

УДК 347.73:336.14

Н.А. САТТАРОВА,

доктор юридических наук

Институт экономики, управления и права (г. Казань)

E-mail: satarova@ieml.ru

НЕКОТОРЫЕ ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ АУДИТА БЮДЖЕТА

В статье дана краткая характеристика финансового контроля как неотъемлемой части финансовой деятельности государства. Рассмотрены некоторые особенности аудита бюджета и его виды, а также проблема эффективности.

Имеющиеся на сегодняшний день фундаментальные исследования по изучению различных аспектов финансовой деятельности государства и муниципальных образований убеждают нас в том, что важную роль в процессе аккумуляции, распределения и использования денежных фондов государства играет государственный финансовый контроль представительных (законодательных) и исполнительных органов государственной власти.

Анализ действующего законодательства и основных вопросов финансового контроля позволяет отметить, что повышение роли государственного финансового контроля на этапе формирования правового государства, укрепления рыночных отношений в современных условиях обусловлено следующими факторами: необходимостью динамичного развития страны на базе совершенствования бюджетно-налогового и социально-экономического федерализма; необходимостью эффективного контроля за рациональным и эффективным использованием государственных и муниципальных финансовых и материальных ресурсов; децентрализацией управления формированием органов государственного финансового контроля нового качества на всех уровнях властной иерархии, определением и законодательным закреплением их места и роли в системе единого государственного финансового контроля; необходимостью совершенствования действующего финансового законодательства.

Обязательным условием устойчивого развития и упорядоченного функционирования современной системы финансового контроля выступает адекватная правовая база. При этом, несмотря на интенсивное развитие законодательства в области финансового контроля, можно констатировать, что четкости правового регулирования отношений в области финансового контроля с участием представительных (законодательных) и исполнительных органов государственной власти в настоящее время не достигнуто, что обуславливает теоретический и практический интерес к содержанию финансового контроля. Так, например, Бюджетный кодекс (далее – БК) по-прежнему не содержит определения государственного и муниципального финансового контроля. Законодатель в главе 26 БК РФ, указывая на формы финансового контроля, не раскрывает их содержания, что также не позволяет определить границы процессуально-правового механизма в процессе осуществления контрольных мероприятий органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Следует отметить, что в вопросах правового регулирования государственного финансового контроля практически "выпали" процессуальные аспекты.

Кратко охарактеризовав финансовый контроль как неотъемлемую часть финансовой деятельности государства, следует заметить, что контролю в сфере публичных финансов присущи те же принципы, на которых строится осуществление финансовой деятельности государ-

ства и которые законодательно закреплены в Конституции РФ и нормативно-правовых актах. Особенностью осуществления финансового контроля является то, что наряду с общими принципами вся контрольная деятельность строится на соответствующих специфических принципах, нашедших отражение в Лимской декларации руководящих принципов организации контрольных органов (ИНТОСАИ).

Следует согласиться с мнением специалистов, что главной целью финансового контроля как важнейшего элемента государственного управления и контроля, без которого немислимы эффективное образование, распределение и использование всех финансовых ресурсов, так необходимых для финансирования социально-экономических программ, улучшения экологической ситуации в России и т.п., является влияние на обеспечение проведения единой финансово-правовой политики государства как разновидности правовой политики государства [1, 2].

Финансовый контроль принято рассматривать в двух аспектах: а) строго регламентированная деятельность специально созданных контролирующих органов за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов; б) неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками на макро- и микроуровне с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций.

Вместе с тем, в науке финансового права по-прежнему остается дискуссионным вопрос о соотношении понятий "вид", "форма" и "метод" финансового контроля, поскольку указанные понятия в научных работах представлены либо как равнозначные смысловые сочетания [3], либо как разные смысловые сочетания, используемые при этом фактически одинаково. Различие в подходах к указанным понятиям обусловлено недостаточным нормативно-правовым регулированием. Например, в ст. 15 Федерального закона от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ "О Счетной палате Российской Федерации" закреплены такие контрольные процедуры, как ревизии и проверки. К сожалению, в упомянутом законе не указано, относятся ли ревизии и проверки к

определенным видам, формам и методам финансового контроля.

Рассмотрим некоторые особенности аудита бюджета как метода государственного финансового контроля, широко используемого контрольными органами законодательной (представительной) и исполнительной власти.

Действующее законодательство не дает определения понятию аудит бюджета. Следует указать, что в соответствии с российским законодательством под аудитом понимается предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерско-финансовой отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов (предприятий, организаций, предпринимателей и т.д.), а также оказанию иных аудиторских услуг.

В статье 270.1 БК РФ указывается на внутренний финансовый аудит. По смыслу указанной статьи под внутренним финансовым аудитом понимается осуществление разработки и контроль за соблюдением внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета, составление бюджетной отчетности и ведение бюджетного учета, а также подготовка и организация осуществления мер, направленных на повышение результативности (эффективности и экономности) использования бюджетных средств. Внутренний финансовый аудит осуществляют подразделения внутреннего финансового аудита (внутреннего контроля), создаваемые органами исполнительной власти (органами местной администрации).

Относительно аудита бюджета укажем, что различают внешний аудит бюджета (данный метод используется при проведении внешнего финансового контроля) и внутренний аудит бюджета (как метод внутреннего финансового контроля). При этом следует отметить, что внешний аудит бюджета проводится извне и позволяет законодательной (представительной) власти определить степень достоверности информации исполнительной власти об исполнении бюджета за отчетный финансовый год или о прогнозируемых параметрах социально-экономического раз-

вития страны и показателях бюджетных проектировок на предстоящий финансовый год (или годы) [4, с. 159]. Внутренний аудит бюджета проводится органами исполнительной власти в процессе формирования проекта бюджета, исполнения утвержденного бюджета и составления отчета об исполненном бюджете.

Вместе с тем, внешний аудит включает в себя: аудит отчетности, аудит соответствия и аудит эффективности использования государственных (муниципальных) финансовых ресурсов и государственной (муниципальной) собственности.

Внешний аудит бюджета представляет собой ежегодную обязательную проверку органом внешнего государственного финансового контроля отчета исполнительной власти об исполнении бюджета (бюджета внебюджетного фонда) за прошедший финансовый год. Данная проверка осуществляется в виде контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятий, проводимых органом внешнего государственного финансового контроля во всех субъектах ведомственной структуры расходов бюджета с целью установления степени достоверности финансовой отчетности, представляемой исполнительной властью представительной власти в форме проекта закона (решения) об исполнении бюджета за отчетный финансовый год, и подготовки заключения органа внешнего государственного финансового контроля по этому законопроекту (проекту решения).

На основании норм БК РФ (ст. ст. 157, 265) с целью проведения внешнего аудита бюджета, в ходе которого осуществляется контроль за исполнением местных бюджетов, проводится экспертиза проектов местных бюджетов, актов органов местного самоуправления, представительным органом местного самоуправления создается контрольный орган местного самоуправления.

Безусловно, внешний аудит бюджета должен проводиться профессионально, объективно и независимо как от исполнительной, так и от законодательной власти. Главная задача этого метода – определение достоверности и правдивости финансовой отчетности исполнительной власти, реальности показателей бюджета.

Вместе с тем, специалисты, занимающиеся проблемами правового регулирования финансо-

вого контроля, его методов и форм, отмечают, что в Российской Федерации действует более 250 нормативных правовых актов – законов, указов и постановлений, в которых затрагиваются вопросы государственного контроля и надзора. В соответствии с этими документами функции государственного финансового контроля в той или иной степени присущи подавляющему большинству федеральных органов исполнительной власти. Однако при этом в нормативных правовых актах отсутствует четкая регламентация их функций и полномочий. Иными словами, в стране к настоящему времени сложилась, с одной стороны, излишне разветвленная, а с другой – недостаточно мобильная и эффективная, дееспособная [4, с. 57] система органов государственного финансового контроля.

Как указывают специалисты, среди всех проблем, связанных с государственным бюджетно-финансовым контролем, центральное место занимает проблема эффективности.

При этом важно помнить, что одной из задач правовой науки является установление того, насколько эффективна действующая правовая система в целом и отдельные ее институты. Взгляды большинства авторов совпадают в том, что под эффективностью следует понимать наиболее высокую степень достижения поставленных целей, задач и результатов.

Отметим, что в философское понятие эффективности входит обобщенное выражение проблемы рациональных способов достижения цели [5]. "Эффективный (лат. *effectivus*) – дающий определенный эффект, действенный", – гласит Словарь иностранных слов [6]. Слово "эффективный" в толковом словаре русского языка трактуется как "дающий эффект, действенный способ" [7].

В теории права "степень эффективности тех или иных правовых мер определяется с учетом, во-первых, оценки результата, полученного при регулировании общественных отношений; во-вторых, на основе сопоставления результата и той цели, которую ставил создатель данного нормативного установления" [8, с. 28].

Категория эффективности в сфере бюджетно-финансового контроля имеет двойное толкование: эффективность использования бюджет-

ных средств и эффективность самого государственного финансового контроля [9]. Безусловно, важная роль в осуществлении бюджетно-финансового контроля отводится эффективности законодательства, поскольку "степень эффективности тех или иных правовых мер определяется с учетом, во-первых, оценки результата, полученного при регулировании общественных отношений; во-вторых, на основе сопоставления результата и той цели, которую ставил создатель данного нормативного установления" [8]. Совершенствование и эффективность законодательства, регулирующего финансово-бюджетный контроль, должно служить интересам всего государства, отражать интересы общества в целом и обеспечить такое состояние финансовой дисциплины, которое минимизировало бы правонарушения в бюджетной сфере.

Следует отметить, что в последнее время появляются интересные исследования, посвященные категории "аудит эффективности", под которым понимают средства оценки социально-экономического эффекта финансово-хозяйственной деятельности государства.

Аудит эффективности, отражая внутреннее содержание государственного финансового контроля, позволяет в полной степени достичь основной цели последнего: повышения результативности использования государственных финансовых и материальных ресурсов и, как следствие этого, — обеспечения эффективности государственного управления, что, в свою очередь, играет немаловажную роль в предотвращении кризисных явлений в экономической системе, прежде всего в денежно-кредитной и бюджетно-налоговой сферах.

Вместе с тем, определяя аудит бюджета как метод государственного финансового контроля, необходимо отметить, что категории "аудит бюджета" и "аудит эффективности" — понятия разноплановые, отражающие внутреннюю и внешнюю стороны финансового контроля.

Рамки данной статьи не позволяют охватить весь круг вопросов правового регулирования аудита бюджета. В качестве одного из выводов по рассматриваемой проблематике следует указать на то, что законодатель должен четко определить как понятие аудита бюджета, так и его содержание, что также позволит определить и процессуально-правовой механизм соответствующего метода государственного финансового контроля. Думается, что данное обстоятельство принимает особую значимость в современный период развития экономики России как федеративного государства. Создание эффективной системы государственного финансового контроля позволит уменьшить негативные моменты, связанные с функционированием теневой экономики, нецелевым использованием бюджетных средств, уменьшением сбора налогов и ростом экономических преступлений.

Список литературы

1. Покачалова Е.В. Публичный долг в российской Федерации: вопросы финансового права. — Саратов, 2007.
2. Грачева Е.Ю. Финансовая деятельность и финансовый контроль в системе социального управления // Финансовое право. — 2003. — № 2. — С. 11.
3. Бюджетное право России: конспект лекций / сост. Л.Ю. Грудцына и М.А. Родионова. — М., 2006.
4. Воронин Ю.М. Государственный финансовый контроль. Вопросы теории и практики. — М., 2005.
5. Андрищенко М.Н. Понятие эффективности и его философский смысл // Ученые записки общественных наук вузов г. Ленинграда. Философия. Вып. XII. — Л., 1971. — С. 48.
6. Словарь иностранных слов. — 15-е изд., испр. — М., 1988. — С. 595.
7. Ожегов С.И., Шведова Н.Ю. Толковый словарь русского языка. — М., 1995. — С. 902.
8. Терявский С.А. Основные пути повышения эффективности методов правового регулирования // Актуальные проблемы правоправедения. — 2004. — № 2.
9. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: учебник. — М., 2002. — С. 243.

В редакцию материал поступил 30.07.09.

Ключевые слова: аудит бюджета, финансовый контроль, правовое регулирование, проблема эффективности.