие порядка утверждения учетной политики и ее осуществления требованиям нормативных правовых актов, в том числе своевременность утверждения учетной политики;

полнота и соответствие положений учетной политики специфике деятельности объекта контроля;

утверждение рабочего плана счетов бухгалтерского (бюджетного) учета и форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций;

утверждение и выполнение порядка проведения инвентаризации имущества и обязательств объекта контроля;

утверждение и выполнение правил документооборота и технологии обработки учетной информации;

соблюдение порядка контроля за хозяйственными операциями, а также других решений, необходимых для организации бухгалтерского (бюджетного) учета;

обоснованность внесения изменений в учетную политику.

4.1.3. При проведении проверки учетной политики следует также определить соответствие:

элементов (структуры) учетной политики положениям (стандартам) по бухгалтерскому учету (инструкции по бюджетному учету);

выбранных методов учета нормативно закрепленному перечню;

фактически применяемых методов учета и внутреннего контроля особенностям финансовых и хозяйственных операций, целям контроля и способам, закрепленным в учетной политике;

способов ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, применяемых объектом контроля, способам, установленным его учетной политикой.

При проведении проверок хозяйствующих субъектов особое внимание следует уделить вопросам отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с государственными (муниципальными) средствами.

4.1.4. При выявлении изменений в учетной политике должно быть установлено их соответствие приказам (распоряжениям) руководителя организации с учетом того, что эти изменения могут иметь место в случаях:

изменений законодательства Российской Федерации и Республики Карелия, нормативных правовых актов по бухгалтерскому (бюджетному) учету;

разработки или выборе способов ведения бухгалтерского (бюджетного) учета;

существенного изменения условий деятельности организации (реорганизация, изменение видов деятельности и т. п.).

4.1.5. Следует оценить последствия изменения учетной политики. Изменения, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Информация о них должна включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую (финансовую) отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую (финансовую) отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

4.2. Проверка ведения бухгалтерского (бюджетного) учета

4.2.1. При проведении проверки ведения бухгалтерского (бюджетного) учета следует проверить:

- правомерность осуществленных финансовых и хозяйственных операций, критерию законности, принципу целевого характера средств бюджета Республики Карелия и бюджета Фонда;

- правильность отражения операций с государственными (муниципальными) средствами в регистрах бухгалтерского (бюджетного) учета;

- отражение финансовых и хозяйственных операций (по доходам и расходам) и фактов хозяйственной жизни именно в тех учетных периодах, когда они имели место;

- соответствие раскрытия, классификации и описания элементов учета положениям Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Федеральный закон № 402-ФЗ) и иных нормативных правовых документов в области бухгалтерского (бюджетного) учета, а также учетной политике объекта контроля.

4.2.2. Если объект контроля ведет компьютерную обработку данных, то необходимо убедиться в том, что:

- используемая бухгалтерская программа имеет лицензию;
- данные электронного учета дублируются на случай потери или уничтожения;
- разработанные объектом контроля механизированные формы первичных документов и регистров учета соответствуют требованиям Федерального закона № 402-ФЗ.

4.3. Проверка достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

4.3.1. Под достоверностью отчетности понимается степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной жизни, финансовом и имущественном положении объекта контроля и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Отчетность является достоверной, если по результатам проверки установлено, что она содержит информацию обо всех проведенных финансово-хозяйственных операциях, которые подтверждены соответствующими первичными документами, а также составлена в соответствии с правилами, которые установлены нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского (бюджетного) учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

4.3.2. Проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо проводить с позиции профессионального скептицизма, считая, что могут быть выявлены условия или события, приведшие к ее существенным искажениям, которые поставят под сомнение достоверность данной отчетности.

При этом нужно учитывать, что в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть ошибки и нарушения, которые остались не выявленными по следующим причинам:

применение выборочных методов проверки, что не позволяет выявить искажения в полной мере;

неэффективная работа системы бухгалтерского (бюджетного) учета и внутреннего контроля или аудита, не исключающая ошибок;

наличие доказательств, предоставляющих доводы в пользу какого-либо решения, но не гарантирующих его правильности.

4.3.3. При проверке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности следует проверить, отвечает ли она следующим установленным требованиям:

целостность - включение данных о всех финансовых и хозяйственных операциях;

последовательность - содержание и формы отчетности не изменялись без законных оснований в последующие отчетные периоды;

сопоставимость - наличие данных по каждому показателю не менее чем за два года - предыдущий и отчетный.

4.3.4. Для подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо определить, своевременно ли объектом контроля проводилась инвентаризация имущества и обязательств, в ходе которой проверялись и документально подтверждены их наличие, состояние и оценка.

4.3.5. В ходе проверки следует получить достаточные доказательства того, что отчетность объективно отражает финансово-хозяйственную деятельность, имущество и обязательства организации, являющейся объектом контроля.

4.3.6. При выявлении количественных искажений (занижение и завышение показателей бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности) их сумма должна учитываться и сравниваться с принятым уровнем существенности.

4.3.7. Следует учитывать, что в случае, если нормативные документы в каких-то аспектах не позволяют достоверно и добросовестно отразить состояние дел, как это предписано нормативными правовыми актами, администрация объекта контроля вправе указать на это в пояснительной записке к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.4. Проверка соблюдения законов и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и Республики Карелия

4.4.1. При проведении финансового аудита осуществляется проверка соблюдения законов и иных нормативных правовых актов, регламентирующих использование государственных (муниципальных) средств и средств бюджета Фонда, а также выполнения требований нормативных правовых актов, которые определяют форму и содержание бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

4.5. Оценка эффективности системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита

4.5.1. В ходе проведения финансового аудита главного распорядителя (распорядителя) средств бюджета Республики Карелия и бюджета Фонда, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета анализируется состояние системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита, которая должна формироваться объектом контроля в соответствии с требованиями Бюджетного кодекса и других нормативных правовых актов Российской Федерации и Республики Карелия в целях определения эффективности и степени надежности ее функционирования.

4.5.2. В ходе проверки необходимо определить, в какой мере система внутреннего финансового контроля и финансового аудита объекта контроля выполняет свою основную задачу по обеспечению законности использования государственных (муниципальных) средств и прозрачности экономической информации.

В зависимости от результатов оценки эффективности системы внутреннего финансового контроля и финансового аудита объекта контроля возможно скорректировать в соответствующую сторону содержание и объем контрольных процедур, необходимых для достижения целей контрольного мероприятия.

4.6. Выявление искажений в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности

4.6.1. В процессе выполнения контрольных и аналитических процедур на объекте контроля, а также при оценке их результатов необходимо учитывать риск существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих в результате ошибок или преднамеренных действий сотрудников объекта контроля.

4.6.2. Ошибка - это искажение в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе не отражение какого-либо числового показателя или не раскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

- ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов;
- ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию.

4.6.3. Искажения, являющиеся следствием преднамеренных действий, могут возникать в процессе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и (или) в результате неправомерного использования активов.

Следует учитывать, что в процессе составления бухгалтерской (финансовой) отчетности могут осуществляться преднамеренные действия, направленные на искажение или не отражение числовых показателей либо не раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях введения в заблуждение ее пользователей. Признаками таких действий при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности считаются:

- фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- неверное отражение событий, хозяйственных операций, другой важной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;
- нарушения в применении принципов бухгалтерского учета.

Неправомерное использование активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем совершения противоправных действий в сфере обращения с государственными (муниципальными) средствами, инициирования оплаты объектом контроля несуществующих товаров, работ или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

4.6.4. При проведении проверки необходимо учитывать, что на возможность наличия искажений в результате преднамеренных действий помимо недостатков самих систем учета и внутреннего финансового контроля, а также невыполнения установленных процедур внутреннего финансового контроля могут указывать следующие обстоятельства:

попытки руководства объекта контроля создавать препятствия при проведении проверки;

задержки в предоставлении запрошенной информации;

необычные финансовые и хозяйственные операции;

наличие документов, исправленных или составленных вручную при их обычной подготовке средствами вычислительной техники;

хозяйственные операции, которые не были отражены в учете надлежащим образом в результате распоряжения руководства объекта контроля;

отсутствие выверки счетов бухгалтерского учета и другие.

Поэтому, исходя из результатов оценки наличия указанных обстоятельств, следует осуществлять процедуры контроля таким образом, чтобы обеспечить достаточную уверенность в том, что будут обнаружены существенные для отчетности искажения, являющиеся результатом преднамеренных действий.

4.6.5. Если в ходе проверки установлено искажение и выявлены признаки наличия преднамеренных действий, которые привели к данному искажению, необходимо провести соответствующие дополнительные процедуры проверки и установить их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

При этом нужно исходить из того, что данный факт искажения может быть не единичным. В случае необходимости следует скорректировать характер, сроки проведения и объем контрольных процедур.

4.6.6. В случае если выявленные проверкой нарушения содержат в себе признаки административного правонарушения, проверяющие информируют об этом аудитора (руководителя контрольного мероприятия) и действуют в соответствии с порядком, установленным Стандартом внешнего государственного финансового контроля СФК 2.5.«Составление протоколов об административных правонарушениях», утвержденным коллегией Контрольно-счетной палаты (постановление от 28 ноября 2014 года № 21).

4.6.7. В случае, когда можно предположить, что выявленное в ходе проверки нарушение может быть скрыто, либо по нему необходимо принять меры по незамедлительному устранению, составляется промежуточный акт

проверки, к которому прилагаются необходимые письменные объяснения соответствующих должностных, материально ответственных и иных лиц объекта контроля.

Промежуточный акт подписывается проверяющим, проводившим проверку по конкретному вопросу программы проведения контрольного мероприятия и руководителем контрольного мероприятия, а также руководителем и главным бухгалтером объекта контроля.

4.6.8. При выявлении в ходе проверки Контрольно-счетной палаты действий (бездействий), имеющих признаки уголовно-наказуемых деяний (хищения и злоупотребления, связанные с расходованием средств бюджета Республики Карелия, бюджета Фонда, подделка документов, подлоги), должностное лицо Контрольно-счетной палаты, ответственное за проведение проверки, незамедлительно оформляет промежуточный акт по конкретному факту выявленных нарушений, требует письменного объяснения от должностных лиц объекта контроля.

При этом аудиторы и инспекторы Контрольно-счетной палаты, в случае необходимости, могут опечатывать кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы и производить изъятие документов с участием уполномоченных должностных лиц объекта контроля.

Должностное лицо Контрольно-счетной палаты, ответственное за проведение проверки, после закрепления доказательств правонарушения письменно информирует о нем председателя Контрольно-счетной палаты.

Промежуточный акт и материалы к нему с сопроводительным письмом, завизированным главным специалистом, в компетенцию которого входит правовое обеспечение деятельности Контрольно-счетной палаты и должностным лицом, ответственным за проведение контрольного мероприятия, подписанным Председателем Контрольно-счетной палаты незамедлительно направляются в правоохранительные органы.

5. Оформление результатов финансового аудита

5.1. Подготовка и оформление результатов финансового аудита проводится на его заключительном этапе.

Заключительный этап финансового аудита включает обобщение и оценку результатов проверки правильности ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, выполнения требований законов и иных нормативных правовых актов по формированию государственных доходов и использованию средств бюджета Республики Карелия и бюджета Фонда, а также

составленной бухгалтерской (финансовой) отчетности для их отражения в отчете проверки.

5.2. В отчете проверки по выявленным нарушениям и недостаткам перечень форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые изучались и проверялись на определенную дату, указывается период, за который составлена эта бухгалтерская (финансовая) отчетность, а также излагаются результаты проверки.

5.3. Выявленные в ходе проверки ошибки и искажения необходимо сгруппировать в зависимости от их существенности и значимости. Должностным лицам объекта контроля следует предоставить возможность исправить то, что можно исправить в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности, уплатить до начисленные налоги, скорректировать финансовые результаты деятельности организации и другие показатели. В отчете эти замечания отражаются с указанием принятых мер.

5.4. По результатам проверки в отчете фиксируется, насколько состояние бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности отвечает требованиям действующего законодательства, а также в какой мере бухгалтерская (финансовая) отчетность объекта контроля отражает его финансовое положение.

5.5. Отчет составляется на основании акта по результатам финансового аудита. Отчет о результатах контрольного мероприятия должен содержать подробные сведения о выявленных нарушениях законодательства, отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, существенных нарушениях в составлении отчетности и других проверенных аспектах деятельности объекта контроля.

В отчете по итогам финансового аудита содержатся выводы, в том числе:

- об учетной политике;
- о ведении бухгалтерского (бюджетного) учета;
- о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и правильности отражения в ней финансового положения объекта контроля;
- о системе внутреннего контроля и аудита.

На основе выводов подготавливаются предложения (рекомендации) по устранению выявленных нарушений и недостатков в адрес объектов контроля, органов государственной (муниципальной) власти Республики Карелия, организаций и должностных лиц, в компетенцию и полномочия которых входит их выполнение.

Предложения (рекомендации) должны быть:

- направлены на устранение причин выявленных нарушений и недостатков и на возмещение ущерба (при его наличии);
- ориентированы на принятие объектом контроля конкретных мер по устранению выявленных нарушений и недостатков, выполнение которых можно проверить, оценить или измерить;
- конкретными, сжатыми и простыми по форме и содержанию.