

Д. А. Коростелев

ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АУДИТ: ЮРИДИЧЕСКАЯ ПРИРОДА И НОРМАТИВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ (КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВОЙ АСПЕКТ)

Аннотация: Статья посвящена тенденциям и перспективам государственного аудита в Российской Федерации, осуществляемого контрольно-счетными органами. Показано, что государственный аудит имеет свою конституционно-правовую природу. Однако действующее законодательство не обеспечивает в полной мере ее развитие субъектами государственного управления. Исследование данной темы позволило автору сформулировать ряд предложений по совершенствованию законодательной основы государственного аудита.

Ключевые слова: юриспруденция, аудит, государство, финансы, парламент, богатство, объект, функции, контроль, конституция.

Вопрос о категории «государственный аудит» в настоящее время остается дискуссионным. В литературе нет общепринятого определения данного понятия. В ряде работ, в том числе и по юридической тематике, эта категория рассматривается, прежде всего, не с точки зрения юридической науки, а через призму социологии, теории управления, экономики и ряда других наук.

Как известно, первой фундаментальной работой, положившей в России начало научной концепции государственного аудита, стала монография С. В. Степашина «Конституционный аудит». Впоследствии ее основные положения были подробно развиты и конкретизированы автором в книге «Государственный аудит и экономика будущего». В указанных работах он выделяет три аспекта понимания определения «государственный аудит»: 1) институт, то есть как система норм, правил и механизмов принуждения к их исполнению, регулирующих специализированные общественные отношения; 2) вид специальной деятельности, профессионально осуществляемой работниками особого конституционного органа; 3) процесс осуществления независимой оценки стандартизированной информации государственных органов об использовании ими общественных ресурсов и вынесения объективного заключения о достоверности представленной информации, а также о соответствии деятельности органов исполнительной власти в сфере управления общественными ресурсами критериям законности, эффективности и результативности¹.

Кроме того, по мнению С. В. Степашина, «с юридической точки зрения государственный аудит можно рассматривать как формирующийся межотраслевой правовой институт, регулирующий отношения в сфере осуществления внешнего, независимого контроля деятельности органов государственной власти по управлению публичными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными) в общественно значимых целях, включая обеспечение гарантий реализации принципа ответственности органов государственной власти и должностных лиц за эффективность и результативность их работы»².

Вслед за С. В. Степашиним поиск приемлемых определений понятия «государственный аудит» активно начался в экономических исследованиях.

Так, по мнению Е. И. Ивановой, государственный аудит – это институт, призванный способствовать повышению эффективности управления государственными финансовыми и другими ресурсами общественного сектора экономики, в целях повышения уровня и качества социально-экономического развития. Кроме того, Е. И. Иванова определяет государственный аудит как систематическую и конструктивную деятельность, базирующуюся на специфических факторах его воздействия на подконтрольный объект и общих принципах государственного управления с

Его же. Государственный аудит и экономика будущего. М., 2008. С. 53.

¹ Степашин С. В. Конституционный аудит. М., 2006. С. 15;

² Степашин С. В. Государственный аудит.... С. 57.

целью обеспечения взаимосвязи интересов государства, хозяйствующих субъектов и граждан страны³.

Несколько другого мнения, отражающего, на наш взгляд, типичную точку зрения руководителей контрольно-счетных органов, созданных в виде структурных подразделений законодательных органов («собственных контрольно-счетных органов»), придерживается А. К. Измоденов. Он считает, что: «внешний аудит бюджета – это системный процесс получения и оценки объективных данных о качестве управления бюджетными средствами, состоянии внутреннего финансового контроля, достоверности финансовой отчетности, законности и эффективности расходования бюджетных средств, осуществляемый на всех стадиях бюджетного процесса контрольными органами, созданными заказчиком бюджетного аудита – законодательными (представительными) органами государственной власти, представительными органами местного самоуправления»⁴.

Очевидно, что решение проблемы понятия и сущности государственного аудита как юридической категории – вопрос принципиальный. То или иное понимание термина «государственный аудит» оказывает определяющее влияние на методологию юридического исследования данной проблемы, преподавания вопросов государственного аудита в рамках юридических дисциплин, и что, самое главное, – для нормотворческой и правоприменительной деятельности, поскольку от этого зависит точность его употребления в нормативных правовых актах.

Пока же наличие различных подходов приводит к тому, что в юридической науке, законотворческой и правоприменительной деятельности значение категории «государственный аудит» (прочно вошедшей на сегодняшний день в научный и политический лексикон) понимается юристами по-разному.

На наш взгляд, для определения категории «государственный аудит» очень важно понять параметры, установить его качественные признаки, совокупность которых даст все основания считать данный аудит государственным. И здесь, прежде всего, несмотря на

то, что функции государственного аудита отличаются многогранностью, и невозможно однозначно определить какие аспекты деятельности органов государственного аудита являются главными: юридические или экономические, важно заметить, что **государственный аудит проявляется как совокупность общественных отношений по вопросам организации и осуществления контроля публичных ресурсов**⁵.

В юридическом аспекте указанные общественные отношения, с помощью права – их официального регулятора, – государство переводит под свою юрисдикцию, придает им упорядоченность, стабильность. Субъекты этих отношений (равно как и любых правоотношений) наделяются правосубъектностью, юридическими правами и обязанностями. Отсюда следует, что *в юридическом аспекте государственный аудит – это урегулированные нормами права, находящиеся под охраной и обеспечиваемые государством общественные отношения по вопросам организации и осуществления контроля публичных ресурсов*. Субъекты этих сложносоставных отношений выступают в качестве носителей взаимно корреспондирующих друг другу юридических прав и обязанностей. Но их взаимодействие (координация) обусловлена пересечением интересов в сфере управления публичными ресурсами.

В этой связи необходимо отметить особенности правоотношений, возникающих в сфере осуществления государственного аудита, рассмотрев в общих чертах их структурные элементы (на примере регионального уровня):

1. Субъектами правоотношений являются законодательные (представительные) органы субъектов РФ, высшие должностные лица субъектов РФ (руководители высшего исполнительного органа государственной власти субъекта РФ), контрольно-счетные органы субъектов РФ, проверяемые субъекты.

2. Объектом правоотношений являются публичные ресурсы, предназначенные для распределения и использования на основаниях и в порядке, которые предусмотрены законодательством.

3. Предмет правоотношений состоит в совершении проверяемыми субъектами действий, осуществляемых в отношении публичных ресурсов (объекта государственного аудита).

³ Иванова Е. И. Формирование интегрированной системы информационного обеспечения государственного аудита: Автореф. дис.... док. экон. наук. – М., 2008. С. 8, С. 29-30.

⁴ Измоденов А. К. Развитие внешнего аудита как направление оптимизации бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации: Автореф. дис.... канд. экон. наук. – Екатеринбург, 2007. С. 15.

⁵ Прилагательное «публичный» автор понимает исключительно в системной взаимосвязи значений общественный (интерес общества), всенародный и гласный.

Таким образом, наиболее **характерные черты (признаки) государственного аудита как правоотношения** заключаются в следующем:

1. *Государственный аудит (деятельность) возникает, прекращается, изменяется только на основе правовых норм* (статических состояний правового регулирования), которые непосредственно порождают государственный аудит и реализуются через него (динамическое состояние, позволяющее «перевести» абстрактные юридические нормы в плоскость конкретных персонифицированных связей).

2. *Субъекты государственного аудита (системы) взаимно связаны между собой субъективными юридическими правами и обязанностями.* В рамках системы государственного аудита праву одной стороны корреспондирует (соответствует) обязанность другой, и наоборот. При этом под правом субъекта государственного аудита понимается общепризнанная и гарантированная государством мера возможности (дозволенного) поведения такого субъекта, позволяющая ему удовлетворять олицетворяемые им правовые функции государственного аудита.

3. *Государственному аудиту свойственен волевой характер*, поскольку через нормы права в нем отражается государственная воля, а также в силу того, что даже при наличии идеальной правовой основы государственный аудит не будет осуществлен без волеизъявления его субъектов (по крайней мере, системоформирующих).

Несмотря на то, что на вопрос – что есть государственный аудит, в отечественном публичном праве ответ не дан, в настоящее время общая категория «аудит» все чаще применяется российским законодателем и в отношении государственных и муниципальных финансов, следовательно – в отношении права государственных органов на осуществление аудита. При этом государственный аудит как правовое средство, обеспечивающее реализацию контрольной деятельности государства в сфере управления публичными ресурсами, в нормативных актах сформулирован по-разному. Изучение феномена государственного аудита, осуществленное путем анализа терминов, используемых для обозначения данного явления в различных законодательных актах, позволяет говорить о двух подходах к его пониманию.

Первый: *государственный аудит – это государственный финансовый контроль.* Эта позиция нашла свое отражение, в частности, в статье 270¹ Бюджетного кодекса Российской Федерации «Внутренний финан-

совый аудит», согласно которой органы исполнительной власти (органы местной администрации) вправе создавать подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), осуществляющие разработку и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета, а также подготовку и организацию осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств.

Второй подход заключается в том, что *государственный аудит – это процесс вынесения объективного заключения о соответствии деятельности органов исполнительной власти в сфере управления публичными ресурсами критериям эффективности и результативности (аудит эффективности).* Прямое признание государственного аудита в этом смысле в нормативных правовых актах, в частности постановлениях и распоряжениях Правительства РФ, так же представляется весьма важным для понимания природы государственного аудита.

Так, например, в Концепции реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 гг., одобренной постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. №249, особо отмечено, что проводимые в стране бюджетные реформы предполагают ориентацию государственного финансового контроля на мониторинг и последующий внешний аудит финансов и результатов деятельности, оценку деятельности администраторов бюджетных средств по достигнутым результатам⁶.

Распоряжением Правительства РФ от 8 августа 2009 г. №1123-р одобрена Концепция межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образований до 2013 года, согласно которой субъектам Российской Федерации с низкой степенью качества управления бюджетным процессом потребуется осуществлять аудит эффективности использования бюджетных средств⁷.

⁶ Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 №249 (ред. от 23.12.2004) «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах»)

⁷ Распоряжение Правительства РФ от 08.08.2009 №1123-р «О Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и

И все же, как справедливо отмечают некоторые исследователи, концептуальные проблемы становления института государственного аудита в России в немалой степени связаны с отсутствием единства в использовании соответствующего категориального аппарата⁸. Очевидно, что пока отсутствует единая терминология по вопросам государственного аудита и государственного финансового контроля, соответствующие органы употребляют различный понятийный аппарат в своих нормативных актах. Сложившаяся в законодательстве ситуация, безусловно, повышает актуальность исследования государственного аудита как юридической категории. Этот процесс позволяет не только понять сущность государственного аудита, определить его субъектный состав, но и дает возможность отграничить его от таких сходных, на наш взгляд, категорий как «государственный финансовый контроль» и «социальный аудит», а также выделить существенные различия применительно к их объектам и субъектам.

При этом особое значение имеет проблема соотношения рассматриваемой нами категории с категорией «государственный финансовый контроль», поскольку зачастую исследователи считают государственный аудит составным элементом государственного финансового контроля, либо вообще оба понятия – синонимами.

Так, Н. С. Столяров в своей работе «Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России» отмечает, что видами финансового контроля являются государственный аудит, государственный финансовый контроль (внутриведомственный и межведомственный), муниципальный финансовый контроль (внутренний и внешний), негосударственный аудит; а типами финансового контроля – финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит, экологический аудит (финансовый аспект). В этой связи Н. С. Столяров предлагает разделить государственный финансовый контроль на внутренний (внутриведомственный) и внешний (межведомственный), а аудит – на аудит, осуществляемый Счетной палатой Российской Федерации, и аудит, осуществ-

ляемый контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации⁹.

И. А. Зуева рассматривает государственный аудит как форму государственного финансового контроля, имеющего целью комплексную оценку результатов деятельности организации, формирование мнения государственного аудитора или уполномоченного государством независимого аудитора и представление результатов аудита установленным пользователям¹⁰.

Т. В. Антипова характеризует государственный аудит как контроль за распределением и использованием общественных ресурсов, создаваемых за счет бюджетных средств, а также выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц¹¹.

По нашему мнению, отождествление государственного финансового контроля и государственного аудита является не верным, поскольку имеющиеся различия между ними существуют на концептуальном уровне и обуславливаются историческими предпосылками их возникновения и развития, а также решаемыми ими задачами. Подмена же их смыслов приводит к ошибочным выводам и неверному установлению правовой природы соответствующих отношений.

Не вдаваясь в дискуссию о понятии финансов и их функциях, остановимся на определении понятия «государственный финансовый контроль». Изучая различные точки зрения, автор приходит к выводу, что *государственный финансовый контроль – это контроль законности и целесообразности действий в области образования, распределения и использования государственных денежных фондов.*

Основными задачами государственного финансового контроля являются: проверка выполнения органами государственной власти функций финансовой деятельности государства; проверка выполнения гражданами и организациями финансовых обяза-

⁹ Столяров Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика): Автореф. дис. . . . док. экон. наук. – М., 2006. С. 9, С. 18.; Его же. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика). М., 2006. С. 161-162.

¹⁰ Зуева И. А. Аудит как форма контроля в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. 2007. №4.

¹¹ Антипова Т. В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств: Автореф. дис. . . . док. экон. наук. – М., 2008. С. 17.

муниципальных образованиях до 2013 года»

⁸ Степашин С. В. Конституционный аудит. С. 17.

тельств перед государством; выявление внутренних резервов; устранение и предупреждение нарушений государственной финансовой дисциплины – четкого соблюдения установленных правовыми нормами предписаний и порядка образования, распределения и использования государственных денежных фондов.

Представляется, что *государственный финансовый контроль является видом государственной контрольной деятельности – организационно-правовой формой осуществления исполнительной власти (все органы исполнительной власти осуществляют государственный финансовый контроль), тогда как государственный аудит по своему субъектному составу является более широким, чем государственный финансовый контроль*. Объясняется это тем, что к его субъектам помимо контрольно-счетных органов необходимо также отнести законодательные (представительные) органы, высших должностных лиц субъектов РФ (руководителей высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ) и проверяемые субъекты.

Многогранность предмета государственного финансового контроля (в безальтернативном, монопольном варианте) часто ставит исследователей перед вопросом о пределах государственных контрольных полномочий в финансовой сфере. Ученые вынуждены констатировать расширение границ государственного финансового контроля, которые выходят за рамки его традиционного предмета.

Так, А. А. Ялбулганов отмечает, что: «финансовый контроль не может сводиться только к контролю за соблюдением финансового законодательства. Его содержание богаче: финансовый контроль как разновидность государственного контроля – это еще и контроль экономический (хозяйственный), способный реально оценить эффективность и целесообразность тех или иных операций с государственным имуществом с позиции государственных интересов»¹².

Здесь очень важно заметить, что определение специфики объекта и предмета любой отрасли общественной деятельности, наряду с методологией и терминологией, является необходимым условием ее научной квалификации. К сожалению, проблема объекта и предмета даже в общенаучном смысле еще не имеет достаточно четкого решения.

Общеизвестно, что под объектом (от лат. *object* – бросаю вперед, противопоставляю) в широком философском смысле понимается то, что противостоит субъекту в его предметно-практической и познавательной деятельности. В правовом аспекте – это то, на что направлены права и обязанности субъектов правоотношений, по поводу чего они вступают в юридические связи. В то же время, очевидно, что объект не просто тождествен действительной реальности, а выступает как такая ее часть, которая находится во взаимодействии с субъектом. Таким образом, объект в самом общем определении следует понимать не как противостоящую субъекту деятельности объективную реальность, а как реальность, находящуюся во взаимодействии с субъектом.

В свете всего сказанного следует в самом общем виде дать определения объекта и предмета общественной деятельности. Объект – это включенное в процесс деятельности реальное или идеальное образование, на которое с определенными целями эта деятельность и направлена. Предмет – это результат деятельности, позволяющий квалифицировать уровень (степень, глубину) преобразования объекта. Причем исторически эволюционирует как предмет, так и объект.

Как правило, предметом государственного финансового контроля является деятельность проверяемого субъекта, течение и (или) последствия осуществления которой имеют денежную оценку. В этом смысле предмет государственного финансового контроля – материален (реален, действителен, более доказуем). В то же время в современных условиях государственный аудит стремится к охвату еще большего числа социальных процессов, а предмет государственного финансового контроля (зачастую это соотношение между утвержденной и фактической сметой расходов, выявление фактов использования бюджетных средств не по назначению и т.п.) *входит в состав предмета государственного аудита – управленческие решения государственных органов, прямо или косвенно приводящие к определенным операциям (формированию и распоряжению) с публичными финансовыми или нефинансовыми активами*. Предметом государственного аудита могут быть как нормативные установления целей и принципов управления публичными активами, так и те явления и процессы (например, формирование, учет и обращение государственного имущества), которые ими опосредуются и регулируются. Кроме того, в состав предмета государственного ау-

¹² Ялбулганов А. А. О правовом регулировании государственного финансового контроля // Юрист. 1999. №2. С. 16.

дита входит проверка качества системы, стандартов и надежности внутренних систем контроля в определенной области государственной деятельности.

Предмет государственного аудита, по нашему мнению, в целом оценивается через методы (совокупности приемов, средств и правил) и критерии такого аудита, с позиции должного, потенциального, то есть с позиции идеала, необходимого и полезного для существования и развития государства и общества. Предмет государственного аудита определяет цель в практическом воплощении такого аудита, играет ориентирующую, направляющую и координирующую роль в деятельности базового элемента системы государственного аудита – контрольно-счетного органа.

В этой связи отметим, что в отличие от задач государственного финансового контроля задачами государственного аудита, в частности, являются: проверка обоснованности постановки целей и задач, выявление факторов и обстоятельств, препятствующих их достижению и решению, оценка возможных последствий и влияния результатов государственного аудита на его объекты, определение причин этих результатов, разработка выводов и предложений (рекомендаций) по более рациональной организации процессов деятельности, и что самое главное, – предоставление обществу информации о степени возможного доверия к проектам, принятым управленческим решениям и отчетам об их результатах в части управления публичными ресурсами.

Объекты государственного финансового контроля – государственные денежные ресурсы и государственная собственность. Такие объекты входят в состав объектов государственного аудита. Представляется, что в широком смысле объекты государственного аудита – это публичные ресурсы, национальное достояние, ценности всенародного значения.

Между тем, Конституция Российской Федерации не содержит понятия «достояние». Однако в ней содержится близкое к нему понятие «основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории» (ст. 9 Конституции РФ).

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 9 января 1998 г. №1-П «По делу о проверке конституционности Лесного кодекса Российской Федерации» Конституционный Суд указал, что лесной фонд – ввиду его жизненно важной многофункциональной роли и значимости для общества в целом, необходимости обеспечения устойчивого развития (сбалансирован-

ного развития экономики и улучшения состояния окружающей природной среды в условиях возрастания глобального экологического значения лесов России и выполнения ею соответствующих международных обязательств), а также рационального использования этого природного ресурса в интересах Российской Федерации и ее субъектов – представляет собой публичное достояние многонационального народа России и как таковой является федеральной собственностью особого рода и имеет специальный правовой режим¹³.

Термин «достояние» используется широко и применяется преимущественно в тех случаях, когда необходимо подчеркнуть важность и уникальность соответствующих объектов (природных ресурсов, культурных, исторических ценностей, животного мира, информационных ресурсов) и тем самым установить для пользователя указанных объектов дополнительные ограничения в интересах всего общества. К таким ограничениям относятся, прежде всего, установление целевого характера использования соответствующих объектов, обязанность поддержания их в надлежащем состоянии, эффективного использования, недопустимость или ограничение произвольного распоряжения ими.

В этой связи, автор согласен с мнением тех, кто считает, что *смысл создания национального достояния в том, чтобы обеспечить особые условия защиты и сохранности наиболее ценных и необходимых обществу природных и иных ресурсов, поставить их на службу обществу, предоставить при этом всем членам общества равные возможности пользоваться достоянием и непосредственно присваивать его плоды. Без такого участия и частного присвоения происходит, как показывает исторический опыт, неизбежно огосударствление достояния и его отчуждение от общества*¹⁴.

Вооружившись понятием «национальное достояние» как ключевым, рассмотрим вопрос о финансовых ресурсах государства как части национального достояния. Прежде всего, заметим, что *финансовые ресурсы государства – это совокупность денежных средств, образуемых при распределении и пере-*

¹³ Постановление Конституционного Суда РФ от 09.01.1998 №1-П «По делу о проверке конституционности Лесного кодекса Российской Федерации».

¹⁴ Сосна С. А. О концепции общественного достояния // Государство и право. 1996. №2. С. 59.

распределении валового совокупного общественного продукта и национального дохода (а в ряде случаев за счет национального богатства, вовлекаемого в хозяйственный оборот) за определенный период времени, и находящихся в его распоряжении. При чрезвычайных обстоятельствах в качестве финансовых ресурсов могут выступать оборотные средства как часть созданного в прошлом национального достояния (различные суверенные фонды благосостояния, стабилизационные и резервные фонды, фонды будущих поколений).

Таким образом, *финансовые ресурсы государства – это выраженная в деньгах часть национального достояния, которая может быть использована или действительно используется в интересах стратегических национальных задач.*

Основным финансовым ресурсом государства является государственный бюджет. По смыслу Конституции Российской Федерации государственный бюджет, будучи неотъемлемым элементом государственной власти и одновременно выражением финансово-экономического содержания государственного суверенитета, является основным инструментом финансового обеспечения деятельности государства. Он представляет собой образуемый из налоговых и неналоговых доходов публичный фонд финансовых средств, предназначенный гарантировать финансовую самостоятельность и независимость государственной власти, а также саму возможность осуществления ею полномочий и публичных функций, возложенных на нее Конституцией Российской Федерации и законами.

Расходы государственной власти на осуществление ее конституционных функций покрываются в первую очередь за счет такой необходимой составной части бюджета, как налоги и сборы, которые являются условием существования государства и представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти, а также за счет внебюджетных средств, имеющих публично-целевое назначение, к каковым относится плата за оказание публичных услуг физическим или юридическим лицам.

Думается, что применение конструкции «национальное достояние как объект государственного аудита» в законодательстве Российской Федерации позволит обеспечить национальному достоянию надлежащую охрану и защиту как основе конституционного строя России и повысить эффективность его

использования, ибо она послужила бы безусловным основанием привлечения к юридической ответственности любых субъектов при неэффективном и нерациональном использовании национального достояния.

В то же время приходится констатировать, что у современных исследователей нет единого подхода ни к определению объектов государственного аудита и государственного финансового контроля, ни к определению их предметов.

Так, например, авторы коллективной монографии «Роль ключевых национальных показателей в оценке стратегий развития», которые рассматривают государственный аудит как высшую форму внешнего государственного финансового контроля, полагают, что объектом внешнего государственного финансового контроля является деятельность органов государственного управления только в бюджетно-финансовой сфере, а объектом государственного аудита – деятельность этих структур по управлению всеми общественными ресурсами¹⁵. Аналогично, И. А. Зуева относит к объектам контроля – результаты деятельности организаций, состояние бюджетного учета и отчетности, интересы пользователей финансовой информацией¹⁶.

А. К. Измоденов придерживается другой точки зрения и относит к объектам бюджетного аудита федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления, главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств соответствующего бюджета, органы управления государственными внебюджетными фондами, а к предметам такого аудита – федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, бюджеты государственных внебюджетных фондов¹⁷.

По мнению Т. В. Антиповой объектами государственного аудита являются бюджетополучатели, классификация которых произведена ею в зависимости от принадлежности к сектору экономики и от организационно-правовой формы¹⁸.

¹⁵ Роль ключевых национальных показателей в оценке стратегий развития: коллективная монография / Е. И. Иванова [и др.]. М., 2010. С. 110.

¹⁶ Зуева И. А. Аудит как форма контроля в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. 2007. №4.

¹⁷ Измоденов А. К. Развитие внешнего аудита... С. 16.

¹⁸ Антипова Т. В. Теория и методология государственного аудита... С. 17-18.

Между тем, очевидно, что для установления природы государственного аудита важны его сущностные, а не внешние признаки. Представляется, что сущность государственного аудита проявляется в его функциях. Иными словами, функции государственного аудита определяются его целью и назначением. Понятие «функция» (от лат. *functio* – исполнение, осуществление) означает внешнее проявление свойств какого-либо объекта в данной системе отношений, а также назначение, роль, которую выполняет определенный социальный институт или процесс по отношению к целому.

Функции государственного аудита – это его устойчиво сложившиеся основные направления, в которых непосредственно отражается и предметно конкретизируется его сущность, а также которыми характеризуется его теоретическое и практическое значение в упорядочивании общественных отношений в управлении национальным достоянием.

Заметим, что реализация функций объективно зависит от безукоризненности определения целей и средств их достижения в сфере функционирования объекта. Перенесение акцентов на целевые установки при определении функций государственного аудита является своеобразным индикатором тесной связи функций и целей в государственном аудите. При этом функции проявляются не только в процессе достижения целей. Они присутствуют и на этапе соотношения с целями, устанавливая возможные варианты управления национальным достоянием.

На наш взгляд, *основными функциями государственного аудита являются: оценивающая, регулятивная, прогностическая и информационная.*

Оценивающая функция государственного аудита реализуется посредством определения системы ценностей, лежащих в основе предмета государственного аудита – управленческой деятельности государственных органов. С помощью этой функции контрольно-счетный орган дает официальную оценку действиям государственных органов и их должностных лиц, отражает степень их социальной эффективности. Указанная функция во многом является *критической*, поскольку заключается в выявлении дефектов и недочетов, в фиксации тех или иных несоответствий, а также *аналитической*, так как выражается в классификации и в комментировании управленческих решений. При этом государственный аудитор не просто оценивает отношения между различными проверяемыми субъектами и объектами государственного аудита с

точки зрения буквы и духа закона, но и предлагает цивилизованные правовые методы разрешения возникающих противоречий (разрабатывает рекомендации по решению актуальных проблем), осуществляя тем самым *регулятивную (организационно-прикладную) функцию*. Регулятивная функция имеет первичное значение, носит творческий характер. С помощью этой функции государственный аудит призван содействовать принятию наиболее ценных для общества и государства управленческих решений.

Прогностическая функция государственного аудита видится в том, что он способен предупредить негативные последствия ошибочных решений, минимизировать риски их наступления, предвидеть те или иные изменения действительности, определить тенденции развития своего предмета и выдвинуть гипотезу об его будущем. Результаты государственного аудита предшествуют изданию нового закона и используются в процессе нормотворческой деятельности государства, способствуют эффективности управления общественными ресурсами, принятию грамотных управленческих решений, правильному выбору и постановке соответствующих целей.

Информационная функция государственного аудита воздействует на общественное сознание и социальную жизнь как важнейший информационный фактор.

Важно заметить, что все названные функции государственного аудита взаимосвязаны и могут дать позитивный результат лишь, будучи взятыми, в определенном сочетании, комплексе.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что *государственный аудит в значительной мере является политико-правовой категорией, в то время как государственный финансовый контроль – организационно-правовой*. Поэтому государственный финансовый контроль по своему назначению и природе можно рассматривать как вид государственной контрольной деятельности, в рамках которого практически реализуется исполнительная власть.

В специальной литературе, как правило, происходит отождествление понятий «государственный аудит» и «внешний государственный финансовый контроль». Традиционно в нормативных правовых актах пишут: «внешний государственный финансовый контроль (аудит)».

Так, в уже упомянутой Программе Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 года от-

мечено, что полномочия Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетных органов, созданных законодательными (представительными) органами государственной власти и органами местного самоуправления, по осуществлению внешнего государственного (муниципального) финансового контроля (аудита) определяются соответственно Федеральным законом «О Счетной палате Российской Федерации», законами субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о контрольно-счетных органах.

К таким выводам так же приходит большинство российских специалистов. Так, например, В. Е. Кузнеченкова считает, что независимый (внешний) финансовый контроль возложен на Счетную палату РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ и контрольные (контрольно-счетные) органы местного самоуправления¹⁹.

Только отдельные ученые разграничивают понятия «государственный аудит» и «внешний государственный финансовый контроль». С точки зрения автора, такой подход является более корректным и обоснованным.

Наиболее продуктивной, на наш взгляд, концепцией государственного аудита и вытекающей из нее позиции относительно использования категории «внешний государственный финансовый контроль» является точка зрения В. А. Двуреченских. Он считает, что «понятия внешнего и внутреннего контроля неинформативны, поскольку за редким исключением судов и контрольно-счетных органов практически все публичные органы одновременно осуществляют и внешний, и внутренний контроль, а также являются объектами и внешнего, и внутреннего контроля. Например, отраслевое министерство осуществляет внутренний контроль за собственными подразделениями, внешний – за подведомственными учреждениями, само является объектом внутреннего контроля со стороны Правительства, а также объектом внешнего для него контроля со стороны финансового органа, организующего исполнение бюджета, а также контрольно-счетных органов». В этой связи В. А. Двуреченских справедливо предлагает использовать понятие «государственный финансовый контроль»

вместо термина «внутренний государственный финансовый контроль», понятие «государственный аудит» вместо термина «внешний государственный финансовый контроль»²⁰.

Солидарной с В. А. Двуреченских позиции придерживается С. В. Степашин. По этому поводу он пишет, что: «понятием «государственный аудит» описывается все, что относится к системе внешнего независимого публичного контроля за деятельностью органов государства, а понятие «государственный контроль» используется для институтов и процедур, связанных с осуществлением внутреннего самоконтроля государства (прежде всего органов исполнительной власти)²¹.

В отечественной правовой литературе категория «государственный аудит» нередко подменяется категорией «парламентский финансовый контроль».

Так, например, Б. А. Страшун отмечает, что ст. 101 Конституции Российской Федерации, находится в главе о Федеральном Собрании Российской Федерации, палаты которого образуют Счетную палату для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета. По мнению, Б. А. Страшуна: «и задача этого органа, и место норм о нем в Конституции, и указание образующих его органов недвусмысленно свидетельствует о том, что Счетная палата – орган парламентского контроля за исполнением федерального бюджета...»²².

Надо сказать, что немалую роль в этом сыграла правовая позиция Конституционного Суда РФ, который характеризует Счетную палату РФ как специализированный постоянно действующий орган парламентского контроля за исполнением федерального бюджета²³.

Однако, справедливости ради заметим, что традиционная позиция по этому вопросу в последнее время претерпевает изменения. Так, С. А. Авакьян считает,

¹⁹ Кузнеченкова В. Е. Принцип системности – основа государственного и муниципального финансового контроля // Финансовое право. 2010. №3.

²⁰ Двуреченских В. А. Национальный контроль. С. 22-23.

²¹ Степашин С. В. Конституционный аудит. С. 53.

²² Страшун Б. А. Российской Конституции 15 лет // Конституционный вестник. 2008. №1 (19). С. 55.

²³ Постановление Конституционного Суда РФ от 23.04.2004 №9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федеральных законов «О федеральном бюджете на 2002 год», «О федеральном бюджете на 2003 год», «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А.В. Жмаковского».

что Счетная палата была задумана как продолжение парламентского финансового контроля²⁴.

В своих работах В. А. Двуреченских подверг убедительной и «компактной» критике позицию ученых, которые считают, что государственный аудит является одной из форм парламентского контроля. По его мнению, авторы, выдвигающие такой тезис, либо вообще его не обосновывают и предлагают в качестве аксиомы, либо доказывают путем ссылок на несколько примеров статуса подчиненных парламентам органов государственного аудита. Мы так же считаем, что приводимые обоснования отнесения органов государственного аудита к органам парламентского контроля носят неубедительный характер. Представляется, что у органов государственного аудита, равно как и у законодательных (представительных) органов, собственные, уникальные, присущие только им государственные функции и полномочия.

Между тем, как абсолютно верно замечает В. А. Двуреченских, в современных условиях парламенты формируют или участвуют в формировании большого числа органов, но функции этих органов и их конституционно-правовой статус не позволяют говорить о том, что такие органы выполняют полномочия парламента. Так, никто не скажет, что если Федеральное Собрание Российской Федерации назначает судей Конституционного Суда Российской Федерации, то конституционное правосудие в России является частью парламентского контроля²⁵.

Дополнительные аргументы вышеизложенной позиции приводит И. О. Евсикова, которая считает, что утверждение Председателя, заместителя Председателя и аудиторов Счетной палаты Российской Федерации палатами Федерального Собрания Российской Федерации не может и не должно рассматриваться как указание на некую иерархическую соподчиненность Счетной палаты парламенту. В противном случае, доводя до абсурда эту логику, необходимо признать, что половина аудиторов должна «подчиняться» утвердившей их кандидатуры Государственной Думе, а половина – Совету Федерации²⁶.

²⁴ Авакьян С. А. Современные проблемы конституционного и муниципального строительства в России // Конституционное и муниципальное право. 2010. №3. С. 12.

²⁵ Двуреченских В. А. Национальный контроль. С. 83-84.

²⁶ Евсикова И. О. Счетная палата Российской Федерации в системе органов государственной власти // Повышение эффективности бюджетных расходов: проблемы и пути реше-

На актуальную проблему, возникшую в связи с подменой понятия «государственный аудит» понятием «парламентский контроль», обратил внимание С. В. Степашин, отметив, что: «прилагательное «парламентский» нередко заставляет видеть в независимом органе что-то вроде «структурного подразделения законодательной ветви власти»²⁷.

В целом, сравнительный анализ представленных в работах отечественных экономистов и юристов вышеуказанных дефиниций понятия «государственный аудит», позволяет констатировать наличие двух основных подходов к его доктринальной трактовке – ограничительного и широкого.

Ограничительная трактовка государственного аудита сводит его к виду специальной деятельности, профессионально осуществляемой работниками особого контрольного органа. Широкая трактовка государственного аудита связана с пониманием его как публичного аудита деятельности государственных органов по управлению национальными ресурсами.

Обобщая вышесказанное, можно попытаться в первом приближении сформулировать *понятие государственного аудита как системную контрольную деятельность государственных органов, направленную на выявление любых отклонений от принятых стандартов управления публичными ресурсами по предусмотренным законом основаниям и процедурам от имени и в интересах общества.*

Подведем некоторые промежуточные итоги сказанному.

Государственный аудит остается предметом научных исследований и нескончаемых дискуссий. Остается неясным и потенциально полемическим большое количество вопросов – объект, предмет, субъекты государственного аудита, его задачи, функции и т.д.

Причем, отсутствие устоявшейся точки зрения не является следствием обнаружения исследователями непознаваемого феномена или его существование исключительно в научных абстракциях. Такое положение дел обусловлено рядом объективных и субъективных обстоятельств. К субъективным следует отнести историко-политические факторы, при которых долгое время в России вместо категории «государственный аудит» активно и сознательно использовалась категория «государственный финансовый контроль».

ния: сб. науч. ст. – М., 2010. С. 166.

²⁷ Степашин С. В. Конституционный аудит. С. 21.

Объективной доминантой, определяющей процесс научного освоения темы, является динамичное состояние самого предмета исследования, которое в свою очередь опосредовано процессами, происходящими в современной России. После длительного господства в нашей стране экономической системы плано-распорядительного типа институт государственного аудита является новой формой государственного контроля, находясь в процессе перманентного развития и трансформации.

Позитивистское понимание права, ориентирование его, прежде всего, на обеспечение интересов государства, отождествление понятий «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит» затмевало государственный аудит и, по сути, подменяло его анализом в контексте финансового права, причем в большинстве случаев с формально-юридических позиций. Все это приводило к тому, что государственный аудит рассматривался как синоним государственного финансового контроля.

Формально-юридически категория «государственный аудит» не получила четкого закрепления в действующей правовой системе Российской Федерации, она не является законодательно определенным понятием. Но это не означает отсутствие его как такового в нашей стране, а также его неюридический характер. Следует поддержать предложения о более четком определении данного понятия в правовой системе России, что позволило бы определить его место в системе общественных отношений и, более того, придало бы большую системность и демократизм происходящим в ней преобразованиям.

Подытоживая рассуждения о понятии государственного аудита, можно сформулировать следующий перечень правовых подходов к его определению. Представляется, что с юридической точки зрения государственный аудит может быть корректно представлен в трех смежных аспектах:

1) как *предмет правового регулирования*, а именно как совокупность общественных отношений по поводу организации и осуществления государственного контроля публичных ресурсов, то есть таких отношений, которые будучи одновременно источником правовых норм и результатом их действия, порождают правовые нормы о государственном аудите и, в свою очередь, испытывают воздействие этих норм;

2) как *непосредственная деятельность по осуществлению государственного аудита*. При этом ограничительная трактовка государственного аудита (в узком смысле) сводит его к виду специальной деятельности, профессионально осуществляемой работниками особого контрольного органа. Государственный аудит (в широком смысле) – это системная контрольная деятельность государственных органов, направленная на выявление любых отклонений от принятых стандартов управления публичными ресурсами по предусмотренным законом основаниям и процедурам от имени и в интересах общества;

3) как *нормативное выражение правового регулирования*, а именно как совокупность правовых принципов и иных норм права, которыми устанавливается государственный аудит. Под конституционно-правовым институтом «государственный аудит» следует понимать обособленную внутри конституционного права группу юридических норм, объединенных определенной общностью свойств, признаков регулируемого ими вида однородных конституционных правоотношений в области установления на основе конституционных принципов правил осуществления государственного аудита.

Безусловно, в каждом из этих аспектов характеристика государственного аудита не может исчерпываться описанием его конституционно-правового значения. Однако, признавая неизбежность существования иных (помимо конституционно-правовой) составляющих государственного аудита (прежде всего административно-правовой и финансово-правовой), представить их в качестве основы данной категории по определению невозможно. Конституционно-правовая составляющая является бесспорной основой государственного аудита, а его понятие является предметом в первую очередь (из отраслевых юридических наук) конституционного права.

В качестве предмета конституционно-правовой науки могут и должны рассматриваться характеристики государственного аудита во всех упомянутых аспектах: и как совокупности общественных отношений конституционного значения, и как деятельности по осуществлению конституционно-правового регулирования, и как совокупности конституционно-правовых принципов и иных норм конституционного права.

Библиография:

1. Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 №249 (ред. от 23.12.2004) «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов» (вместе с «Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004-2006 годах»)
2. Распоряжение Правительства РФ от 08.08.2009 №1123-р «О Концепции межбюджетных отношений и организации бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации и муниципальных образованиях до 2013 года»
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 23.04.2004 №9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федеральных законов «О федеральном бюджете на 2002 год», «О федеральном бюджете на 2003 год», «О федеральном бюджете на 2004 год» и приложений к ним в связи с запросом группы членов Совета Федерации и жалобой гражданина А.В. Жмаковского».
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 09.01.1998 №1-П «По делу о проверке конституционности Лесного кодекса Российской Федерации».
5. Авакьян, С. А. Современные проблемы конституционного и муниципального строительства в России // Конституционное и муниципальное право. – 2010. - №3. – С. 5-12.
6. Антипова, Т. В. Теория и методология государственного аудита получателей федеральных бюджетных средств: автореф. дис.... док. экон. наук: 08.00.12 / Антипова Татьяна Валентиновна. – М., 2008. – 38 с.
7. Двуреченских, В. А. Национальный контроль / В. А. Двуреченских – М.: Изд. дом «Финансовый контроль», 2008. – 228 с.
8. Евсикова, И. О. Счетная палата Российской Федерации в системе органов государственной власти// Повышение эффективности бюджетных расходов: проблемы и пути решения: сб. науч. ст/ Гос. науч. - исслед. ин-т систем. анализа Счетной палаты Российской Федерации»; [под ред. С. М. Шахрая, Т. В. Ярыгиной, И. В. Левакина]. – М.: Воентехиниздат, 2010. – С. 162-178.
9. Зуева, И. А. Аудит как форма контроля в государственном секторе экономики // Аудиторские ведомости. – 2007. - №4. – С. 3-10.
10. Иванова, Е. И. Формирование интегрированной системы информационного обеспечения государственного аудита: автореф. дис.... док. экон. наук: 08.00.05, 08.00.12 / Иванова Елена Ивановна – М., 2008. – 51 с.
11. Измоденов, А. К. Развитие внешнего аудита как направление оптимизации бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации: автореф. дис.... канд. экон. наук: 08.00.10 / Измоденов Андрей Константинович. – Екатеринбург, 2007. – 25 с.
12. Кузнеченкова, В. Е. Принцип системности – основа государственного и муниципального финансового контроля // Финансовое право. – 2010. - №3. – С. 21-24.
13. Роль ключевых национальных показателей в оценке стратегий развития: коллективная монография / Е. И. Иванова [и др.]. – М., 2010.
14. Сосна, С. А. О концепции общественного достояния // Государство и право. – 1996. - №2. – С. 55-64.
15. Степашин, С. В. Государственный аудит и экономика будущего / С. В. Степашин. – М.: Наука, 2008. 608 с.
16. Степашин, С. В. Конституционный аудит / С. В. Степашин. – М.: Наука, 2006. – 816 с.
17. Столяров Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика): автореф. дис.... док. экон. наук: 08.00.10 / Столяров Николай Сергеевич. – М., 2006. – 40 с.
18. Столяров, Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика): монография / Н. С. Столяров. – М.: Изд-во РГСУ «Союз», 2006. – 704 с.
19. Страшун, Б. А. Российской Конституции 15 лет // Конституционный вестник. – 2008. - №1 (19).
20. Ялбулганов, А. А. О правовом регулировании государственного финансового контроля // Юрист. – 1999. - №2. – С. 16-18.

References (transliteration):

1. Postanovlenie Pravitel'stva RF ot 22.05.2004 №249 (red. ot 23.12.2004) «O merah po povysheniju rezul'tativnosti bjudzhetnyh rashodov» (vmeste s «Konceptiej reformirovanija bjudzhetnogo processa v Rossijskoj Federacii v 2004-2006 godah»)
2. Rasporjazhenie Pravitel'stva RF ot 08.08.2009 №1123-r «O Konceptii mezhbjudzhetnyh otnoshenij i organizacii bjudzhetnogo processa v sub#ektah Rossijskoj Federacii i municipal'nyh obrazovanijah do 2013 goda»
3. Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 23.04.2004 №9-P «Po delu o proverke konstitucionnosti otдел'nyh polozhenij Federal'nyh zakonov «O federal'nom bjudzhetе na 2002 god», «O federal'nom bjudzhetе na 2003 god», «O federal'nom bjudzhetе na 2004 god» i prilozhenij k nim v svjazi s zaprosom gruppy chlenov Soveta Federacii i zhaloboj grazhdanina A.V. Zhmakovskogo».
4. Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 09.01.1998 №1-P «Po delu o proverke konstitucionnosti Lesnogo kodeksa Rossijskoj Federacii».
5. Avak'jan, S. A. Sovremennye problemy konstitucionnogo i municipal'nogo stroitel'stva v Rossii // Konstitucionnoe i municipal'noe pravo. – 2010. - №3. – S. 5-12.
6. Antipova, T. V. Teorija i metodologija gosudarstvennogo audita poluchatelej federal'nyh bjudzhetnyh sredstv: avtoref. dis.... dok. jekon. nauk: 08.00.12 / Antipova Tat'jana Valentinovna. – M., 2008. – 38 s.
7. Dvurechenskih, V. A. Nacional'nyj kontrol' / V. A. Dvurechenskih – M.: Izd. dom «Finansovyj kontrol'», 2008. – 228 s.
8. Evsikova, I. O. Schetnaja palata Rossijskoj Federacii v sisteme organov gosudarstvennoj vlasti// Povyszenie jeffektivnosti bjudzhetnyh rashodov: problemy i puti reshenija: sb. nauch. st/ Gos. nauch. - issled. in-t sistem. analiza Schetnoj palaty Rossijskoj Federacii»; [pod red. S. M. Shahraja, T. V. Jaryginov, I. V. Levakina]. – M.: Voentehinizdat, 2010. – S. 162-178.
9. Zueva, I. A. Audit kak forma kontrolja v gosudarstvennom sektore jekonomiki // Auditorские ведомости. – 2007. - №4. – S. 3-10.
10. Ivanova, E. I. Formirovanie integrirovannoj sistemy informacionnogo obespechenija gosudarstvennogo audita: avtoref. dis.... dok. jekon. nauk: 08.00.05, 08.00.12 / Ivanova Elena Ivanovna – M., 2008. – 51 s.
11. Izmodenov, A. K. Razvitie vneshnego audita kak napravlenie optimizacii bjudzhetnogo processa v sub#ekte Rossijskoj Federacii: avtoref. dis.... kand. jekon. nauk: 08.00.10 / Izmodenov Andrej Konstantinovich. – Ekaterinburg, 2007. – 25 s.
12. Kuznechenkova, V. E. Princip sistemnosti – osnova gosudarstvennogo i municipal'nogo finansovogo kontrolja // Finansovoe pravo. – 2010. - №3. – S. 21-24.
13. Rol' ključevyh nacional'nyh pokazatelej v ocenke strategij razvitija: kollektivnaja monografija / E. I. Ivanova [i dr.]. – M., 2010.
14. Sosna, S. A. O koncepcii obvestvennogo dostojanija // Gosudarstvo i pravo. – 1996. - №2. – S. 55-64.
15. Stepashin, S. V. Gosudarstvennyj audit i jekonomika buduwegо / S. V. Stepashin. – M.: Nauka, 2008. – 608 s.
16. Stepashin, S. V. Konstitucionnyj audit / S. V. Stepashin. – M.: Nauka, 2006. – 816 s.
17. Stoljarov N. S. Finansovyj kontrol' v sisteme strategicheskogo upravlenija social'no-jekonomicheskim razvitiem Rossii (teorija i praktika): avtoref. dis.... dok. jekon. nauk: 08.00.10 / Stoljarov Nikolaj Sergeevich. – M., 2006. – 40 s.
18. Stoljarov, N. S. Finansovyj kontrol' v sisteme strategicheskogo upravlenija social'no-jekonomicheskim razvitiem Rossii (teorija i praktika): monografija / N. S. Stoljarov. – M.: Izd-vo RGSU «Sojuz», 2006. – 704 s.
19. Strashun, B. A. Rossijskoj Konstitucii 15 let // Konstitucionnyj vestnik. – 2008. - №1 (19).
20. Jalbulganov, A. A. O pravovom regulirovanii gosudarstvennogo finansovogo kontrolja // Jurist. – 1999. - №2. – S. 16-18.