

Валерий ГОРЕГЛЯД, Ирина ПОДПОРИНА

МОЖНО ЛИ ОТОЖДЕСТВЛЯТЬ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ С ГОСУДАРСТВЕННЫМ АУДИТОМ?

Существующая в России законодательная база регулирования государственного финансового контроля не имеет четких теоретических трактовок сути основных понятий и по существу отождествляет понятия «финансовый контроль» и «аудит». В результате разрабатываются противоречивые методики практической реализации этих форм контроля. Позиция авторов заключается в том, что основными целевыми установками финансового контроля является проверка законности функционирования финансовых ресурсов и эффективности их расходования. Для оценки степени сохранности собственности формируется самостоятельный независимый институт аудита, который может предоставить такую услугу собственнику. Его целевая установка реализуется путем минимизации рисков, берущих начало в конфликте интересов участников эксплуатации объектов собственности. Это по существу разные элементы системы защиты государственных финансовых интересов.

Ключевые слова: государственный аудит, неоинституционализм, собственность, сохранность, финансовый контроль, эффективность

Государственный финансовый контроль начал формироваться одновременно со становлением института государства. Однако интерес экономистов к определению его экономического содержания не перестает ослабевать. И до настоящего времени в экономической теории отсутствует единство мнений о сущности государственного аудита, что порождает различные подходы к формированию методик его проведения.

Различия позиций и их последствия

Можно выделить три основные точки зрения на проблему в отечественной литературе.

Первая группа авторов¹, трактуя государственный аудит в широком смысле, определяют его как контрольную функцию государственного управления.

Представители второй группы, рассматривая его в более узком смысле, утверждают, что государственный финансовый контроль должен рас-

¹ См.: Ефимова Н.П. Финансы и кредит. М.: Финансы и статистика, 2002; Государственные и муниципальные финансы: Учебник / под ред. проф. С.И. Лушина, проф. В.А. Слепова. М.: Экономист, 2006.

пространяться, во-первых, на сферу формирования доходной части бюджета; во-вторых, на сферу расходования средств государственного бюджета².

Третьей позиции придерживаются экономисты, рассматривающие государственный финансовый контроль как специальную целевую функцию финансов, реализуемую через систему наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, учреждения, организации, и контроль за движением финансовых ресурсов государства³.

Именно третья трактовка и была положена в основу специального Указа Президента РФ «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»⁴.

Однако по мере формирования в России системы государственного контроля эта заложенная в Указе Президента трактовка (как имманентная функция финансовых отношений) начала видоизменяться. Чаще всего государственный финансовый контроль рассматривается как деятельность государственных органов и органов местного самоуправления по контролю за формированием, распределением, целевым и эффективным расходованием государственных финансовых ресурсов.

В гл. 26 последней редакции Бюджетного кодекса РФ хотя и отсутствует теоретическое определение понятия «государственный финансовый контроль», фактически деятельность государства в этой сфере сводится к контролю за законностью операций с бюджетными средствами и эффективностью использования бюджетных средств. Но при этом в ст. 270.1⁵ появляется «внутренний финансовый аудит», под которым понимается «разработка 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».

Функции же внешнего государственного аудита (контроля) в соответствии со специальным Федеральным законом «о Счетной палате

² См.: *Опенышев С.П.* Теоретические и методические основы оценки эффективности государственного финансового контроля // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации. 2001. № 1 (37). С. 35.

³ См.: *Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф., Соколова Э.Д.* Финансовое право в вопросах и ответах / под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2009. С. 41–42.

⁴ Указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации». В ст. 1 Указа, в частности, определялось, что «в Российской Федерации государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ».

⁵ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (в ред. Федерального закона от 23.07.2013 г. № 252-ФЗ). Гл. 26. Основы государственного (муниципального) финансового контроля / КонсультантПлюс, 1992–2014 / URL: http://www.consultant.ru/popular/budget/56_40.html#p6635.

РФ»⁶ передаются этому органу⁷. При этом в законе не формулируется определение самого понятия, но в соответствии со ст. 1 этого закона можно понять, что Счетной палате РФ как органу внешнего государственного аудита (контроля) передаются полномочия, возникающие в процессе осуществления контроля «порядка формирования, управления и распоряжения средствами федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов, федеральной собственностью (далее федеральные ресурсы) и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты»⁸.

Данная статья и есть попытка определиться по сути понятия «государственный аудит», поскольку разнообразие теоретических подходов по этому вопросу приводит не просто к смешению таких понятий, как «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит», но и к *реализации различных методик этих форм контроля*. А это приводит к «выпадению» этой сферы государственного аудита из единой системы государственного контроля.

Разумеется, в рамках одной статьи невозможно ответить на все возникающие здесь вопросы. Поэтому ниже будет предпринята попытка рассмотреть один, но чрезвычайно важный вопрос, — содержательные различия понятий «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит».

История вопроса

Институт государственного аудита играет существенную роль в экономике многих стран⁹, он является обязательным *элементом управления* государственными финансами и другими ресурсами общественного сектора экономики. Исходное определение аудита часто связывают с введением в экономический анализ понятия «экономической организации» и с развитием независимого финансового контроля в коммерческом секторе.

Впервые понятие организации как экономического феномена было использовано для построения своей теоретической концепции Альфредом Маршаллом. В дальнейшем экономисты обращались к понятию организации в основном на макроуровне (общественно-экономическая организация)¹⁰.

Отправной точкой для определения понятия «аудит» стало утверждение, что эффективность рынка и организации имеет различный механизм реализации.

⁶ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» / КонсультантПлюс, 1992–2014 / URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156927/.

⁷ Один из авторов статьи, будучи разработчиком новой редакции Закона «О Счетной палате РФ» непосредственно столкнулся с проблемой различных толкований этих понятий: при разработке законопроекта и последующего его прохождения так и не удалось найти приемлемой теоретической конструкции, разграничивающей понятия «государственный финансовый контроль» и «государственный аудит». В итоге было принято не совсем удачное и зафиксированное в окончательной редакции Закона решение, предполагающее по существу отождествление названных двух понятий.

⁸ Федеральный закон от 5 апреля 2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации».

⁹ Проблемы аудита получили освещение в трудах классиков теории аудита: Р.Х. Монтгомери, Л.Р. Дикси, Д. Робертсона, Э.А. Пренса, Дж. Лоббека, М.Б. Хирша, Ф.Л. Дефлиса, Г.Р. Дженника, В.М. Орейли, Э.А. Аренса.

¹⁰ С теоретической точки зрения *организация* — это система социальных отношений, ориентированная на достижение общих целей, обладающая собственными ресурсами, внутренней нормативной и статусной структурами, в рамках которых члены организации за соответствующее вознаграждение выполняют отведенные им функциональные роли.

Так, если рынок представляет собой *обезличенный* процесс обмена или передачи прав собственности, то организация — это *властное* распределение ресурсов, предпочтений и ценностных ориентиров внутри нее самой. Это порождает необходимость изучения способов экономической координации интересов собственника:

- с позиции рынка;
- с позиции непосредственного функционирования этой собственности в рамках организации (хозяйствующего субъекта).

Теоретические положения о необходимости подобного разграничения были сформулированы представителями неoinституционализма, согласно которым организация (фирма) является основной единицей, где принимаются экономические решения. Функционирование организации возможно только в рамках институционально оформленных прав собственности, представляющих собой санкционированные и признанные легитимными в обществе правила и механизмы осуществления властных полномочий над объектом собственности.

Но на процесс принятия решения влияет распределение не только прав собственности, но и экономической власти внутри организации. Предполагается, что до тех пор, пока собственник лично контролирует свою собственность в полной триаде полномочий (владения, распоряжения и пользования), его активы будут использоваться в соответствии с целями самого собственника.

По мере усложнения процесса хозяйствования объективно возникает проблема распределения полномочий прав собственности на те, которые закрепляются за самим собственником, и те, которые передаются им управляющему. Отделение собственника от управления означает, что в действительности происходит разделение собственности на несколько составляющих: за собственником компании остается функция владения, а за управляющими (особенно верхнего уровня) — функция распоряжения.

Соответственно существование организации, строящей свою *внутреннюю* деятельность на принципах, *отличных от рыночных*, в новой институциональной экономике рассматривается «как проблема выбора оптимальной формы контракта»¹¹. В рамках экономической теории прав собственности проблема контракта исследуется «потому, что в договоре находит реализацию фундаментальное право собственника на передачу (отчуждение) отдельных полномочий собственности»¹². Именно характерное для крупных корпораций отделение собственника от текущего управления неизбежно порождает конфликт интересов между собственниками и управляющими. Соответственно действия, которые должен предпринимать владелец в отношении своих прав собственности, чтобы обеспечить свое главенство в принятии решений и добиться их выполнения, и представляют собой совокупность процедур финансового контроля собственника. По существу это *контроль за движением его финансовых ресурсов*.

¹¹ Капелюшников Р.И. Экономическая теория прав собственности. М.: ИЭ АН СССР, 1990. С. 64.

¹² Гутцайт Е.М. Аудиторская проверка с позиций теорий принятия решения в условиях неопределенности // Аудиторские ведомости. 2001. № 8.

Дальнейшее развитие категория «финансовый контроль» получила в неoinституциональной теории «принципала — агента»¹³, где рассматривается проблема взаимодействия двух сторон (принципала и агента) в форме конфликта интересов¹⁴.

Выполняя задание собственника (принципала), экономический агент осуществляет хозяйственную деятельность исходя из личных интересов. При этом агент может действовать так, что функция полезности принципала не максимизируется, а иногда даже минимизируется. Напротив, принципал (собственник) пытается составить контракты таким образом, чтобы максимизировать свое благосостояние. Для этого он либо составляет контракт таким образом, чтобы агенту было выгодно максимизировать его прибыль, либо занимается мониторингом его действий.

В условиях агентских отношений информация между принципалом и агентом распределена асимметрично: агент располагает большим, чем принципал, объемом информации, что усиливает возможность его оппортунистического поведения.

Неизбежность различий в целевых установках и побудительных мотивах принципала и агента в процессе функционирования собственности нашла отражение в неoinституциональной концепции индивидуализированной собственности, которая обосновывает необходимость осуществления собственником контроля (как непосредственного, так и опосредованного) специально созданными для этого институтами.

Государственный финансовый контроль

В предшествующем разделе рассматривалась проблема конфликта интересов принципала и агента внутри организации. Но феномен конфликта интересов возникает и при функционировании хозяйственных организаций, *находящихся в государственной собственности*. В аспекте функционирования государственной собственности этот конфликт интересов реализуется через столкновение:

- интересов управляемого предприятия (принципала — носителя права государственной собственности), реализуемых через улучшение производственных показателей и получение прибыли;
- личных экономических (материальных) интересов менеджера (агента) предприятия государственной собственности.

Любой управляющий государственной собственностью является скорее чиновником, чем предпринимателем (в классическом понимании), даже если объект собственности участвует в коммерческой или производственной деятельности. Государством ему доверены лишь *права управления собственностью*.

¹³ Эта теория описывает установление агентских отношений между доверителем (principal, лат.), делегирующим некоторые права (например, право использования ресурса) агенту, обязанному в соответствии с формальным или неформальным контрактом представлять интересы доверителя в обмен на вознаграждение. В соответствии с теорией «принципала — агента» фирма представляет собой сеть долгосрочных двусторонних контрактов между собственниками ресурсов и центральным агентом, замещающих рынок продуктов и ресурсов.

¹⁴ См.: *Вольчик В.В.* Курс лекций по институциональной экономике. Ростов-на-Дону: РГУ, 2000. С. 69.

Действия подобного управляющего определяют две группы интересов.

Первая. Обслуживание интересов управляемого предприятия, улучшение производственных показателей и получение прибыли или, в крайнем случае, минимизация убытков (если работа предприятия не рассчитана на прибыль).

Вторая. Государственный менеджер не может избежать и влияния личных интересов, которые не всегда будут совпадать с интересами руководимого им предприятия.

Неизбежность конфликта выделенных интересов приводит к необходимости *внешних институтов контроля* (правил и механизмов), обеспечивающих минимизацию возникающих вследствие этого конфликта отрицательных эффектов. Более того, экономические интересы власти (собственника) и управляющего должны гармонично сочетаться в рамках системы прав собственности, существующей в самой хозяйственной организации. Эту функцию выполняет *институт внутреннего контроля*.

Но по мере экономического развития общества в целом и фирмы (организации), в частности, финансовый контроль со стороны собственника все более усложняется, охватывая все более широкие сферы и уровни взаимодействия. Соответственно и формируются определенные ниши этого контроля, которые концентрируются на определенных целевых установках.

Для общества в целом все более значимой становится целевая установка финансового контроля на повышение экономической отдачи (эффективности) собственности. Но для государства, призванного создать нормальную правовую среду, обеспечивать для всех собственников единые условия развития в рамках свободной конкуренции, формируется еще одна целевая установка финансового контроля — законность. Другими словами, любой собственник (в т.ч. государство) обязан осуществлять свою деятельность с соблюдением всех законодательных установок, а значит, возникает необходимость в рамках финансового контроля обеспечить контроль и за достоверностью (законностью) информации.

Строго говоря, обеспечение достоверности информации является задачей бухгалтерского учета, который служит основным источником информационного обеспечения для выполнения разных функций управления (в т.ч. контроля). Но информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, является только базой для информирования финансового контролера относительно достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации¹⁵.

Итак, резюмируя, можно утверждать, что *основными целевыми установками финансового контроля* (как внешнего, так и внутреннего) является проверка законности функционирования финансовых ресурсов, а также эффективности их расходования. Такой контроль со стороны государства не может, конечно, быть сплошным (т.е. охватывать все субъекты

¹⁵ Достоверность и полнота как основные критерии качества бухгалтерской отчетности формализованы. Однако Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России не имеет статуса нормативного документа, а бухгалтерский учет как профессиональная деятельность регулируется нормативными актами по бухгалтерскому учету, требования которых в качестве приоритетных качественных характеристик рассматривают достоверность и полноту.

собственности). Но он не может быть и точечным или выборочным, что ставит различные подконтрольные субъекты в неравное положение.

Иначе говоря, если конкретный орган государственного финансового контроля имеет полномочия проверять определенный хозяйствующий субъект, реализуя целевую установку такой проверки (необходимость оценить эффективность использования финансовых ресурсов), то контролю должны подвергаться все финансовые потоки, обеспечивающие достижение качественных показателей и характеризующие степень достижения определенных результатов (либо по конкретным статьям расходования государственных средств, либо в целом финансовые результаты хозяйствующего субъекта). Если какие-то финансовые потоки будут исключены из сферы финансового контроля, то, очевидно, результаты оценки эффективности их использования будут недостоверны.

Основываясь на логике предыдущих рассуждений, можно утверждать, что главной задачей внешнего государственного финансового контроля является *подготовка заключения* (в результате анализа, оценки, проверки) *о степени эффективного использования национальных финансовых ресурсов*, аккумулированных во всех сферах функционирования государственной собственности. Именно такая целевая установка работает на реализацию интересов государства как собственника общественных ресурсов — обеспечение динамичного роста качества жизненных условий населения и национальной безопасности страны. Соответственно объектом внешнего государственного финансового контроля становятся не только финансовые средства и имущество государства, но и экспертиза проектов нормативных правовых актов, экспертиза финансовых и иных результатов.

Задачей же внутреннего государственного финансового контроля является оценка (анализ, проверка) достижения тем или иным государственным органом прямых и конечных результатов, предусмотренных в стратегических и программных документах, обеспечивающих законность функционирования финансовых ресурсов и эффективность внутренних процессов организации деятельности государственных органов, по исполнению закрепленных за ними функций и повышению качества оказываемых ими услуг.

Иначе говоря, в целом финансовый контроль (как внешний, так и внутренний) должен охватывать все решения, приводящие к определенным финансовым операциям, и осуществлять меры общего назначения, призванные обеспечить достижение целей экономического развития страны. При этом целевые установки и задачи разных видов контроля не должны дублироваться и подменяться.

Как уже отмечалось, существующая сегодня в России законодательная база в сфере регулирования государственного финансового контроля не только не имеет четких теоретических трактовок сути понятий, но и по существу отождествляет (или смешивает) такие понятия, как «финансовый контроль» и «аудит».

Формально органами государственного аудита являются Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов Федерации и местного самоуправления. Однако в своей деятельности они, *дублируя задачи внешнего и внутреннего государственного финансового контроля*, не решают

главную задачу — предоставление всем заинтересованным лицам полной и достоверной информации, а также результатов анализа и объективных рекомендаций по обеспечению сохранности общественных ресурсов, с учетом возможных рисков.

Государственный финансовый контроль и государственный аудит

Логическим выводом из проведенного краткого анализа возникновения понятия «финансовый контроль» с позиций интересов собственников является то, что, прежде чем формулировать понятие «государственный аудит», следует определиться с тем, какие конкретно интересы субъектов экономики формируют необходимость осуществления этой формы контроля.

Конечно, со стороны собственника (в т.ч. государства) изначально доминируют интересы по обеспечению максимальной отдачи от вложенных средств, которые и реализуются в целевой установке финансового контроля на повышение эффективности использования финансовых ресурсов. Но по мере развития рыночных отношений все большее значение для собственника приобретает задача не только обеспечения отдачи от использования собственности, но и *обеспечение ее сохранности*, т.е. риск возможных потерь (в т.ч. полного банкротства) в зависимости от изменения ситуации во внешней рыночной среде. Эту задачу ни внешний, ни внутренний (государственный или корпоративный) финансовый контроль не решает. Более того, они и не должны ее решать, т.к., по сути, интересы «эффективности» и «сохранности» диаметрально противоположны. Компромисс между ними определяет *только собственник*, решая, какой аспект (часть) он контролирует с позиции повышения ее отдачи (эффективности), а какой — с позиции ее сохранности (защищенности).

Для оценки степени сохранности собственности в экономической среде формируется самостоятельный независимый институт, который может предоставить такую услугу собственнику. Это *и есть институт аудита*.

Если данный институт предоставляет услуги конкретному субъекту собственности (он может принадлежать как государственному, так и частному сектору) с позиции интересов общества, то эти услуги реализуются в форме государственного аудита. Если же этот институт предоставляет аналогичные услуги, но с позиции интересов частного собственника, то эти услуги реализуются как независимый аудит (при этом объектом аудита могут быть как органы государственной власти, так и конкретные хозяйственные организации независимо от формы собственности).

Таким образом, государственный аудит можно рассматривать как самостоятельную форму государственного финансового контроля, *имеющего целью* не вообще комплексную оценку результатов деятельности, а *оценку возможностей сохранности* (защищенности) *собственности*. В этом случае целевая установка института государственного аудита — обеспечение *сохранности* государственной собственности в процессе

ее эксплуатации — реализуется путем минимизации рисков формируемых как рыночными (внешними экономическими) факторами, так и факторами, обусловленными конфликтом интересов участников эксплуатации объектов государственной собственности (внутренними экономическими факторами).

В таком понимании содержание государственного аудита шире, чем государственного финансового контроля. Оно включает в себя контроль с позиции интересов общества за всеми решениями, приводящими к определенным финансовым операциям, повлекшим за собой определенные потери государственной собственности. По существу, государственный аудит является отдельным элементом (подсистемой) *общественного* финансового контроля со стороны государства: он выполняет свои специфические задачи и функционирует как самостоятельный независимый институт.

Иначе говоря, государственный финансовый контроль осуществляется с позиции государства как собственника вверенных ему ресурсов (казны) за законностью и эффективностью их использования, он дополняется государственным аудитом за сохранностью общественных ресурсов, который осуществляется уже с позиции интересов всего общества. Оба эти вида контроля включаются в общую систему общественного (публичного) финансового контроля.

Трактовка государственного аудита, как элемента системы внешнего, независимого публичного контроля по обеспечению сохранности общественных ресурсов, позволяет более четко структурировать институт государственной собственности.

Полагаем, что предложенный в статье подход не только «разводит» понятия «внешний государственный контроль» и «государственный аудит», но и закрепляет за ними *разные функциональные ниши* и инструменты контроля.

Как мы попытались доказать, государственный аудит нельзя противопоставлять системе государственного финансового контроля. Но также неверны попытки ограничить его рамками «внешнего государственного финансового контроля».

Между понятиями государственный «финансовый контроль» и «государственный аудит» нет никакой иерархической связи. Это по существу разные срезы (эшелоны) системы защиты государственных финансовых интересов.

Первым эшелоном (с определенной степенью условности) можно считать организацию достоверного, в соответствии с действующим законодательством, бухгалтерского (бюджетного, финансового, налогового, статистического) учета. Уровень достоверности и законность этого информационного поля определяет фундамент качественного осуществления защиты государственной собственности на других эшелонах.

Самостоятельной линией защиты государственных финансовых интересов можно считать систему внешнего и внутреннего государственного финансового контроля, обеспечивающую прежде всего повышение эффективности использования государственных финансовых ресурсов.

Государственный аудит является независимым институтом защиты государственной собственности, предоставляющим всем заинтересованным сторонам соответствующие рекомендации по обеспечению гарантий сохранности государственных финансовых ресурсов. Причем эти рекомендации строятся на риск ориентированном подходе к оценке той или иной конкретной ситуации и формируемой для каждого конкретного случая (ситуации) собственной системе рисков.

Институт государственного аудита, наделенный правом на независимую и самостоятельную оценку возможных рисков (потерь) в результате тех или иных действий органов власти, является, по сути, системой «раннего предупреждения» о возможных ошибках планирования, а также эксцессах исполнения финансовых планов государства. Его целевая установка, в отличие от целевой установки государственного финансового контроля, — защита интересов государственной собственности от возможных рисков. И реализуя эту задачу, он косвенно способствует повышению уровня законности и обоснованности государственных решений, а значит, обеспечивает стабильность финансовой системы в целом.

По существу, это — третья линия защиты государственных интересов как собственника финансовых ресурсов. В данном случае государственный аудит как самостоятельный независимый институт не решает задачи контроля эффективного использования государственных финансовых ресурсов или законности проведения финансовых операций. Все это неотъемлемые функции государственного внешнего и внутреннего финансового контроля.

Попытки закрепить эти функции за государственным аудитом приводят только к путанице понятий, бессмысленному дублированию функций внутри системы государственного финансового контроля. В конечном итоге, это не позволяет сформировать в государстве единую стройную систему общественного (публичного) финансового контроля.