Лукин Андрей Геннадьевич. Развитие теоретических и организационных основ финансового контроля в интересах заинтересованного пользователя в Российской Федерации: диссертация ... доктора Экономических наук: 08.00.10 / Лукин Андрей Геннадьевич;[Место защиты: ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет»], 2018.- 346 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1 Развитие теоретических взглядов на сущность финансового контроля 23**

1.1 Финансовый контроль как категория финансовых отношений 23

1.2 Понятие, функции и классификация заинтересованного пользователя как категории финансового контроля 52

1.3 Развитие теоретических взглядов на формулировку функций, классификацию видов и организацию финансового контроля 69

**Глава 2 Реализация заинтересованным пользователем системного подхода к организации финансового контроля 95**

2.1 Совершенствование методов формирования системы финансового контроля на микроэкономическом уровне 95

2.2 Построение моделей осуществления контрольной деятельности в организации 114

2.3 Формирование заинтересованным пользователем системы реализации информации, полученной в ходе контрольной деятельности, в целях повышения эффективности финансового контроля 135

**Глава 3 Анализ современных подходов к организации и осуществлению финансового контроля за использованием государственных бюджетных средств 154**

3.1 Особенности формирования интереса заинтересованного пользователя при организации финансового контроля за использованием государственных бюджетных средств 154

3.2 Развитие макроэкономических подходов к построению моделей государственного финансового контроля за рубежом 168

3.3 Исследование причин негативных явлений в государственном бюджетном контроле в Российской Федерации на основе положений концепции заинтересованного пользователя 185

**Глава 4 Формирование современной системы государственного бюджетного контроля в Российской Федерации 206**

4.1 Предпосылки реформирования государственного бюджетного контроля в Российской Федерации 206

4.2 Формирование модели внешнего государственного бюджетного контроля 231

4.3 Организация внутреннего бюджетного контроля и разграничение полномочий между внешним и внутренним государственным бюджетным контролем 246

Заключение 266

Список сокращений 272

Список литературы 273

Приложения

Приложение А. Формулировки целей и задач финансового контроля в научной литературе 305

Приложение Б. Методика определения эффективности финансового контроля на основе выбора между организацией собственной службы финансового контроля (аудита) и привлечением коммерческой аудиторской фирмы и пример расчета рейтинга 306

Приложение В. Полномочия Счетной палаты Российской Федерации 312

Приложение Г. Эволюция полномочий Министерства финансов Российской Федерации и главных распорядителей бюджетных средств, установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации, по организации и осуществлению государственного финансового контроля 314

Приложение Д. Бюджетные полномочия Счетной палаты и Росфиннадзора по осуществлению бюджетного контроля 316

Приложение Е. Итоги деятельности Счетной палаты Российской Федерации и Росфиннадзора при проведении контроля использования средств федерального бюджета за 2010-2015 гг. 318

Приложение Ж. Эволюция мер принуждения за нарушения бюджетного законодательства 319

Приложение З. Концепция реформирования системы государственного бюджетного контроля в Российской Федерации (проект) 320

* [Финансовый контроль как категория финансовых отношений](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-teoreticheskih-i-organizacionnyh-osnov-finansovogo-kontrolja-v-interesah.html#7729111)
* [Построение моделей осуществления контрольной деятельности в организации](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-teoreticheskih-i-organizacionnyh-osnov-finansovogo-kontrolja-v-interesah.html#7729112)
* [Развитие макроэкономических подходов к построению моделей государственного финансового контроля за рубежом](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-teoreticheskih-i-organizacionnyh-osnov-finansovogo-kontrolja-v-interesah.html#7729113)
* [Формирование модели внешнего государственного бюджетного контроля](http://www.dslib.net/finansy/razvitie-teoreticheskih-i-organizacionnyh-osnov-finansovogo-kontrolja-v-interesah.html#7729114)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.** Финансовые отношения, будучи связанными с распределением денежных средств, пронизывают всю систему экономических отношений и в значительной мере воздействуют на общественные отношения. Эффективность использования финансовых ресурсов оказывает непосредственное влияние на результаты деятельности хозяйствующих субъектов и органов государственного и муниципального управления. Целевой и рациональный характер финансовых ресурсов достигается, в числе прочего, в процессе контроля за законностью и целесообразностью финансовых операций, т.е. в ходе финансового контроля. В связи с этим контроль за процессом движения денег и соответствующими экономическими отношениями является неотъемлемым элементом системы финансового управления.

В той или иной форме финансовый контроль имел место на различных этапах экономической истории России. В Российской империи теоретической основой его осуществления были положения по организации бухгалтерского учета и ведению учетных документов. В СССР, преемником которого стала Российская Федерация, была разработана теория народнохозяйственного контроля, базирующаяся на концепции всенародной собственности на средства производства и на принципе народного контроля. Однако по ряду положений данная система была неприемлема для иных социально-экономических отношений, при которых наряду с общественной собственностью существует частная, а финансовый контроль является профессиональной деятельностью, а не общественной нагрузкой.

Для Российской Федерации, как рыночного государства, основу организации финансового контроля составляет теория аудита. За время своего существования она стала теорией, отличающейся стройностью, логичностью, гибкостью и творческим подходом, при этом широко используются методы стандартизации и систематизации. Однако аудит так и остался теорией для частных (независимых) контролирующих органов, представляющих собой внешние по отношению к собственнику финансовых ресурсов органы контроля. Несмотря на то, что методология аудита имеет давнюю историю развития и значительный опыт применения, на современном этапе она не полностью удовлетворяет потребности субъектов управления. Как показывает практика, начиная с 60-х гг. ХХ столетия растет число претензий корпоративных структур и государственных органов к качеству аудиторских услуг. Необходима реализация синтетического подхода в процессе научного осмысления финансового контроля и аудита.

В настоящее время отсутствует единое понимание сущности такого экономического явления, как финансовый контроль. Отдельные научные теории, касающиеся данной проблемы, не столько дополняют, сколько соперничают и даже противоречат друг другу, что препятствует развитию целостной теории финансового контроля.

**Степень разработанности темы исследования.** Изучение проблем финансового контроля, в том числе государственного, в настоящее время можно разделить на несколько фактически изолированных друг от друга направлений.

За рубежом основу исследований в области финансового контроля составляет изучение вопросов организации и осуществления аудиторской деятельности. Вопросами методологии проведения финансового контроля и аудита занимались зарубежные ученые Р. Адамс, Э. Аренс, Р. Додж, Д. Ирвин, Дж. Лоббек, Дж. Робертсон и др. Теоретические положения теории финансового контроля в Российской Федерации рассматриваются в основном в рамках теории финансов или финансового менеджмента в трудах А.Ю. Волкова, А.Г. Грязновой, Г.Б. Поляка и др. Проблемам методологии финансового контроля и аудита посвящены работы М.А. Азарской, В.Г. Белолипецкого, В.В. Бурцева, Т.Е. Гварлиа-ни, Е.Ю. Грачёвой, О.А. Мироновой, В.М. Родионовой и др. Вопросы, связанные с правовым обеспечением организации и осуществления финансового контроля, освещали в своих трудах А.Н. Козырин, В.М. Ман-дрица, JI.H. Овсянников, B.И. Шлейников, А.А. Ябулганов и др.

Среди исследований в сфере финансового контроля выделяются работы по проблематике, касающейся государственного финансового контроля (ГФК). За рубежом ГФК связывают в основном с проблемами государственного управления, парламентаризма и федерализма. Вопросы его организации и осуществления затрагивали в своих работах С. Брей-ден, Ричард А. Масгрейв и Пеги Б. Масгрейв, Д. Родрик, П. Самуэльсон, Дж. Сандкуист, Дж. Филипс, Х. Хэвенс и др. В России ГФК рассматривают как отдельное явление. Исследования по этой тематике проводили В.В. Бурцев, А.Я. Быстряков, Е.Ю. Грачёва, Т.В. Муравлёва, Л.A. Муравьёва, Т.Г. Нестеренко, В.Г. Пансков, С.О. Погосян, М.В. Романовский, Н.М. Сабитова, С.В. Степашин, П.В. Черноморд, С.В. Шкодинский, С.О. Шохин, Т.И. Яшина и др. При проведении исследований в области ГФК почти невостребованными остаются положения и практика теории народнохозяйственного контроля, которую разрабатывали в СССР такие ученые, как A.M. Александров, Д.А. Аллахвердян, И.А. Белобжецкий, Э.А. Вознесенский, Н.А. Ковалёва и др. И совсем забытыми оказались труды по исследованию государственного финансового контроля русских ученых конца

XIX - начала XX в. Н.Я. Алышевского, И.И. Блеха, Г.А. Вацуро, З. Евзли-на, А.П. Иванова (Опального), Д.С. Львова и др.

Еще одним самостоятельным направлением исследований является изучение международного опыта организации и осуществления, прежде всего, аудита, а также вопросов организации ГФК за рубежом. Этой проблеме посвятили свои работы С.А. Агапцов, Р.Е. Артюхин, Н.М. Гусева, В.А. Парыгина, С.Е. Прокофьев, Н.Ю. Трещетенкова, С.В. Шко-динский и др.

Многие ученые, в числе которых В.В. Бурцев, О.В. Владимирова, О.Г. Геймур, С.В. Степашин, А.А. Ябулганов, обращали свое внимание на историю развития финансового контроля, особенно государственного, в Российской Федерации.

Однако следует отметить, что выводы и научные результаты по каждому направлению исследований мало востребованы и практически никак не влияют на развитие научной мысли по другим направлениям, даже если ими занимались одни и те же ученые. В практике организации и осуществления государственного финансового контроля, так же как и в научных исследованиях, отсутствует системный подход, позволяющий рассмотреть проблему в целом на уровне теории. Ученые и практические работники делают попытки разрешить отдельные проблемы без изменения подходов к идеологии финансового контроля как на макро-, так и на микроэкономическом уровне, особенно при осуществлении ГФК в сфере бюджетных отношений.

**Цель диссертационной работы** состоит в комплексном, объединяющем достижения в основных направлениях научной мысли развитии теории финансового контроля, теоретико-прикладном решении проблем повышения эффективности и результативности осуществления финансового контроля на микро- и макроэкономическом уровне, базирующегося на реализации интереса пользователя, непосредственно заинтересованного в информации финансового контроля (заинтересованного пользователя), как основного потребителя информации, полученной в результате финансового контроля, а также в разработке на этой основе концепции реформирования ГФК в сфере бюджетных отношений в Российской Федерации.

Для достижения указанной цели необходимо было решение следующих научных и практических **задач**:

1) интегрировать важнейшие выводы по различным направлениям исследований финансового контроля и аудита в единую теорию**,** позволяющую применять ее для разработки методологии организации и осуществления финансового контроля как на микро-, так и на макроэкономическом уровне. Для этого:

опираясь на исследование сущности финансового контроля, через рассмотрение его характеристик дать определение финансовому контролю как категории финансовых отношений, уточнить его функции;

раскрыть сущность и сформулировать функции таких категорий финансового контроля, как «пользователь, непосредственно заинтересованный в информации финансового контроля» («заинтересованный пользователь») и «контрольная деятельность»;

обобщив предлагаемые современной наукой варианты целеполага-ния и формулировки задач финансового контроля, сформулировать с точки зрения заинтересованного пользователя подходы к выстраиванию стратегии финансового контроля, выделить этапы его осуществления;

рассмотреть с позиций заинтересованного пользователя внутреннюю структуру сущности финансового контроля через классификацию его видов;

2) разработать методологию построения заинтересованным пользо  
вателем системы финансового контроля на микроэкономическом уровне.  
Для этого:

определить состав взаимосвязанных элементов системы финансового контроля, постулаты и принципы ее построения;

создать информационные модели различных вариантов организации системы финансового контроля в зависимости от принятой в организации структуры управления;

классифицировать меры, применяемые по результатам осуществления финансового контроля, и рассмотреть варианты механизма реализации информации финансового контроля;

- изучить вопрос определения результата финансового контроля,  
предложить методику оценки его эффективности;

3) провести анализ современных взглядов на организацию ГФК в  
сфере бюджетных отношений с позиций заинтересованного пользовате  
ля. Для этого:

выявить и обосновать особенности организации и осуществления ГФК, отличающие его от организации финансового контроля в частном секторе;

систематизировать международный опыт организации ГФК, а также опыт организации и осуществления народно-хозяйственного контроля в СССР в целях дополнения положений теории финансового контроля применительно к ГФК;

проанализировать современное состояние ГФК в Российской Федерации в сфере бюджетных отношений, преемственность его и использование им исторического опыта отечественного ГФК и рекомендаций международного сообщества;

4) разработать концепцию реформирования ГФК за использованием государственных финансовых ресурсов на основе изменения его идеологии и создания системы государственного бюджетного контроля. Для этого:

предложить теоретические основы организации системы государственного бюджетного контроля, основанные на реализации интереса заинтересованного пользователя применительно к сектору государственного управления, с использованием отечественного и международного опыта;

смоделировать различные варианты организации государственного бюджетного контроля, как внешнего, так и внутреннего;

сформулировать основные положения Концепции реформирования ГФК и создания системы государственного бюджетного контроля в Российской Федерации на современном этапе.

**Научная новизна исследования** заключается в создании новой парадигмы в отечественной теории финансового контроля через рассмотрение его как категории финансовых отношений, в разработке теоретической концепции заинтересованного пользователя как категории финансового контроля, в формировании методологии построения заинтересованным пользователем системы финансового контроля и оценки эффективности ее функционирования, в применении концепции заинтересованного пользователя в целях повышения эффективности финансового контроля на примере разработки концепции реформирования ГФК в сфере бюджетных отношений в Российской Федерации.

Основные научные результаты исследования получены лично автором, их научная новизна состоит в следующем:

1. Обосновано, что сущность финансового контроля в качестве категории финансовых отношений раскрывается через совокупность характеристик, представляющих его как область научных и специальных знаний, как элемент системы управления, как особый вид практической деятельности и как информационную систему, используемую в целях управления.
2. Обоснована необходимость рассмотрения понятия контрольной деятельности как категории финансового контроля, раскрыта ее сущность. На этой базе сформулированы понятия финансового контроля, контрольной деятельности, субъектов и объектов контрольной деятельности и финансового контроля.
3. Доказано, что в качестве основы организации и проведения финансового контроля выступает интерес собственника (наемного руководителя, наделенного соответствующими полномочиями по управлению

своим имуществом), который фактически осуществляет этот контроль, получая информацию, в том числе от созданных им специализированных органов контроля. В связи с этим в теорию финансового контроля введено понятие заинтересованного пользователя как категории финансового контроля, даны его определение, классификация, описаны его функции, обосновано существование социально-экономического института заинтересованного пользователя.

1. Уточнены функции финансового контроля, к которым отнесены регламентирующая, предотвращающая и информационная; предложены подходы к формулировке целей и задач финансового контроля в организации, основанные на интересе заинтересованного пользователя; переработана классификация финансового контроля путем изменения признаков для группировки видов финансового контроля и их характеристики по этим же основаниям.
2. Установлено, что предварительный, текущий и последующий контроль - это не виды или формы финансового контроля, а его этапы, каждый из которых несет свою функциональную нагрузку, исключение любого из них ведет к снижению эффективности осуществления финансового контроля.
3. Обосновано, что структура системы финансового контроля должна состоять из четырех взаимосвязанных элементов: интереса заинтересованного пользователя, принципов организации системы, модели организации системы и механизмов реализации информации, полученной в ходе контрольной деятельности. В связи с этим: а) доказано, что наиболее удобной формой выражения интереса заинтересованного пользователя выступают постулаты, которые являются основой для формулировки принципов создаваемой системы финансового контроля; б) построены информационные модели различных вариантов организации системы финансового контроля в зависимости от выбранной на предприятии и в организации структуры управления; в) проанализированы и классифицированы мероприятия по реагированию на информацию финансового контроля и предложены варианты создания на их основе механизма реализации информации, предоставленной в результате контрольной деятельности.
4. Установлено, что современные подходы к оценке результативности финансового контроля основаны только на попытках оценки результатов контрольной деятельности, что нарушает органическую взаимосвязь системы финансового контроля с другими системами управления и не позволяет увязать результаты деятельности заинтересованного пользователя по осуществлению финансового контроля с общими итогами

экономической и финансовой деятельности субъекта хозяйствования. В связи с этим: а) результат финансового контроля, осуществляемого заинтересованным пользователем, предложено оценивать по степени влияния его на общие экономические и финансовые результаты деятельности; б) результат контрольной деятельности, осуществляемой как заинтересованным пользователем, так и специально созданными для этих целей органами (подразделениями), - по степени достоверности, своевременности и полноты получаемой ими информации; в) в целях оценки достоверности, своевременности и полноты информации, представляемой по результатам контрольной деятельности, разработана методика контроля качества контрольной деятельности; г) разработана методика оценки экономичности контрольной деятельности, основанная на оценке затрат, связанных с ее осуществлением при применении различных видов финансового контроля (внутренний контроль, привлечение аудиторской организации и т.д.), при условии уверенности заинтересованного пользователя в информации, поставляемой с их помощью.

1. На основании вывода, что финансовый контроль есть категория финансовых отношений, доказано: в основе методологии организации и осуществления ГФК действуют те же категории, принципы и методы, что и в частном секторе, с учетом особенностей государственного финансового управления. В этой связи: а) сформулированы особенности ГФК, отличающие методологию его организации от методологии организации финансового контроля, осуществляемого в частном секторе; б) обоснована необходимость введения в научный оборот понятия государственного бюджетного контроля как государственного финансового контроля, осуществляемого в сфере бюджетных отношений.
2. Систематизированы международный опыт организации ГФК и опыт организации и осуществления народно-хозяйственного контроля в СССР с учетом концепции заинтересованного пользователя, на основании чего сделан вывод о том, что пользователем, непосредственно заинтересованным в информации ГФК, выступает общество, делегирующее эти полномочия той ветви власти, которая наделена полномочиями реального воздействия на деятельность исполнительной власти, как правило, - народному представительству.

10. Выявлены основные факторы, замедляющие развитие теории и  
практики ГФК в сфере бюджетных отношений в Российской Федерации.  
К ним отнесены:

- постепенное снижение в Российской Федерации интереса заинтересованного пользователя к информации государственного бюджетного контроля на всех уровнях, вплоть до полного его исчезновения, что сни-

жает авторитет, а значит, и результативность деятельности органов, осуществляющих государственный бюджетный контроль, и эффективность ГФК в целом;

отказ от восприятия отечественного опыта и международных рекомендаций в части создания системы ГФК, возглавляемой высшим контрольным органом, что привело к созданию большого количества органов государственного бюджетного контроля, действующих разрозненно и бессистемно, но при этом дублирующих функции друг друга;

сосредоточение интереса государства к информации ГФК в сфере бюджетных отношений исключительно на соблюдении бюджетного процесса и, как следствие, отсутствие интереса к оценке и контролю эффективности и результативности бюджетных расходов;

подчинение бюджетного планирования и исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации правилам бюджетного учета, что не позволяет разделить полномочия органов государственного бюджетного контроля, созданных различными ветвями власти и различными ведомствами, и заставляет их дублировать функции друг друга, а также исключает возможности контроля и оценки эффективности и результативности бюджетных расходов.

11. Разработаны теоретические и организационные основы построе  
ния системы государственного бюджетного контроля, базирующиеся на  
положениях теории финансового контроля применительно к сектору го  
сударственного управления, с использованием отечественного и между  
народного опыта, исходя из реализации интереса различных уровней  
государственного финансового управления как заинтересованных поль  
зователей. Для этого:

обоснована необходимость создания в стране высшего контрольного органа, который должен возглавить систему государственного бюджетного контроля;

сформулированы постулаты и принципы системы государственного бюджетного контроля в Российской Федерации;

построены базовые модели организации внешнего государственного бюджетного контроля;

построены базовые модели организации внутреннего финансового контроля, осуществляемого главными распорядителями бюджетных средств (ГРБС) в Российской Федерации;

предложены варианты создания механизма реализации информации государственного бюджетного контроля.

12. Выработана концепция реформирования ГФК в части создания  
системы государственного бюджетного контроля в Российской Федера-

ции на современном этапе. Основные ее положения изменяют существующие подходы к организации и проведению государственного бюджетного контроля, рассматривая их с позиций заинтересованного пользователя. В частности, предлагается:

формирование интереса заинтересованного пользователя на каждом уровне государственного финансового управления на основе постулатов;

реформирование Счетной палаты Российской Федерации в высший контрольный орган государственного бюджетного контроля;

разделение полномочий государственных органов по осуществлению государственного бюджетного контроля, базирующееся на принципе «кто что регулирует, тот то и контролирует», и создание на этой основе системы ГФК в Российской Федерации;

изменение подходов к бюджетному планированию в части внедрения на уровнях распорядителей и получателей средств бюджетов сметного планирования, основанного на натуральных показателях;

внедрение механизмов реагирования на информацию ГФК в бюджетной сфере по принципу «правило - санкция».

**Теоретическая значимость исследования** состоит в развитии теории финансового контроля, в разработке и обосновании научной концепции заинтересованного пользователя как фундамента его организации, а также методологии осуществления контрольной деятельности применительно к различным условиям проведения финансового контроля (например, в зависимости от позиции заинтересованного пользователя или в зависимости от структуры управления, принятой субъектом хозяйствования и т.д.). Раскрыт научный потенциал в исследовании проблем финансового контроля как на микро-, так и на макроэкономическом уровне. Сформулированы методологические подходы к формированию системы финансового контроля на научной основе и на любом уровне - от предприятия до государственного бюджетного контроля. Создана теоретическая основа для организации деятельности субъекта, организующего финансовый контроль, - заинтересованного пользователя. Таким образом, исследование развивает существующее в финансовой науке направление финансового контроля, а также некоторые аспекты науки управления, в том числе государственного.

**Практическая значимость исследования** заключается в возможности применения предложенных методологических подходов для совершенствования финансового контроля на микроэкономическом уровне, а также для реформирования ГФК на современном этапе, создания системы государственного бюджетного контроля в Российской Федера-

ции, которая обеспечит повышение действенности контроля со стороны государства за использованием общественных централизованных финансовых ресурсов. Эти подходы могут быть реализованы участниками бюджетного процесса в практической деятельности по повышению эффективности и результативности работы государственных органов. Выводы и предложения диссертации могут быть применены для построения систем финансового контроля на предприятиях и в организациях различных форм собственности. Положения исследования могут быть использованы для дальнейшей научной работы, а также для обучения собственников и руководителей основам организации финансового контроля на предприятии и в организации любой формы собственности.

**Объектом исследования** является деятельность собственников (наемных управляющих), институтов и органов государственной власти Российской Федерации и зарубежных стран по организации контроля за использованием частных и государственных финансовых ресурсов.

**Предметом исследования** выступают экономические и финансовые отношения, возникающие в процессе организации и осуществления финансового контроля использования финансовых ресурсов как на микро-, так и на макроэкономическом уровне.

**Область исследования** соответствует требованиям Паспорта специальностей ВАК Минобрнауки РФ по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит»: п. 1 «Финансовая система», подп. 1.5 «Финансовые институты: теория, методология, закономерности развития и совершенствование управления»; п. 2 «Общегосударственные, территориальные и местные финансы», подп. 2.22 «Институциональные основы развития государственного финансового мониторинга и контроля»; п. 3 «Финансы хозяйствующих субъектов», подп. 3.29 «Система финансового контроля в управлении предприятием: содержание, формы, методы и инструменты реализации».

**Теоретическую и методологическую основу** работы составляют положения теории финансов, теории финансового контроля и теории финансового менеджмента, отдельные положения теории аудита, теории народного контроля, теории бюджетного учета, а также теории управления и теории государственного управления.

Обоснованность и достоверность результатов исследования достигаются применением общенаучных методов, таких как анализ, синтез, абстрагирования, обобщения, аналогии, моделирования и др., а также специфических методов, к которым относятся, прежде всего, диалектический и психологический, системный и нормативный методы и концептуальный подход.

**Информационной базой исследования** послужили конституционное, бюджетное законодательство и законодательство о ГФК России, США, ФРГ и Великобритании, нормативные акты Правительства Российской Федерации, Минфина России, международные документы, а также информация официальных сайтов Счетной палаты Российской Федерации, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федерального казначейства, учебные и научные издания, монографии по проблеме исследования, труды отечественных и зарубежных ученых в области финансового контроля и аудита, в том числе ГФК, государственного, отечественного и зарубежного конституционного и финансового права, данные периодической печати.

**Апробация результатов исследования.** Теоретические предложения и практические рекомендации, содержащиеся в диссертации, использовались при подготовке проектов федеральных законов «О государственном контроле в Российской Федерации», «О внесении изменений в статью 264.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации и Федеральный закон "Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований"», а также для совершенствования системы внутреннего финансового контроля в Департаменте семьи, опеки и попечительства администрации г.о. Самара, в муниципальном казенном учреждении г.о. Самара «Центр социальной поддержки семье и детям Железнодорожного района», ООО «Изыскатель», г. Самара (справки о практическом использовании материалов исследования прилагаются).

Основные положения диссертации докладывались, обсуждались и были положительно оценены на 17 конференциях, из которых 16 международные, 4 зарубежные.

Результаты исследования использованы в учебном процессе ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет» по дисциплине «Государственный финансовый контроль в РФ» в рамках магистерской программы «Государственные и муниципальные финансы», ФГАОУ ВО "Самарский национальный исследовательский университет имени академика С.П. Королева" по программе подготовки магистров по дисциплинам «Финансовая система Российской Федерации», «Корпоративные финансы», «Государственные и муниципальные финансы», по программе подготовки бакалавров по дисциплинам «Финансы» и «Общая теория финансов». Результаты и выводы исследований были использованы на факультете второго высшего и дополнительного образования ФГБОУ ВО «Самарский государственный экономический университет» при оказании образовательных услуг по повышению квалифика-

ции государственных гражданских и муниципальных служащих Самарской области, выборных должностных лиц органов местного самоуправления Самарской области, в АНО ДПО «Институт профессионального роста» в процессе преподавания курсов «Бюджетное законодательство», «Бюджетный (бухгалтерский) учет», «Финансовый контроль» (акты и справки об использовании материалов исследования в учебном процессе прилагаются).

Основные положения исследования опубликованы в 55 научных работах общим объемом 57,57 печ. л., включая: 22 статьи в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ, общим объемом 14,13 печ. л.; 3 статьи в зарубежных изданиях, входящих в международную базу данных Scopus, общим объемом 1,6 печ. л.; 4 монографии общим объемом 32,04 печ. л.

**Объем и структура работы.** Структура диссертации определяется общей концепцией, целью, задачами, логикой исследования и раскрывается во введении, четырех главах, двенадцати разделах, заключении и приложениях. Диссертация изложена на 346 страницах текста, содержит 9 таблиц, 29 рисунков, 8 приложений, список литературы.

## Финансовый контроль как категория финансовых отношений

Понимание сущности финансового контроля в современных представлениях о нём в основном сводится только к формулировке определения финансового контроля и попыткам формулировки целей и задач, а также функций финансового контроля. Есть общепризнанные постулаты, которые ряд авторов также относят к сущности финансового контроля. К таким постулатам относятся, например, формулировка контрольной функции финансов или положение о том, что контроль есть неотъемлемый элемент системы управления. Такой подход к пониманию сущности контроля вообще и финансового контроля в частности приводит, с одной стороны, к достаточно ограниченному пониманию сущности финансового контроля, как правило, в результате рассмотрения только одной выбранной характеристики, а с другой – к достаточно вольному использованию финансового контроля на практике из-за непонимания его сущности в целом.

В данной работе предлагаем исследовать сущность понятия финансового контроля как категории финансовых отношений. Для этого воспользуемся определением категории, которое дает Советский энциклопедический словарь, рассматривающий категории как «наиболее общие, фундаментальные понятия, отражающие существенные, всеобщие свойства и отношения явлений действительности и познания». Авторы словаря считают, что «категории образовались как результат обобщения исторического развития познания и общественной практики». В этом же словаре приводится и определение экономической категории – это «теоретическое (абстрактное) выражение основных сторон производственных отношений» [67]. То есть экономическая категория есть отвлечённое (абстрактное) понятие, которое характеризует сущность какого-либо из реальных экономических явлений (отношений). Категория – это предельно широкое понятие, которое содержит наиболее общие и существенные свойства, признаки, связи и отношения экономической действительности. Базируясь на методологии К. Маркса, предполагавшего, что развитие и продвижение простых категорий приводит к возникновению их групп, которое, в свою очередь, приводит к возникновению более сложного понятия и т.д. [107], рассмотрим понятие «финансовый контроль» как неотъемлемую часть финансовых отношений, реально имеющую место быть независимо от воли субъектов, их осуществляющих, т.е. как финансовую категорию.

Термин «контроль» французского происхождения (от фр. contrle – проверка, наблюдение, в свою очередь, произошедшего от contre-rle – список, ведущийся в двух экземплярах), его трактуют как проверку чего-либо [63]. Необходимость такой проверки вызывается наличием отношений подчинённости в рамках управления. Так, в Британской Энциклопедии контрольные системы определены как «любое средство, естественное или искусственное, посредством которого переменная величина или ряд переменных величин вынуждаются подчиниться, более или менее точно, некоторому предписанному правилу» [207]. Большая советская энциклопедия в статье «Контроль и проверка исполнения» определяет контроль как один из «главных методов … управления, заключающийся в обеспечении правильного и своевременного выполнения решений…» [63]. То есть наличие правил деятельности и отношений подчинённости является необходимым условием для осуществления контроля. Отсутствие любого из них делает контроль невозможным.

Доктор экономических наук А.Ю. Волков считает, что «контроль является заключительной стадией управленческого процесса, обладающей рядом присущих только ей особенностей, таких как самостоятельность, несмотря на производный характер контроля по отношению к контролируемой деятельности, проявление одновременно и как завершающая и как начальная стадия управленческого цикла, что обеспечивает непрерывность управленческого процесса, постоянно влияющий фактор, оказывающий активное воздействие на прочие функции управления»[153]. Таким образом, контроль можно рассматривать как экономическую категорию, которая пронизывает все экономические отношения, где есть необходимость управления.

В свою очередь, термин «финансы», как отмечает профессор Г.Б. Поляк, «начиная с XIX в., по мере развития экономических связей, производства, торговли, денежных операций как внутри страны, так и между государствами, принимал всё более многозначный характер, превращался в обобщающую экономическую категорию» [132]. То есть можно говорить, что финансы – экономическая категория, которая опосредует неэквивалентное движение денег.

Исполнение финансами своих функций в рамках экономических и денежных отношений подчиняется тем правилам, которые создаёт владелец финансовых ресурсов, и не зависит от товарно-денежных, кредитных или каких-либо иных экономических отношений. При этом финансовые отношения через распределительную и регулирующую функции финансов способны влиять на любые другие отношения в рамках общественных, а тем боле экономических. Так как правила финансовой деятельности создаёт владелец финансовых ресурсов в рамках управления ими, то они не носят объективного характера и могут не выполняться и даже изменяться теми, для которых предназначены, т.е. исполнителями данных правил. Поэтому их выполнение необходимо контролировать в рамках финансового управления со стороны владельца ресурсов. Именно здесь и проявляется контрольная функция финансов.

В настоящее время наука не может дать четкого определения финансового контроля как экономического явления. К классическим наука относит определение, которое предложил Э.А. Вознесенский. Он утверждал, что финансовый контроль является контролем за финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов, что предполагает необходимость не только отслеживания движения денежных потоков, но и осуществления контроля других видов деятельности. Он должен охватывать весь комплекс хозяйственных и иных отношений, которые влияют на формирование денежных фондов и на эффективность их использования [90, с. 43]. Доктор юридических наук, профессор В.М. Мандрица обосновывает, что "финансовый контроль - совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управлению в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления с применением специфических форм и методов его организации" [106, с. 93].

Н.И. Химичева определяет финансовый контроль как «контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и исполнения денежных фондов государства и муниципальных образований в целях эффективного социально - экономического развития страны и ее регионов" [134, с. 109].

Е.Ю. Грачёва полагает, что финансовый контроль есть "практическое воплощение объективно присущего финансам как экономической категории свойства контроля" [91, с. 12].

Профессор Г.Б. Поляк пишет, что финансовый контроль есть процесс, в результате которого анализируется деятельность субъектов хозяйствования и органов власти в целях проверки состояния использования и наличия резервов роста финансовых ресурсов, эффективности их использования, а также проверки правильности составления и исполнения бюджетов, ведения учета и соблюдения законодательства [132, с. 446].

Профессор В.В. Бурцев считает, что финансовый контроль это особая функция финансов, которая должна вскрывать отклонения от принятых стандартов управления финансами, а при выявлении таких отклонений – своевременно принимать соответствующие корректирующие и превентивные меры. Финансовый контроль, считает В.В. Бурцев, пронизывает все сферы воспроизводства, а также сопровождает движение денежных ресурсов. Поэтому он утверждает, что финансовый контроль это объективно необходимое слагаемое любого хозяйственного механизма [148].

## Построение моделей осуществления контрольной деятельности в организации

Как уже отмечалось, наука сегодня предлагает большое количество видов, форм и методов осуществления контрольной деятельности. Однако бездумное применение всех достижений науки (пусть даже самых передовых) может привести к последствиям, которые будут противоположны нашим намерениям. В ходе рассмотрения отдельных характеристик проявления сущности финансового контроля мы уже упоминали о том, что некоторые виды и формы финансового контроля появлялись благодаря возникновению новых организационных структур или изменению подходов к осуществлению управления организацией. Поэтому не все достижения науки, возможно, приемлемы для организации системы финансового контроля в данной организации в конкретный промежуток времени.

Модель осуществления контрольной деятельности мы предлагаем строить, основываясь на положениях теории управления, оптимизируя методологию организации и проведения финансового контроля для различных структур управления субъектом хозяйствования. При этом базироваться будем на ситуации, когда собственник одновременно является руководителем организации.

Наиболее распространенной структурой управления является линейная структура и её варианты – штабная и функциональная [141, гл. 11]. В основе линейной структуры управления лежит посыл, что руководитель предприятия лично управляет всей деятельностью организации, и без его санкции не совершается ни одна финансовая операция.

Вся информация, касающаяся деятельности субъекта хозяйствования стекается к руководителю в режиме реального времени, как следствие и вопросы контроля решаются непосредственно им. Он организует и возглавляет борьбу с возникающими нарушениями (рисками), предотвращает возможные злоупотребления со стороны менеджмента и работников.

Самыми распространенными приемами контроля со стороны руководителя в этом случае являются:

1) санкционирование проведения всех или большинства финансовых операций;

2) утверждение отчетов организации;

3) оперативный контроль выполнения решений руководителя;

4) оценка и проведение мероприятий по минимизации последствий возникающих рисков.

Большинство из указанных форм регламентируется государством, например обязательное наличие первой и второй подписи (руководителя и главного бухгалтера) на платежном документе для проведения платежа банком [46, подп. 7.5-7.7], обязательное утверждение (подписание) руководителем отчетности организации [15, ст. 13] и т.д.

Модель, использующую формы контроля, которые регламентируются государством, назовем иерархическим контролем (рисунок 6).

Информационная модель, представленная на рисунке отражает ситуацию, когда весь контроль сосредоточен в руках руководителя. При такой схеме управления в организации, как правило, существует только первая подпись, что разрешается законодательством.

Однако, в условиях современного течения жизни и деятельности руководитель не всегда в состоянии гибко и адекватно, а главное, своевременно реагировать на быстро меняющуюся обстановку. Поэтому некоторые полномочия по проведению иерархического контроля могу быть делегированы группе менеджмента организации, сведенной в штаб (рисунок 7).

Так штабу могут быть поручены вопросы анализа контрольной информации и подготовки на ее основе рекомендаций для руководителя. Для таких случаев рекомендована линейно-штабная организационная структура управления. Однако, право на окончательное принятие решения остается за руководителем. Штаб может выполнять и некоторые контрольные функции (к примеру, контрольная деятельность главного бухгалтера как члена штаба), на платежных и иных документах, в таких случаях, ставится вторая подпись.

Преимуществом данной схемы отсутствие дополнительных затрат в связи с организацией специализированных подразделений контроля. Необходимо строго придерживаться требований законодательства и помнить, что, подписывая финансовые или платежные документы, руководитель принимает на себя всю ответственность за правильность и законность решения. Кроме того, реализуется одно из главных требований контроля – после проверки должен остаться след – подпись проверяющего, т.е. требование документирования.

Однако данная модель, даже при линейной структуре управления, имеет свои ограничения. Во-первых, руководитель современного крупного предприятия может не справиться с единоличным осуществлением финансового контроля в целом. Во-вторых, появление в современном управлении сложных компьютерных систем. Их стремительное развитие, призванное облегчить деятельность специалистов, часто заметно её усложняют. Чтобы проиллюстрировать этот тезис, можно обратиться, например, к эволюции бюджетного учета в Российской Федерации, он от трёхзначных синтетических счетов и мемориальных ордеров, которые бухгалтеры с легкостью вели вручную, пришел к двадцатишестизнач-ным синтетическим счетам (объединившим и счета синтетического учета, и коды бюджетной классификации), журнально-ордерной системе учета, который практически невозможно вести без применения вычислительной техники.

Возможность объединять в один сводный документ несколько платежных нажатием кнопки на клавиатуре, привела к тому, что руководителю на подпись поступает список платежей, которые зачастую невозможно быстро проверить, и он подписывает этот список, прежде всего для того, чтобы его принял к исполнению обслуживающий банк. При этом он подписывает отчет не ручкой на бумажной версии, а ставит электронно-цифровую подпись (далее - ЭЦП) на структурированный файл, который на его персональном компьютере даже не открывается.

Таким образом, можно констатировать, что почти все формы иерархического контроля могут быть сегодня дискредитированы и потерять свой смысл. Поэтому часто многие сегодняшние руководители и работники просто не видят в них необходимости.

При небольшом количестве операций данные ограничения оказывают малозаметное влияние на результаты контроля. Но с возрастанием объемов их влияние действенность контроля становится гораздо заметнее. Существует несколько вариантов нейтрализации негативного влияния названных ограничений.

Во-первых, дробление полномочий по осуществлению иерархического контроля, например, в условиях структуры управления, которая получила название линейно-функциональная (см. рисунок 8).

## Развитие макроэкономических подходов к построению моделей государственного финансового контроля за рубежом

Предложенный в предыдущих главах подход к пониманию сущности финансового контроля, основанный на интересе заинтересованного пользователя в его информации, предполагает изменение методологии организации ГФК, т.е. изменение взглядов на роль и место ГФК в современном государстве, принципов его организации и методов осуществления. Однако модель построения ГФК в Российской Федерации во многом скопировала опыт построения макроэкономических моделей организации и построения ГФК в развитых рыночных экономиках. Но таких проблем, какие сложились сегодня в ГФК России, не отмечается в других странах. Международный опыт показывает, что в большинстве стран ГФК является достаточно эффективным инструментом государственной финансовой политики.

Выясним, в чем причина того, что использование одних и тех же инструментов ГФК в России и за рубежом приводит к различным результатам. Сегодня научное сообщество Российской Федерации достаточно активно изучает и освещает международный опыт организации систем ГФК в различных странах.

При этом основной упор делается опять-таки на методологию осуществления контрольной деятельности специально созданными государственными органами, а вопросы, касающиеся того, кто является заинтересованным пользователем и как информация, полученная в результате проведения ГФК, должна реализо-вываться, остаются практически не исследованными.

Мы предлагаем рассмотреть международный опыт организации и осуществления ГФК за использованием государственных финансов на макроэкономическом уровне с позиций, предложенных в предыдущем разделе, а именно с позиций народа, как заинтересованного пользователя.

В развитых странах развитие теории и практики ГФК определяют два основных фактора: развитие национального опыта его государственно-правового регулирования и использование рекомендаций, изложенных в Лимской декларации [188].

Государство, приняв в качестве основы принципы Лимской декларации, соглашается с ее постулатами, из которых вытекают эти принципы. Так как формулировка постулатов в декларации отсутствует, то сформулируем основные из них, опираясь на контекст самой декларации:

1. Пользователем, непосредственно заинтересованным в информации ГФК (заинтересованным пользователем) выступает общество в целом.

2. Разработанная модель организации и правила осуществления ГФК закрепляются в Конституции или специальных законодательных и правовых актах.

3. Взяв на себя обязательство управления централизованными финансовыми ресурсами, государство отвечает перед обществом за правильность и эффективность их использования.

4. В процессе использования централизованных финансовых ресурсов не должно быть сфер, не попадающих поле зрения ГФК.

5. Органы ГФК должны быть максимально независимы от проверяемых ими госструктур.

6. Органы ГФК не отвечают за ошибки, допущенные объектами контроля.

7. Органы ГФК не наделяются полномочиями по принятию мер принуждения или исправления, в случае выявления нарушений, это прерогатива руководителей проверенных организаций.

Вместе с тем в Лимской декларации, нет указания на пользователя, непосредственно заинтересованного в информации ГФК. Однако, из контекста декларации видно, что государство должно четко определить ту ветвь власти, которая будет выступать в качестве заинтересованного пользователя от имени народа (общества) в вопросах осуществления ГФК. Лимская декларация, предлагает следующую общую модель организации ГФК: народ (общество) осуществляет контроль финансовой деятельности наёмных государственных управляющих (правительства) как правило, через выборные или судебные органы ( внешний контроль) [62, ст. 3]. Целью внешнего контроля выступает предоставление информации той ветви власти, которая олицетворяет заинтересованного пользователя – народ (общество), об отклоняющемся от достижения целей и выполнения функций государства поведении правительства. Для этого в Лим-ской декларации предполагается создание высшего контрольный органа, наделение его исключительными полномочиями, обеспечение его реальной независимости с целью подчинения его деятельности только закону [62, разд. II].

В качестве ветви власти, представляющей общество в целом, может выступать любая ветвь, определённая Конституцией. В зависимости от того, за какой из ветвей власти общество закрепило полномочия заинтересованного пользователя, различают три модели ГФК: парламентская, административная и судебная [176].

Выбранная в качестве заинтересованного пользователя ветвь власти формирует высший контрольный орган, и обеспечивает его независимость от исполнительной власти, деятельность которой подвергается контролю [62, ст. 9]. Эта ветвь власти должна отвечать всем требованиям, предъявляемым к заинтересованному пользователю (см. п.1.2) с учетом особенностей государственного финансового управления (см. предыдущий раздел), а именно:

- обладать полномочиями непосредственного участия в процессах государственного регулирования экономической и финансовой деятельности в стране;

- иметь закреплённые Конституцией реальные возможности по влиянию на деятельность исполнительной власти;

- обладать полномочиями по формированию высшего контрольного органа, обеспечению его независимости и получению доступа к любой его информации;

- иметь обязательство, установленное Конституцией или законодательством страны, осуществлять полномочия пользователя, непосредственно заинтересованного в информации высшего контрольного органа и ГФК в целом.

При этом, как показывает зарубежный опыт организации ГФК, наделение ветви власти названными полномочиями в значительной степени увеличивает ответственность как ветви власти, выступающей в качестве заинтересованного пользователя, так и исполнительной власти, чья финансовая деятельность подвергается контролю. Невыполнение хотя бы одного из названных условий, угрожает снижением эффективности деятельности высшего контрольного органа и всей системы ГФК.

В зарубежных государствах организация деятельности высших контрольных органов и наделение их полномочиями определяется особенностями государственного правления.

Наименее эффективной признаётся модель административного финансового контроля, так как в случае реализации этой модели в качестве заинтересованного пользователя выступает исполнительная власть, которая одновременно и организует использование бюджетных средств. В этом случае возникает опасность сращивания интересов контролёров и подконтрольных и, как писал еще в XIX в. французский финансист П. Бейтуа, «…никто толком не управляет, и никто толком не контролирует. Все заняты лишь личным обогащением под знаменем, на котором словно начертан девиз: “грабить казну другим не помогаю, но и не мешаю”» [214, с. 328]. Поэтому в странах, где принята такая модель организации государственного финансового контроля, вынуждены предпринимать дополнительные меры, позволяющие достичь большей независимости высшего контрольного органа. Примером может послужить Ирландия, где принята такая модель бюджетного контроля. Однако с 1969 г. в обязанность службы Контролера и генерального аудитора (независимого органа исполнительной власти) входит отчет о своей работе перед парламентом, что делает эту схему фактически переходным периодом к парламентскому контролю [176].

В республиках с парламентской формой правления ведущую роль играет парламентский контроль, осуществляемый создаваемыми парламентом счетными палатами. Такая модель является наиболее распространённой среди стран с высоким уровнем экономического развития. В качестве заинтересованного пользователя выступает парламент страны, как законно избранный представитель народа. Он обеспечивает независимость высшего контрольного органа, принимает меры по информации, представляемой высшим контрольным органом, пользуясь полномочиями контроля финансовой деятельности правительства страны.

## Формирование модели внешнего государственного бюджетного контроля

Сформулировав общие принципы построения системы, можно, базируясь на них, перейти к формированию модели государственного бюджетного контроля. Необходимо сразу отметить, что данная модель является подсистемой в общей системе ГФК. Модель предусматривает совокупность взаимосвязанных государственных институтов и учреждений, осуществляющих государственный бюджетный контроль, и созданных ими ревизионных органов, относящихся к различным видам финансового контроля.

В Российской Федерации бюджеты бюджетной системы исполняют ГРБС и ПБСИ. Поэтому деятельность всех органов власти, наделенных полномочиями по осуществлению государственного бюджетного контроля, в том числе и народного представительства, в основном сосредоточена на результатах использования ими государственных финансовых ресурсов. Поэтому предложенное Лимской декларацией деление государственного бюджетного контроля на внешний и внутренний, осуществляется относительно ГРБС [62, п. 3], так как учитывая ответственность исполнительной власти перед обществом, а также сложную структуру ГРБС, которая может включать и подведомственных РБС и ПБС и находящихся в других регионах страны и даже за рубежом, они обязаны также организовать свою систему финансового контроля.

Модель системы государственного бюджетного контроля в её наиболее общем виде предусматривает наличие совокупности органов внешнего государственного финансового контроля. Ведущую роль в этой системе играет народное представительство Главными задачами народного представительства, как отмечалось выше, являются формулировка основных направлений использования общественных финансов, разработка и утверждение финансовых стратегий и финансовой политики, целью которых было бы создание условий для максимально эффективного функционирования государства и выполнения им своих функций. В этом состоит его интерес в качестве заинтересованного пользователя.

Для реализации этого интереса, народное представительство формирует орган государственного бюджетного контроля, в полномочия которого должны позволять ему обеспечить максимально полную, достоверную и своевременную контрольную информацию, касающуюся всей бюджетной системы страны. Именно поэтому Лимская декларация назвала такой орган высшим контрольным органом.

То есть счетная палата выступает только в качестве инструмента контроля для парламента. А учитывая, что народное представительство также должно быть подконтрольно народу, а значит, счетная палата должна оценивать и финансовую деятельность народного представительства, а для этого она должна иметь высокую степень независимости, в том числе и от влияния народного представительства, его создавшего, как это сделано, например, в рассмотренных в предыдущей главе странах.

Придание счетной палате статуса высшего контрольного органа позволит сформировать интерес заинтересованного пользователя у всех ветвей власти. Так как игнорировать информацию высшего контрольного органа станет невозможно. А заинтересованными пользователями у счетной палаты помимо народного представительства может выступать и часто выступает председатель правительства страны. Хотя многое зависит от модели организации системы государственного бюджетного контроля. Нами разработаны три варианта моделей организации системы государственного бюджетного контроля, которые условно назвали базовыми моделями. Эти модели можно принять целиком или элементы которых можно комбинировать, для того чтобы положить в основу других вариантов с соблюдением принципов формирования системы государственного финансового контроля. В основе моделей лежит организация деятельности Счетной палаты Российской Федерации в качестве высшего контрольного органа.

В рамках первой модели, высший контрольный орган – Счетная палата Российской Федерации – осуществляет оценку финансовой и экономической составляющих решений народного представительства, формирующих финансовую политику государства, их соответствия требованиям Конституции Российской Федерации, эффективности механизмов и правил реализации финансовой политики, разработанных исполнительной властью. Она проводит мероприятия по проверке соответствия стандартов исполнения бюджетов, сформулированных ГРБС, финансовой политике и общим правилам Правительства Российской Федерации, а также степени достижения запланированных результатов. Проводится обобщение и анализ информации об использовании региональных и муниципальных финансовых ресурсов, формируя из этой информации общую картину реализации решений народного представительства.

Счетная палата Российской Федерации выступает в качестве пользователя, непосредственно заинтересованного в информации Минфина России от имени народного представительства (см. рисунок 26).

Счетная палата Российской Федерации получает и анализирует информацию от народного представительства субъектов Российской Федерации и муниципалитетов, выступающего в качестве пользователя, непосредственно заинтересованного в информации сформированных ими контрольно-счетных органов.

При данной модели к числу пользователей, непосредственно заинтересованных в информации высшего контрольного органа добавляется глава исполнительной власти – Председатель Правительства Российской Федерации, а значит нет необходимости в специальном контрольном органе, который аккумулировал бы информацию по степени соблюдения правил, сформулированных исполнительной властью. Поэтому контрольная деятельность правительства сосредотачивается на вопросах правильности ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности. В этих условиях оптимально содержание единого контрольного органа, аналогичного, например, Федеральному казначейству.

В качестве заметного недостатка данной модели необходимо отметить возможность влияния на достоверность информации, получаемой в результате контрольной деятельности, органов исполнительной и законодательной власти. На федеральном уровне это Минфин России, на уровне субъектов Российской Федерации – народные представительства.

Вторая модель, учитывает указанный недостаток и предполагает получение Счетной палатой Российской Федерации информации непосредственно от контрольно-счетных органов субъектов федерации (см. рисунок 27).

При этом необходимым условием эффективности функционирования данной модели является максимально возможное обеспечение их независимости от влияния органов власти субъектов Российской Федерации и муниципалитетов. Это может быть реализовано через участие Счётной палаты Российской Федерации в формировании данных органов, как минимум на этапе назначения их руководства и обязательного согласования с ней вопросов досрочного освобождения его от должности. Контрольно-счётные органы субъектов Российской Федерации в свою очередь должны участвовать в формировании контрольно-счетных органов муниципалитетов.

Данная модель выглядит предпочтительнее, чем первая, учитывая возросшую степень независимости контрольно-счётных органов субъектов Российской Федерации. Это повышает достоверность их информации и оперативность её представления. Кроме того, Счетная палата получает возможность осуществлять методическое руководство деятельностью региональных контролёров.

В соответствии с третьей моделью предусматривается разделение областей контроля между законодательной и исполнительной властью (см. рисунок 28).