

ПОНЯТИЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

А. Ф. Федотов

THE CONCEPT OF STATE AUDIT

A. F. Fedotov

В статье рассматриваются вопросы определения государственного аудита (контроля). В связи с этим автором исследуются правовые основы понятия аудита и возможности использования данного понятия в определении государственного аудита как специального вида государственного контроля, осуществляемого органом со специальной компетенцией.

The questions of definition of state audit (control) are discussed by author in the paper. In this regard, the author examines the legal basis of the concept of audit and the possibility of its use in the definition of state audit, as a special form of state control, which is carried out by the authority with the special competence.

Ключевые слова: Счётная Палата Российской Федерации, аудит, аудиторская деятельность, финансовый контроль, государственный аудит, государственный финансовый контроль.

Keywords: Accounts Chamber of the Russian Federation, audit, audit activity, financial control, state audit, state financial control.

В связи с введением в действие нового Федерального закона от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" (далее по тексту – ФЗ от 05.04.2013 № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации") [15] в финансово-правовой науке появилось новое понятие «государственный аудит», наряду с понятием «государственный финансовый контроль».

В самом ФЗ и принятых в дальнейшем Счётной Палатой РФ правилах (стандартах) аудиторской деятельности: Стандарт финансового контроля "СФК 104 Проведение аудита эффективности использования государственных средств" [8]; Стандарт финансового контроля "СФК 202. Оперативный контроль исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов" [9]; Стандарт финансового контроля "СФК 203. Последующий контроль исполнения федерального бюджета" [10]; Стандарт государственного аудита "СГА 201. Предварительный аудит формирования федерального бюджета" [11]; Стандарт государственного аудита "СГА 101. Общие правила проведения контрольного мероприятия" [12] – не содержится определения государственного финансового аудита, что позволяет нам попробовать разобраться в данном понятии или хотя бы предположить, что имелось в виду законодателем под этим понятием.

Предыдущим Федеральным законом от 11.01.1995 № 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" [16] устанавливалось, что Счетная палата Российской Федерации является постоянно действующим органом государственного финансового контроля. Соответственно в науке сложилось устоявшееся мнение о том, что собой представляет государственный финансовый контроль.

Государственный финансовый контроль как сложная категория является, по мнению большинства ученых, составной частью понятия «управление», которое, в свою очередь, вытекает из сущности власти и государства. Как и всякий элемент этих категорий,

контроль имеет свое место в государственном управлении [13, с. 74].

Причём контроль рассматривается как заключительная функция управленческой деятельности, позволяющей установить несоответствие между принятым решением и его исполненным вариантом [20, с. 14].

Контроль позволяет обеспечить компетентность и конкретность руководства, т. е. управление на основе достоверной информации, располагая которой можно своевременно заметить ошибки и препятствия на пути к цели, преодолеть их, скорректировав управление, приведя его в соответствие с объективными изменениями, выработать наиболее целесообразные решения различных общих и специальных вопросов государственной жизни [14, с. 10 – 11].

Если говорить о финансовом контроле, то следует отметить, что финансовый контроль можно рассматривать как функцию управленческой деятельности, но тогда в данном понимании контроль должен производиться по окончании исполнения управленческого решения в целях установления соответствия между принятым решением и его исполненным вариантом. Анализируя нормативные правовые акты о финансовом контроле, можно сделать вывод о том, что финансовый контроль – это не прекращающийся во времени процесс деятельности специализированных органов и иных субъектов по проведению контрольных мероприятий [14], и это действительно так.

Важной, по нашему мнению и на взгляд большинства ученых, занимающихся вопросами финансового контроля, особенностью государственного финансового контроля является то обстоятельство, что его осуществляют органы государственной власти, обладающие по отношению к объектам контроля властными полномочиями, и соответственно все субъекты, осуществляющие операции с подконтрольными объектами, входящими в сферу государственного финансового контроля, несут обязанности по содействию в проведении его контрольными органами в рамках

проведения в отношении них контрольных мероприятий [19, с. 38].

С помощью контроля органы управления получают информацию о реальном положении дел и соответственно имеют возможность своевременно производить корректировки в работе в целях недопущения финансовых потерь и нарушений финансового законодательства.

Таким образом, можно сделать вывод, что контроль – одно из важных и необходимых правовых средств, обеспечивающих строгое соблюдение законности в деятельности государственного аппарата.

В науке финансового права сложилось мнение о финансовом контроле как особой функции управленческой деятельности, а именно её особого вида – финансовой деятельности, т. е. деятельности по формированию, распределению и использованию государственных централизованных фондов денежных средств, управлению государственным имуществом [21, с. 139].

Именно в контроле за своевременным формированием, справедливым распределением и эффективным использованием средств денежных фондов государства и государственной собственности заключается основная задача государственного финансового контроля [19, с. 11 – 12].

Следует согласиться с мнением А. Н. Козырина, что в финансовом контроле проявляется эффективность охранительной функции финансового права, поскольку посредством государственного финансового контроля фиксируются правонарушения в сфере публичных финансов, которые, в свою очередь, служат основанием для привлечения к ответственности за нарушение финансового законодательства [4, с. 66].

Из всего вышеизложенного, следует сделать следующий вывод о том, что государственный финансовый контроль – это особый вид финансовой деятельности, осуществляемый органами государственной власти и иными уполномоченными субъектами, обладающими властными полномочиями, по проведению контрольных мероприятий в отношении субъектов, осуществляющих операции со средствами централизованных денежных фондов государства, использующих государственное имущество, в целях выявления нарушений финансового законодательства.

Н. И. Химичева также указывает, что финансовый контроль является средством, позволяющим добиться укрепления государственной финансовой дисциплины, выражающей одну из сторон законности [21, с. 141].

После того как были определены основные признаки государственного финансового контроля, теперь следует разобраться в понятии аудита, и через это понятие попытаться вывести понятие государственного аудита.

Термин "аудит" происходит от латинского "audio", что означает "слушает" [1, с. 17].

Законодательное определение аудита содержится в п. 3 ст. 1 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" (далее по тексту –

ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности") [17], аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Исходя из положений закона, можно определить, что целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем, так как является одним из его видов [19, с. 20] и в некоторых случаях, предусмотренных законодательством, например, в ст. 5 ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", носит обязательный характер, но в отличие от контроля аудиту не свойственно наличие властных полномочий.

В п. 2 ст. 1 ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" установлено, что аудиторская деятельность – это деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

Аудиторы, а также аудиторские фирмы, начинают свою деятельность после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности, и не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг (п. 6 ст. 1 ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности").

Следует сделать вывод о том, что аудит могут осуществлять аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, состоящие либо не состоящие в трудовых отношениях с аудиторской организацией, и одновременно те и другие должны быть членами саморегулируемой организации аудиторов, в отношении субъектов, осуществляющих предпринимательскую деятельность и обязанных вести бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в соответствии положениями, предусмотренными Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете" (п. 3 ФЗ № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности").

Основываясь на анализ положений ФЗ от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности", можно прийти к выводу, что аудиторская деятельность (аудит) обладает следующими признаками:

- является видом предпринимательства, основным источником прибыли субъекта;
- цель аудита – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности прове-

ряемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации;

- исключительная деятельность, осуществляемая специальными субъектами (аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами), являющимися членами саморегулируемой аудиторской организации;

- в отношении специальных субъектов установлено требование о профессионализме;

- аудиторские проверки носят независимый характер;

- объект аудита – финансовая (бухгалтерская) отчетность и другая информация о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого лица;

- отсутствие властных полномочий.

Теперь необходимо ответить на вопрос, что же всё-таки законодателем понимается под государственным аудитом?

Следует напомнить, что понятие государственный аудит появилось в связи с введением в действие ФЗ от 05.04.2013 № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации".

Особыми субъектами, в отношении которых Счетная палата осуществляет внешний государственный аудит (контроль), являются федеральные государственные органы, органы государственных внебюджетных фондов, Центральный банк РФ, федеральные государственные учреждения, федеральные государственные унитарные предприятия, государственные корпорации и государственные компании, хозяйственные товарищества и общества с участием Российской Федерации в их уставных (складочных) капиталах, согласно ст. 15 ФЗ от 05.04.2013 № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации".

Согласно ст. 14 Федерального закона от 05.04.2013 № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" контрольная и экспертно-аналитическая деятельность Счетной палаты России осуществляется в виде финансового аудита, аудита эффективности, стратегического аудита и иных видов аудита (контроля) в соответствии со стандартами внешнего государственного аудита (контроля), утверждаемыми Счетной палатой России.

Финансовый аудит призван ответить на вопрос: использованы ли средства в соответствии с заданными целями, аудит эффективности должен ответить на вопрос: использованы ли средства эффективно, а стратегический аудит должен ответить на вопрос: использованы ли средства в соответствии с целями социально-экономического развития [6, с. 112].

На основании анализа правил (стандартов) аудиторской деятельности, о которых речь велась выше, можно сделать вывод и кратко охарактеризовать основные направления каждого из вышеназванных видов государственного аудита.

Финансовый аудит применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной отчетности, целевого использования государственных ресурсов.

Аудит эффективности применяется в целях определения эффективности использования государственных ресурсов.

Стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости рисков и последствий результатов реализации стратегических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития РФ.

Следует заметить, что основным видом государственного аудита определяется именно аудит эффективности.

Аудит эффективности стал внедряться в практику деятельности органов финансового контроля многих развитых стран после того, как IX Конгресс Международной организации высших органов финансового контроля (International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), проходивший с 17.10.1977 по 26.10.1977 в г. Лиме (Республика Перу), принял Лимскую декларацию руководящих принципов финансового контроля (далее – Лимская декларация) [5].

В последующие годы аудит эффективности получил высокую оценку и международное признание, что свидетельствует о его широком использовании органами государственного финансового контроля развитых стран, Россия не является исключением.

Как установлено текстом Лимской декларации, существуют только два типа государственного аудита: финансовый аудит и аудит эффективности, содержание которых раскрывается в соответствующих стандартах аудита Международной организации высших органов финансового контроля (стандарты INTOSAI).

Следует согласиться с высказыванием О. И. Карпиной о том, что стратегический аудит является своего рода "изобретением" Счетной палаты России, которая начала применять его для контроля за реализацией стратегических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития РФ [3, с. 45].

Мы присоединяемся к высказыванию О. В. Филиповской о том, что целесообразно определять аудит эффективности государственных расходов как "новый метод государственного финансового контроля, который позволяет с помощью критериальных показателей оценить эффективность управления финансовыми ресурсами и государственной собственностью получателями бюджетных средств, на основе анализа показателей эффективности определить организационные возможности улучшения реализации властных решений, разработать рекомендации по проведению мероприятий, направленных на получение экономического и социального результата от использования государственных финансовых ресурсов" [18, с. 26].

По мнению Е. В. Рябовой, аудит эффективности отличается от финансового контроля тем, что главной целью является не выявление нарушений финансового законодательства, а оценка эффективности деятельности бюджетополучателей по использованию ими государственных ресурсов, и с этим стоит согласиться, а также отметить, что финансовый контроль не только направлен на выявление нарушений финансового законодательства и привлечение виновных к

юридической ответственности, но и выявление скрытых резервов в развитии экономики страны, а также применение механизма стимулирования для этого развития. Главная идея заключается в создании действенного механизма контроля органов исполнительной власти по выполнению ими государственных функций и эффективному использованию государственных ресурсов. Аудит эффективности должен исполнять орган независимый от исполнительной власти и имеющий право «вето» в случае нецелесообразного, необоснованного, неэффективного использования средств бюджетов, собственности и природных ресурсов [7, с. 6].

Следует сделать следующий вывод о том, что контроль и аудит могут пониматься, во-первых, как различные по целям виды деятельности, во-вторых, аудит понимают в качестве одного из видов финансового контроля и, в-третьих, наоборот, аудит включает в себя финансовый контроль, такого же мнения придерживается и О. И. Карепина [2].

Финансовое законодательство России не занимает ни одну из указанных позиций, оставляя неопреде-

ленным соотношение аудита и контроля и не разрешая многочисленные коллизии между Федеральным законом от 05.04.2013 № 41-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации", подзаконными актами, содержащими термин "аудит" и Федеральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности". Наличие указанных коллизий, в свою очередь, не позволяет полноценно урегулировать и без того запутанные вопросы соотношения финансового контроля и государственного аудита.

В заключение проведенного исследования хотелось бы предложить следующее определение государственного аудита: это деятельность, регламентируемая законодательными (представительными) органами власти государства в целях реализации ими входящей в их сферу деятельности контрольной функции по проведению финансового аудита, аудита эффективности, стратегического аудита и иных видов аудита, через специально формируемые ими органы государственного аудита с одновременным наделением их специальными властными полномочиями по их проведению.

Литература

1. Арзуманова Л. Л. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. М.: Проспект, 2011. 144 с.
2. Карепина О. И. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля // Финансовые исследования. 2014. № 2. С. 32 – 39.
3. Карепина О. И. Развитие аудита эффективности государственных расходов // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 30. С. 42 – 51.
4. Козырин А. Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1. С. 66 – 76.
5. Римская декларация руководящих принципов финансового контроля // Официальный сайт Счетной палаты России. Стенограмма парламентских слушаний в Комиссии Совета Федерации по взаимодействию со Счетной палатой России от 27.05.2004. Режим доступа: <http://www.ach.gov.ru>. (дата обращения: 26.01.2015).
6. Арзуманова Л. Л., Болтинова О. В., Бубнова О. Ю. и др. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / отв. ред. Е. Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. 384 с.
7. Рябова Е. В. Парламентский финансовый контроль как необходимый элемент программно-целевого бюджетирования: некоторые вопросы правового обеспечения // Российская юстиция. 2013. № 6. С. 5 – 7.
8. Стандарт финансового контроля "СФК 104 Проведение аудита эффективности использования государственных средств" от 09.06.2009 № 31К (668) // Справочно-правовая система "Консультант Плюс" (дата обращения: 26.01.2015).
9. Стандарт финансового контроля "СФК 202. Оперативный контроль исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов" // Счетной палаты РФ, протокол от 28.12.2010 № 64К (766) // Справочно-правовая система "Консультант Плюс" (дата обращения: 26.01.2015).
10. Стандарт финансового контроля "СФК 203. Последующий контроль исполнения федерального бюджета", утв. Коллегией Счетной палаты РФ, протокол от 12.02.2008. № 7К (584) (ред. от 20.06.2014 // Справочно-правовая система "Консультант Плюс" (дата обращения: 26.01.2015).
11. Стандарт государственного аудита "СГА 201. Предварительный аудит формирования федерального бюджета". 2014, № 37К(983) // Справочно-правовая система "Консультант Плюс" (дата обращения: 26.01.2015).
12. Стандарт государственного аудита "СГА 101. Общие правила проведения контрольного мероприятия", 02.04.2010 № 15К (717) // Справочно-правовая система "Консультант Плюс" (дата обращения: 26.01.2015).
13. Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: учебник для вузов. СПб.: Питер, 2004. 560 с.
14. Тарасов А. М. Государственный контроль в России. М., 2008. 672 с.
15. Федеральный закон "О Счетной палате Российской Федерации" от 05.04.2013 № 41-ФЗ // СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

16. Федеральный закон "О Счетной палате Российской Федерации" от 11.01.1995 № 4-ФЗ // СЗ РФ. 16.01.1995. № 3. Ст. 167.
17. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 № 307-ФЗ // СЗ РФ. 05.01.2009. № 1. Ст. 15.
18. Филипповская О. В. Анализ организации внешнего и внутреннего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов // Аудитор. 2014. № 1. С. 23 – 31.
19. Федотов А. Ф. Финансовый контроль: учебное пособие. Кемерово: КемГУ, 2012. 181 с.
20. Финансовое право: учебник. 2-е изд., испр. и доп. / отв. ред. С. В. Запольский. КОНТРАКТ, Волтерс-Клувер, 2011. 792 с.
21. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 4-е изд., перераб. и доп. М.: Норма, 2011. 768 с.

Информация об авторе:

Федотов Александр Федорович – старший преподаватель кафедры государственного и административного права КемГУ, fedotovaf@kemsu.ru.

Alexander F. Fedotov – Senior Lecturer at the Department of Public and Administrative Law, Kemerovo State University.

Статья поступила в редколлегию 27.01.2015 г.