

Виды публичного аудита

Аннотация. Статья посвящена изучению особенностей правового регулирования публичного аудита, осуществляемого Счетной палатой РФ и контрольно-счетными органами субъектов РФ и муниципальных образований. Публичный аудит является фундаментом для государственного и муниципального финансового контроля. В статье отражаются ключевые подходы повышения эффективности системы публичного управления, основные формы публичного аудита и их конкретное предназначение в целях развития государства, экономики, общества и конкретного человека. Отличия видов (форм) публичного аудита зависят от того, в отношении кого аудит осуществляется. В качестве субъектов могут выступать как публичные структуры (органы власти, бюджетные организации и т.д.), так и публично-частные образования (публично-правовые компании). В статье рассматриваются противоречия отдельных нормативных правовых актов БК РФ, что указывает на отсутствие единой системы финансово-правового регулирования данной области. Приведенная в статье классификация публичного аудита позволяет разграничить отдельные виды (формы) публичного аудита, увидеть их особенности реализации и задачи.

Ключевые слова: публичный аудит, государственный аудит, высший орган аудита, Счетная палата, бюджетные средства, внешний аудит, система публичного аудита, финансовый контроль, формы публичного аудита, контрольно-счетные органы.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.90.5.089-094

В настоящее время как в науке, так и на практике не существует единого подхода к определению понятия «публичный аудит». Связано это с тем, что термин «аудит» пришел в публичную сферу из частноправовых отношений. Важно понимать, что частноправовые конструкции не всегда можно в полной мере использовать в публичных правоотношениях. Так произошло и в отношении института аудита. Идея внедрения механизмов аудита

в сферу государственного и муниципального управления, заимствованная на западе, впервые начала реализовываться именно на базе Счетной палаты РФ. Этот подход активно начал реализовывать ее первый председатель — С. В. Степашин. Именно он опубликовал несколько фундаментальных работ на эту тему, посвященных государственному аудиту¹, конституционному аудиту² и т.д., которые стали теоретическим фундаментом для введения

¹ См.: Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. М. : Наука, 2008. 606 с.

² См.: Степашин С. В. Конституционный аудит. М. : Наука, 2006. 816 с.

© Пономаренко К. С., 2018

* Пономаренко Кирилл Сергеевич, аспирант кафедры финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)
p.kirill333@mail.ru
125993, Россия, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

в России системы публичного аудита, сначала на уровне Счетной палаты РФ, с плавным последующим переходом на уровень контрольно-счетных органов (далее — КСО) субъектов РФ и муниципальных образований, а затем и в систему исполнительной власти.

В науке также предлагается понимать под бюджетным аудитом «отдельное направление деятельности внешних органов государственного аудита (контроля), контрольно-счетных органов субъектов РФ и муниципальных образований и иных органов бюджетного контроля на всех уровнях публичной власти по анализу и оценке эффективности деятельности субъектов, участвующих в бюджетных правоотношениях, а также в иных публично-управленческих отношениях, связанных с реализацией бюджетной политики государства»³.

Важно отметить то, что *система публичного аудита способна существовать именно как дополнительная система, параллельная традиционному финансовому контролю*, а не как ее замена, и это принципиальный момент. Идея способности вытеснения публичным аудитом системы традиционного финансового контроля на государственном уровне, по мнению автора, не просто утопична, но даже опасна для государства.

По своей сути публичный аудит призван быть подспорьем для государственного и муниципального финансового контроля, так как именно он позволяет внедрять в государственное и муниципальное управление новые формы деятельности, направленные на повышение эффективности как управления в целом, так и процесса принятия конкретных управленческих решений.

Понимание важности возникновения новых подходов к повышению эффективности системы публичного управления — это тот резерв, который позволит более успешно развиваться и государству, и экономике, и обществу, а в конечном итоге — и конкретному человеку.

Изначально планировалось, что публичный аудит будет прерогативой Счетной палаты РФ.

Однако в соответствии с действующим законодательством полномочиями по осуществлению публичного аудита наделяются и органы исполнительной власти.

В этой связи видится необходимым систематизация видов и форм публичного аудита в России. Попытка классификации видов (форм) публичного аудита, исходя из современного законодательства РФ, представлена в данной работе.

Публичный аудит фактически, как уже отмечалось, подразделяется на несколько форм, каждая из которых имеет свое предназначение.

Внешний публичный аудит. Это форма, реализуемая Счетной палатой РФ, КСО субъектов РФ и муниципальных образований, это наиболее универсальная форма, так как она обособлена от непосредственных участников бюджетного процесса и позволяет добиться максимальной независимости, что имеет ключевое значение с точки зрения эффективности публичного аудита.

Внешний публичный аудит реализуется исключительно органами, формально или напрямую относящимися к законодательной власти. Иные контрольные структуры в системе исполнительной власти, даже существующие в судебной системе, не относятся к органам внешнего финансового аудита.

Вертикально органы внешнего публичного аудита представлены на федеральном уровне только Счетной палатой РФ, на региональном уровне — в виде КСО субъектов РФ (созданы во всех субъектах РФ), на местном уровне — КСО муниципальных образований (созданы в значительном количестве муниципальных образований).

Внутренний публичный аудит в судебной системе. Так как в судебной системе расходуются бюджетные средства, в отношении них также проводится аудит и контроль. Внешний публичный контроль в данном случае осуществляет Счетная палата РФ, а вот внутренний аудит и контроль — Контрольно-ревизионное управление Судебного департамента при Верховном Суде РФ и контрольно-ревизионные отделы управлений Судебного департамента в субъ-

³ Лагутин И. Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2014. С. 14—15.

ектах РФ, так как именно Судебный департамент для значительной части судов выступает в качестве главного распорядителя бюджетных средств. При этом контроль и аудит относятся как к стадиям бюджетного процесса⁴, так и к организации системы государственных закупок для судебной системы РФ⁵.

Внутренний публичный аудит в системе исполнительной власти РФ. Это наиболее разветвленная и многосоставная часть системы публичного аудита РФ.

Стоит отметить, что в ст. 160.2-1 БК РФ определяются бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств (далее — ГРБС), доходов бюджета, источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита. Так, стоит отметить, что ГРБС осуществляет контроль составления, исполнения бюджета, а также составления бюджетной отчетности как внутри самого ГРБС, так и в отношении подведомственных ему учреждений. Особо в ст. 160.2-1 БК РФ отмечается, что к контролю расходов относится внутренний контроль расходов на закупку товаров, работ и услуг, в том числе и в отношении подведомственных учреждений. Стоит отметить, что наличие такого полномочия у ГРБС влечет за собой контроль реализации данного полномочия со стороны Прокуратуры РФ в порядке надзора за государственными органами, что требует правильного оформления ГРБС контрольных мероприятий внутреннего контроля. Так, в структуре ГРБС должны быть назначены специальные должностные лица, ответственные за реализацию данного полномочия, которые назначаются приказом ГРБС. Более того, существует практика передачи данного полномочия,

например, казенным учреждениям, подведомственным ГРБС, что, по мнению автора, не совсем правильно.

Более того, ст. 100 «Ведомственный контроль в сфере закупок» Федерального закона от 05.04.2013 № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» (далее — Федеральный закон № 44-ФЗ) предусматривается обязанность осуществления ведомственного контроля в сфере закупок в отношении подведомственных учреждений.

В этой связи не совсем понятно, чем отличается внутренний финансовый контроль расходов на закупку, предусмотренный 160.2-1 БК РФ, и ведомственный контроль в сфере закупок, предусмотренный ст. 100 Федерального закона № 44-ФЗ, при условии, что данные полномочия должен осуществлять один и тот же ГРБС в отношении своих подведомственных учреждений. Стоит отметить, что контроль по ст. 160.2-1 БК РФ предусматривает контроль закупок и внутри самого ГРБС, следовательно, этот вид контроля шире, чем тот, который ГРБС осуществляет по Федеральному закону № 44-ФЗ, так как данный контроль распространяется «в отношении подведомственных им заказчиков».

Второй отличительной особенностью данных видов контроля является их содержательная составляющая. Так, контроль по Федеральному закону № 44-ФЗ главным образом направлен на проверку конкурсных процедур, выполняемых подведомственными учреждениями, их контрактными службами, контрактными управляющими, а также членами комиссий по осуществлению закупок. Содержательно данный контроль включает в себя проверку: соблюдения ограничений и запретов в сфере закупок, необходимых

⁴ Приказ Судебного департамента при Верховном Суде РФ от 27.07.2015 № 189 (в ред. от 28.06.2016) «Об организации внутреннего финансового аудита и ведомственного финансового контроля за осуществлением финансово-хозяйственной деятельности, направленной на организационное обеспечение деятельности судов, а также финансово-хозяйственной деятельности в системе Судебного департамента» // Бюллетень актов по судебной системе. 2016. № 9.

⁵ Приказ Судебного департамента при Верховном Суде РФ от 27.12.2013 № 262 «Об утверждении Инструкции о порядке осуществления закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных нужд в Судебном департаменте при Верховном Суде Российской Федерации» // Бюллетень актов по судебной системе. 2014. № 7.

требований о нормировании, по определению поставщика, преимуществ отдельных участников торгов (организаций инвалидов, субъектов малого предпринимательства, социально ориентированных некоммерческих организаций), соответствия требований товара, выполненной работы или оказанной услуги, документов, необходимых при проведении закупок, и т.д.

Внутренний же контроль по ст. 160.2-1 БК РФ направлен в первую очередь на выявление законности действий ГРБС и ему подведомственных учреждений при осуществлении закупок, их целевого значения (должны быть существенны по нужному направлению), завышения цены в результате торгов, выполнения по факту работы или услуги и т.д. Так, например, проводится конкурс на поставку ГСМ для ГРБС в начале года на календарный год, и побеждает в конкурсе организация, которая предложила наименьшую цену, но последняя при этом существенно выше цены, действующей в момент заключения контракта; связано это с тем, что договор заключается на календарный год и цена по нему не меняется в течение всего года. Следовательно, в цену закладывается возможное подорожание бензина в течение года; произойдет это или нет, значения не имеет, так как поставка будет осуществляться по цене контракта. Предметом же аудита может стать эффективность произведенных расходов.

По мнению автора, с одной стороны, документально у ГРБС должны быть отдельные локальные акты о создании комиссии, а также план и иные предусмотренные законодательством документы отдельно на проведение ведомственного контроля в сфере закупок (по ст. 100 Федерального закона № 44-ФЗ) и отдельно на проведение внутреннего финансового контроля (по ст. 160.2-1 БК РФ), где должно быть его направление и запланированы контрольные мероприятия в сфере закупок. В то же время в рамках реализации внутреннего финансового контроля по ст. 160.2-1 БК РФ проверяется *соблюдение правил и процедур*, предусмотренных «бюджетным законодательством РФ, иными нормативными правовыми актами». К «иным нормативным правовым актам» как раз мож-

но отнести Федеральный закон № 44-ФЗ, так как именно он напрямую связан с бюджетным законодательством, следовательно, в рамках внутреннего финансового контроля можно проверять и то, что предусмотрено ст. 100 Федерального закона № 44-ФЗ. Это позволяет два данных вида контроля объединить в один, что с технической точки зрения правильнее, так как уменьшается документооборот. Более того, это унифицирует контрольные полномочия ГРБС, позволяя реализовывать их по единому плану.

В пункте 5 ст. 160.2-1 БК РФ установлена отсылочная норма, закрепляющая обязанность органов исполнительной власти всех уровней власти разрабатывать и принимать специальные нормативные правовые акты, в которых должен содержаться порядок проведения внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита на конкретном уровне власти. На федеральном уровне — это постановление Правительства РФ, на региональном и местном — акт исполнительной власти субъекта РФ, исполнительно-распорядительной власти муниципального образования соответственно.

На федеральном уровне таким актом является постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 (в ред. от 23.04.2016) «Об утверждении Правил осуществления главными распорядителями (распорядителями) средств федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) доходов федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации), главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита федерального бюджета (бюджета государственного внебюджетного фонда Российской Федерации) внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита и о внесении изменения в пункт 1 Правил осуществления ведомственного контроля в сфере закупок для обеспечения федеральных нужд, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 89»⁶.

⁶ СЗ РФ. 24.03.2014. № 12. Ст. 1290.

В данном постановлении даются определения понятий «внутренний финансовый контроль» (далее — ВФК) и «внутренний финансовый аудит» (далее — ВФА). Так, под ВФК понимается деятельность, «осуществляемая руководителями (заместителями руководителей), иными должностными лицами ГРБС, администратора бюджетных средств, по проверке законности организации и выполнения внутренних процедур составления и исполнения бюджета, ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности» (п. 2 разд. II «Осуществление внутреннего финансового контроля» постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 193).

Под ВФА понимается деятельность, осуществляемая структурными подразделениями и (или) уполномоченными должностными лицами, работниками ГРБС, администраторов бюджетных средств (являющихся субъектами ВФА), наделенными полномочиями по осуществлению ВФА, на основе функциональной независимости (п. 28 разд. III «Осуществление внутреннего финансового аудита» постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 193).

Целями ВФА «являются: а) оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности; б) подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов РФ; в) подготовка предложений о повышении экономности и результативности использования бюджетных средств» (п. 29 разд. III постановления Правительства РФ от 17.03.2014 № 193).

Большинство региональных нормативных правовых актов содержательно почти полностью повторяют постановление Правительства РФ от 17.03.2014 № 193 только в привязке к конкретному субъекту РФ. В качестве примера можно привести постановление Правительства

Тверской области от 24.03.2015 № 127-пп, постановление Администрации Курской области от 23.06.2014 № 384-па и др.

В указанных актах также определяются основные направления ВФК и ВФА, полномочия должностных лиц, их осуществляющих, контрольные действия (проверка оформления документов, подтверждение операций, сверка данных, сбор, анализ и оценка информации), способы проведения контрольных действий и т.д.

Внутренний аудит публично-правовых компаний. Это новое направление в ВФА, так как напрямую оно не относится к системе государственного и муниципального управления. В соответствии с требованиями Международного стандарта аудита 610 «Использование работы внутренних аудиторов»⁷ (пересмотрен в 2013 г.) в организациях помимо внешнего аудита необходимо проводить и внутренний аудит. Так, например, в соответствии с ч. 11 и 12 п. 2 ст. 32 Закона РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» лицензия выдается при условии, если в организации, помимо всего прочего, имеются: «11) сведения о внутреннем аудиторе, руководителе службы внутреннего аудита соискателя лицензии с приложением документов, подтверждающих их соответствие установленным квалификационным и иным требованиям; 12) положение о внутреннем аудите»⁸. Также службы внутреннего аудита или должностные лица, отвечающие за него, должны быть в государственных и муниципальных унитарных предприятиях.

Подводя итог, можно заключить, что в настоящее время публичный аудит реализуется Счетной палатой РФ и КСО субъектов РФ и муниципальных образований, которые можно отнести к законодательной (представительной) власти государства, а также органами исполнительной власти. Также отличия видов (форм) публичного аудита зависят от того, в отношении кого аудит осуществляется. Так, в качестве субъектов могут выступать как публичные структуры (органы

⁷ Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.

⁸ См.: Пешкова Х. В., Бондарева Э. С., Лысенко Т. И., Митричев И. А. Комментарий к Федеральному закону от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (постатейный) // СПС «КонсультантПлюс».

власти, бюджетные организации и т.д.), так и публично-частные образования (публично-правовые компании). В целом классификация публичного аудита позволяет разграничить отдельные виды (формы) публичного аудита, увидеть их особенности реализации и задачи.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Лагутин И. Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-правовое регулирование : дис. ... д-ра юрид. наук. — М., 2014. — 471 с.
2. Пешкова Х. В., Бондарева Э. С., Лысенко Т. И., Митричев И. А. Комментарий к Федеральному закону от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации» (постатейный) // СПС «КонсультантПлюс».
3. Степашин С. В. Государственный аудит и экономика будущего. — М. : Наука, 2008. — 606 с.
4. Степашин С. В. Конституционный аудит. — М. : Наука, 2006. — 816 с.

Материал поступил в редакцию 30 августа 2017 г.

TYPES OF PUBLIC AUDIT

PONOMARENKO Kirill Sergeevich — Postgraduate Student of the Department of Financial Law of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
 p.kirill333@mail.ru; stella.vasiliadi@yandex.ru
 125993, Russia, Moscow, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, d. 9

Abstract. *The article is devoted to the study of peculiarities of the legal regulation of public audit carried out by the Audit Chamber of the Russian Federation and auditing bodies of constituent entities of the Russian Federation and municipalities. Public audit forms the basis for state and municipal financial control. The article reflects key approaches to improving the effectiveness of the public administration system, main forms of public audit and their specific objectives in the context of the development of the state, economy, society and the individual. Differences in the types (forms) of public audit depend on at what entity the audit is aimed. Public bodies (authorities, budget organizations, etc.) and public-private entities (public-law companies) can be subjects to state audit. The article discusses contradictions of certain normative legal acts of the RF Budget Code, which indicates the absence of a unified system of financial and legal regulation of this area. The article provides for the classification of types of public audit that makes it possible to distinguish between separate types (forms) of public audit and to see their particular implementation and tasks.*

Keywords: *public audit, state audit, supreme audit body, Audit Chamber, budget funds, external audit, public audit system, financial control, public audit forms, control and accounting bodies.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Lagutin I. B. Sistemnost' byudzhnogo kontrolya i byudzhnogo audita v Rossiyskoy Federatsii: finansovopravovoe regulirovanie : dis. d-ra yurid. nauk. — М., 2014. — 471 s.
2. Peshkova Kh. V., Bondareva E. S., Lysenko T. I., Mitrichev I. A. Kommentariy k Federal'nomu zakonu ot 29 noyabrya 2010 g. № 326-FZ «Ob obyazatel'nom meditsinskom strakhovanii v Rossiyskoy Federatsii» (postateyniy) // SPS «Konsul'tantPlyus».
3. Stepashin S. V. Gosudarstvenniy audit i ekonomika budushchego. — М. : Nauka, 2008. — 606 s.
4. Stepashin S. V. Konstitutsionniy audit. — М. : Nauka, 2006. — 816 s.