Сидоренко Валерий Валерьевич. Финансовый контроль при исполнении федерального бюджета и направления его совершенствования : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 : Б. м., 2004 202 c. РГБ ОД, 61:04-8/3907

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ ПРИ ИСПОЛНЕНИИ БЮДЖЕТА 8

1.1. Роль, функции и задачи финансового контроля 8

1.2. Принципы организации государственного финансового контроля при исполнении федерального бюджета и основы его классификации 20

1.3. Организация бюджетно-финансового контроля в развитых странах 35

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ КОНТРОЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНОВ ФЕДЕРАЛЬНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА ПРИ ИСПОЛНЕНИИ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА 47

2.1. Контроль, осуществляемый за формированием доходов 49

2.2. Контроль, осуществляемый в процессе финансирования расходов 56

2.3. Бухгалтерский учет и отчетность исполнения федерального бюджета ПО

2.4. Взаимодействие органов федерального казначейства с участниками

бюджетного процесса 118

ГЛАВА 3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ КОНТРОЛЯ, ОСУЩЕСТВЛЯЕМОГО ОРГАНАМИ ФЕДЕРАЛЬНОГО КАЗНАЧЕЙСТВА 140

3.1. Понятие эффективности контроля и методы ее определения 140

3.2. Анализ результатов контроля, осуществляемого органами федерального

казначейства 152

3.3. Направления повышения эффективности финансового контроля 173

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 185

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 190

Приложения.

1. Сводные данные по среднемесячному количеству осуществляемых 194 платежных операций.

2. Анализ результатов взаимодействия КРУ и федерального казначейства 196 за 2000-2002гг.

3. Анализ установленных фактов нецелевого использования в 2002 г. 197

4. Результаты ГФК по контролю за средствами, предоставленными на 198 безвозвратной основе.

5. Материалы координационного совета по взаимодействию КРУ и УФК. 199

**Введение к работе**

Важным условием успешного функционирования финансовой системы страны является наличие эффективного государственного финансового контроля. Он направлен на реализацию проводимой государством финансово-бюджетной политики.

Исходя из Концепции национальной безопасности РФ, утвержденной Указом Президента РФ, поставлена задача, создать действенную систему финансового контроля путем укрепления его вертикали в системе исполнительной власти, оптимизации системы ведомственного финансового контроля, ужесточения санкции за незаконное и нецелевое использование бюджетных средств.

В рамках проводимой административной реформы Президента РФ Указом от 9 марта 2004г. № 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" реформировал структуру федеральных органов исполнительной власти, в том числе выделил из структуры Минфина России отдельные федеральные службы финансово-бюджетного надзора и Федеральное казначейство. Этот шаг, на наш взгляд, говорит о стремлении, в том числе создания более действенной системы ГФК в России. В связи с чем в настоящее время, безусловно, актуальна работа, направленная на уточнение целей и задач ГФК, осуществляемого территориальными органами этих Федеральных служб.

Убедительна статистика ущерба, наносимого государству путем нецелевого использования бюджетных средств, невозврата государственных средств, нерационального и неэффективного управления ими.

По данным контрольной деятельности Счетной палаты за 1994-2002 гг. ею выявлен нанесенный государству ущерб (нецелевое использование бюджетных финансовых средств) в размере более 310 млрд. рублей.[10] По данным федерального казначейства за 1994-2002 гг. территориальными органами федерального казначейства установлено фактов нецелевого использования средств федерального бюджета на сумму 4,6 млрд. рублей.

Это заставляет обратить особое внимание на экономическую безопасность государства. Для борьбы с негативными явлениями требуется принятие глубоко продуманной, научно обоснованной системы мер. Для такой борьбы необходима эффективная система выявления нарушений и любые научные исследования в этом направлении сейчас достаточно актуальны. Необходимо исследование путей организации эффективной и действенной системы государственного финансового контроля (ГФК), адекватной как современной системе государственной власти, так и гибким условиям хозяйствования.

Советскими учеными достаточно основательно проработаны вопросы построения и организации ГФК применительно к социалистическому способу хозяйства и бюджетному устройству. Переход России на новые условия хозяйствования и федеративную систему государства с многоуровневой системой бюджетов выявила необходимость постановки и развития новой российской системы ГФК как одного из важных условий укрепления государственности и обеспечения экономического роста страны.

В настоящее время тема современной системы государственного финансового контроля, особенно в сфере исполнительной власти, достаточно разработана в организационных аспектах, но недостаточно проработаны теоретические материалы.

Концепция ГФК до сих пор так и не выработана, и такое положение не является нормальным.

Отсутствие научной теории контроля, учитывающей закономерности своевременного развития России и международный опыт, на наш взгляд, является одной из главных причин, тормозящих не только формирование действенной правовой базы контроля, но и практическое создание тесно взаимодействующих элементов единой государственной контрольной системы.

Мы ставим цель охватить в одной работе всю систему ГФК в России. Наши усилия сосредоточены на таком важном виде как бюджетный контроль, осуществляемый через систему органов Министерства Финансов РФ.

Министерство финансов России и его территориальные органы, в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации является ключевым

участником бюджетного процесса в России. На Минфин России возложены функции по составлению проекта бюджета, его непосредственному исполнению и составлению отчета об исполнении бюджета. На всех этапах бюджетного процесса осуществление финансового контроля является важнейшей задачей Минфина России и его территориальных органов. Контроль осуществляется при планировании доходов и расходов, и их исполнения в процессе осуществления финансирования расходов бюджета и при анализе эффективности и целевого использования бюджетных ассигнований.

В настоящее время федеральное казначейство находится на такой стадии развития, когда в основном завершено формирование организационной структуры. По состоянию на 1 января 2003 года во всех субъектах Российской Федерации созданы территориальные органы федерального казначейства.

В целях реализации постановления Правительства Российской Федерации от 28.08.97г. № 1082 "О мерах по ускорению перехода на казначейскую систему исполнения федерального бюджета" осуществляется перевод бюджетных организаций и учреждений на финансирование через лицевые счета, открытые им в органах федерального казначейства. На 1 января 2003 года функционируют 89 управлений федерального казначейства по субъектам Российской Федерации и развернуто 2259 отделение федерального казначейства.

На начало 2003 года, 60 170 получателей1 средств федерального бюджета переведено на финансирование через лицевые счета в органах федерального казначейства, по которым открыто 159 тыс. лицевых счетов. В общее количество получателей средств федерального бюджета включены учреждения, предприятия и организации (с учетом обособленных подразделений бюджетных учреждений), финансируемые на основании бюджетных назначений, смет расходов и иных оснований и расчетов, а также получатели средств федерального бюджета, получающие средства на межбюджетные расчеты по трансфертам, дотациям, компенсациям, субвенциям, субсидиям, целевым программам, на условиях возвратности и платности, на расчеты в части компенсаций и социальных выплат по

1 По данным ГУФК Минфина России.

**6**федеральным программам. 42 190 бюджетных учреждений, деятельность которых финансируется из федерального бюджета на основании смет расходов, переведено на финансирование через лицевые счета в органах федерального казначейства.

Органами федерального казначейства за 2002 год принято к учету 122 тыс. договоров подлежащих исполнению за счет средств федерального бюджета. Среднемесячное количество поступивших в органы федерального казначейства реестров по финансированию из федерального бюджета составило 94 тыс., количество реестров поступивших при кассовом обслуживании региональных и местных бюджетов - 160 тыс. Среднемесячное количество платежных операций по учету и распределению доходов 20,3 млн. операций, по исполнению федерального бюджета по расходам 5 млн. операций, по исполнению региональных и местных бюджетов -1,1 млн. операций.

На кассовое обслуживание в федеральное казначейство перешли 12 545 бюджетных организаций регионального уровня и 32 183 - местного.

Целью диссертационной работы является исследование содержания финансово-бюджетного контроля осуществляемого через систему органов Министерства финансов Российской Федерации и разработка мер, направленных на его совершенствование

Для реализации поставленной цели решались следующие задачи: *S*внести уточнение в методологию и теорию государственного финансового контроля;

определить место и роль бюджетного контроля в системе государственного финансового контроля в России;

V исследовать опыт в области государственного финансового контроля развитых зарубежных стран;

*S*разработать механизм функционирования бюджетного контроля в системе федерального казначейств на различных этапах исполнения бюджета; *S*определить перспективы развития системы бюджетного контроля, осуществляемого органами федерального казначейства, в том числе во взаимодействии с другими органами государственного финансового контроля;

*S*разработать методику оценки эффективности бюджетного контроля.

Объектом исследования являются территориальные органы федерального казначейства Министерства Финансов России в целом и, в частности Управление федерального казначейства по Тверской области и отделения федерального казначейства по городам и районам Тверской области.

Предметом исследования являются теоретические, организационные и методические аспекты бюджетного контроля на различных этапах исполнения бюджета.

Методологической и правовой базой диссертационного исследования являются законодательные акты Российской Федерации, Постановления Правительства и другие нормативные акты, регулирующие исполнение федерального бюджета и контрольные полномочия участников бюджетного процесса. В ходе диссертационного исследования использованы теоретические положения, содержащиеся в научных публикациях ведущих российских и зарубежных ученых по вопросам государственного финансового контроля; материалы периодических изданий; данные, опубликованные в статистических сборниках и информационных справочниках.

Общими методами исследования, применяемыми в диссертации, выступают диалектический метод исследования экономических явлений и процессов при исполнении федерального бюджета, метод научной абстракции, системный подход к изучению рассматриваемых объектов, приемы анализа и синтеза, наблюдения и сравнения.

В работе над диссертацией также были использованы специальные методы исследования, применяемые в экономической науке, такие как классификация экономических явлений, статистические исследования, группировки.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений, содержит 193 страницы машинописного текста, 13 таблиц, 15 диаграмм, 5 приложений.

В процессе работы над данной темой автором опубликованы 8 статей, общим объемом 4.2 печатных листов.

Основные положения диссертационного исследования были опробированны в рамках функционирования УФК Минфина России по Тверской области. **Глава 1. Сущность и значение финансового контроля при исполнении бюджета**

**1.1. Роль, функции и задачи финансового контроля**

Обязательным условием успешного построения финансовой системы,

важнейшей функцией любого государства является создание системы государственного финансового контроля через которую государство реализует свои полномочия, защищает свои финансовые интересы и интересы своих граждан. Контроль осуществляется в целях обеспечения проводимой государством бюджетно-финансовой политики. Его реализация осуществляется через систему законодательных, организационных, административных, правоохранительных и аналогичных мер.

Государственный контроль как один из общих и обязательных элементов государственного управления реализуется в различных направлениях, но от имени и в интересах государства. Как сказано в "Лимской декларации руководящих принципов контроля" , принятой на IX Конгрессе Международной организации высших контрольных органов (INTOSAI), контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности и получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

В специальной литературе достаточно устоявшимся подходом считается разделение финансового контроля на следующие виды: государственный и общественный; внешний и внутренний. Особо значимое место среди видов финансового контроля занимает государственный контроль. Государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансово-экономической политики государства, создания условий для финансового развития, способствует

обеспечению соблюдения законности, охране государственной собственности, правильному, эффективному и экономному использованию государственных финансов, повышению эффективности их функционирования, точному и своевременному выполнению финансовых обязательств. Он помогает вскрывать и предотвращать разнообразные нарушения бюджетно-финансовой дисциплины, возвращать незаконно израсходованные государственные средства, предотвращать нецелевое и неэффективное их использование, недостачи или хищения таких средств. Государственный финансовый контроль также обеспечивает эффективность функционирования финансово-экономической системы государства оздоровления государственной экономики и финансов.

Обращая внимание на законность, целесообразность и экономическую эффективность осуществления затрат при проведении государственных мероприятий (государственных программ, госзаказов и т. д.), ГФК позволяет корректировать процесс и разрабатывать механизмы предотвращения нарушения принятого законодательства. Большое значение для реализации государственной политики имеют также рекомендации государственных контролеров относительно повышения экономической эффективности тех или иных правительственных расходов в рамках принятых государственных программ.

Государственный финансовый контроль, включает в себя бюджетный, налоговый, таможенный, валютный, страховой виды контроля, а также контроль за денежным обращением.

Надлежащее проведение всех стадий бюджетного процесса, и, в первую очередь, строгое исполнение бюджета, реализует экономические цели государства. Цели государства при этом это возможность полного выполнения всех государственных функций. Вопрос реализации бюджетного процесса связан с существованием государства как такового. Отсюда вытекает задача строгого соблюдения бюджетной дисциплины. Целям поддержания бюджетной дисциплины и служит бюджетный контроль.

Как у вида государственного финансового контроля, у бюджетного контроля главное назначение - проверка обязательного выполнения всех бюджетных заданий,

предусмотренных в законе о государственном бюджете на соответствующий год. Конкретно адресный характер бюджетных показателей отражает многообразные связи бюджета с отраслями экономики и создает основу для их использования.

Бюджетный контроль непосредственно осуществляется через систему бюджетных показателей. Главные из них - доходы и расходы бюджета. Степень выполнения показателей отражает ход государственного финансового механизма в экономике. При этом могут возникать отклонения в выполнении бюджетных показателей, что сказывается на ходе экономических и социальных процессов.

Любые, государственные решения в том числе политические, так или иначе имеют финансовые последствия. Информация, собираемая системой ГФК, — является основой для предотвращения нарушений в управлении государственными финансовыми ресурсами и материальными ценностями. Органы ГФК предоставляют информацию о различного рода отклонениях от законодательства органам, принимающим властные и управленческие государственные решения. Определяя соответствие целевому назначению, рациональность, полноту и своевременность направления и использования государственных финансовых ресурсов; вскрывая резервы в их формировании и расходовании; выявляя отклонения от законности и эффективности финансово-хозяйственных операций, выявляя резервы роста доходов бюджета, ГФК таким образом является действенным инструментом государственного управления. Исходя из вышеизложенного, ГФК опосредованно, через своего рода кровеносную систему государства — систему финансов, и непосредственно, через оценку системы управления влияет в целом на экономику и основные аспекты жизнедеятельности государства. Можно сделать вывод о том, что ГФК обеспечивает определенную оптимизацию в сфере государственной деятельности через укрепление её финансовых институтов.

В условиях глубоких социально-экономических преобразований, общественно-политических потрясений, кризисов, когда приоритетом государственной политики становится укрепление бюджетной и налоговой дисциплины возрастает роль ГФК. В такие сложные периоды особенно важно, чтобы никто и ничто не оставались вне закона, вне контроля. Это подтверждается мнением специалистов в области контроля.

**11**Так П.В. Черноморд [72] пишет о том, что «усиление контроля является неотъемлемой частью процесса совершенствования управления и развития экономики. Под контролем государства должны находиться основные направления преобразований на пути к рыночной экономике».

Управление по существу есть механизм принятия и реализации решений. Контроль при этом можно представить как интегрированный в данный механизм элемент обеспечивающий и информационную поддержку. В рамках задач ГФК такими параметрами могут быть законность, эффективность, целесообразность и прочее. Государственный финансовый контроль сосредоточен на всей совокупности государственных финансов то есть осуществляется в ходе экономического анализа проблем, возникающих в связи со сбором государством денежных средств и их расходованием в интересах общества и материальных ценностях, являющихся государственной собственностью. ГФК обеспечивает информацией в основном о формировании, движении и состоянии государственных финансов, а также об операциях с государственными материальными ценностями на всех уровнях управления и во всех спектрах хозяйствования.

Проводимые органами ГФК проверки чаще всего не исчерпываются лишь констатацией нарушений. Прежде всего, устанавливаются причинно-следственные связи выявленных отклонений, разрабатываются на их основе конкретные предложения и рекомендации по улучшению работы проверенного объекта. Иными словами система ГФК призвана не просто проверять и выявлять отклонения, но и предупреждать само их возникновение, оценивать вероятность негативных последствий. Тщательно изучая складывающуюся ситуацию на том или ином направлении или участке управления государственными финансами и государственной собственностью, система ГФК вырабатывает аргументированные конструктивные предложения, направленные в том числе на совершенствование самого процесса.

В то же время, появляются мнения о новой роли ГФК. Например, Е.Ю. Грачева выделяет возможности ГФК в плане охраны государственной собственности:

1. выявление состояния учета и правильности использования материальных ценностей и денежных средств;
2. выявление характера совершенных нарушений и лиц, виновных в их совершении;
3. выявление основных причин и условий, способствовавших возникновению правонарушений;
4. определение мер по совершенствованию учета использования материальных ценностей и устранению причин, способствующих злоупотреблениям;
5. решение вопросов о привлечении виновных к ответственности.

ГФК, с одной стороны, в связке с процессами организации и регулирования обеспечивает исполнение принятых решений, а с другой стороны, обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений. Эти стороны ГФК находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии. Действенный ГФК позволяет своевременно вскрывать и устранять различного рода негативные явления и тенденции возникновения этих явлений в управлении государственными финансами, выявлять причины негативных явлений, тенденции их возникновения и вырабатывать меры их предотвращающие. Можно подытожить параграф цитатой Л.Н.Овсянникова [4б\ считающего, что «...определяющая идея ГФК в том, что он позволяет реализовать право государства законными путями обеспечивать свои финансовые интересы и, таким образом, финансовые интересы своих граждан.»

Среди ученых нет единства в трактовках понятия и предмета ГФК. На это существуют различные точки зрения. Приведем существующие мнения.

Так, И.А. Белобжецкий [13] давал такое определение финансовому контролю: "Под финансово-хозяйственным контролем следует понимать систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, объединений, учреждений, организаций и других подразделений материального производства и непроизводственной сферы с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранность...

собственности, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета".

Крупнейший теоретик и практик ГФК Ю.А. Данилевский [31] дает своё определение финансового контроля: "Финансовый контроль, являясь одной из важнейших функций и неотъемлемой составной частью общего механизма управления экономикой, производством, охватывает финансовые, кредитные и производственные показатели. В сферу контроля включаются производство, распределение, обращение и потребление товарно-материальных ценностей в денежном выражении". По мнению Ю.А. Данилевского ГФК осуществляется в целях обеспечения проводимой государством финансовой политики и реализуется через систему организационных, административных, правоохранительных и других мер, соответствующих современным условиям и перспективе развития российской экономики и государства. Кроме того, Ю.А. Данилевский определяет сущность контроля в различных аспектах. Контроль определяется, по его мнению, во-первых, как специфический вид и неотъемлемая часть управленческой деятельности; во-вторых, как источник информационного обеспечения нужд управления в процессе принятия управленческих решений; в-третьих, как система проверки фактического состояния хозяйствующего субъекта с целью подтверждения правомерности его деятельности; в-четвертых, как механизм обратной связи, посредством которого можно получить необходимую информацию об исполнении управленческих решений.

Другой видный специалист в данной области Ю.М. Иткин [39] отмечает: "Деятельность органов государственного контроля должна быть направлена на проверку исполнения, прежде всего, законов государства и указов Президента, законности, правильности и целесообразности направления выделенных... бюджетных средств, эффективности деятельности правительственных органов, эффективного и экономного расходования государственных средств на всех уровнях управления финансовыми и материальными ресурсами".

СО. Шохин и Л.И. Воронина [77] в свою очередь определяют финансовый контроль следующим образом: "Под финансовым контролем следует понимать

многоаспектную, межотраслевую систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью объективной оценки экономической эффективности этой деятельности, определения законности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета".

А.З. Дадашев и Д.Г. Черник [261 дают более обобщенную характеристику финансового контроля: "Формой реализации контрольной функции финансов выступает финансовый контроль. Его содержание и назначение сводится к проверке финансовой деятельности хозяйствующих субъектов и субъектов отраслевого (ведомственного) и территориального управления. Объектом финансового контроля являются распределительные отношения на стадии образования и в процессе использования финансовых ресурсов, централизованных и децентрализованных денежных фондов. Финансовой проверке подвергаются стоимостные показатели. Финансовый контроль охватывает правильность формирования стоимостных показателей и финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов, составления и исполнения бюджетов и внебюджетных фондов, расходования смет некоммерческими организациями, целевое использование бюджетных средств, полноту и своевременность налоговых платежей и налоговых отчислений". В.В. Бурцев [22] дает наиболее детализированное определение ГФК: «Государственный финансовый контроль в широком смысле — это установленная законодательством деятельность органов государственной власти и управления всех уровней по выявлению, предупреждению и пресечению:

1) ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и иными  
материальными ресурсами (капиталами), а также используемыми в хозяйственной де  
ятельности и отчуждаемыми нематериальными объектами государственной  
собственности, влекущих прямой или косвенный финансовый и/или материальный  
ущерб государству;

2) несоблюдения финансово-хозяйственного, в том числе бюджетного,  
законодательства;

3) недостатков в организации систем управления (в том числе внутреннего контроля) финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, организаций с полным или частичным государственным участием или особо с ним связанных».

Определение предмета финансового контроля дают В.А. Жуков и СП. Опенышев [35]: «можно сформулировать предмет финансового контроля в широком смысле слова, то есть с учетом охвата всех этапов воспроизводства и уровней управления, и в узком смысле слова, то есть применительно к государственному бюджету.

В первом случае предметом финансового контроля являются финансы субъектов экономики, отражающие производственные отношения в обществе, складывающиеся в процессе производства, распределения и потребления продуктов.

Во втором случае предметом государственного финансового контроля являются средства консолидированного государственного бюджета как на этапе их формирования, так и на этапах распределения и использования».

Таким образом, с рассмотренным определением предмета государственного финансового контроля можно согласится, однако с определением предмета бюджетного контроля на сегодняшний день ясности нет.

Романовский М.В. и Врублевская О.В. ^ определяют бюджетный контроль как «..контроль за бюджетом на всех стадиях бюджетного процесса», в месте с тем, на наш взгляд, «контроль за бюджетом» несколько неопределенное сочетание.

А.А. Васильев t85] определяет бюджетный контроль как контрольную деятельность в сфере бюджета, что, на наш взгляд, также не дает полное и четкое определение.

Толковый словарь «Бизнес и Право» дает следующую трактовку данного понятия: «Бюджетный контроль - органическая составная часть государственного финансового контроля, посредством которого в процессе составления проекта бюджета, его рассмотрения и составлении отчета о его исполнении проверяется образование, распределение и использование бюджетных средств, однако при таком определении контроль непосредственно в ходе исполнения бюджета отсутствует.

2 Информационно-правовая система «Гарант»

Положение о едином бюджете органов СНГ, финансируемых за счет бюджетных средств государств - участников Содружества Независимых Государств, утвержденном Решением Совета глав правительств Содружества Независимых Государств от 31 мая 2001 года определяет бюджетный контроль как органическую составную часть государственного финансового контроля, посредством которого в процессе составления проекта единого бюджета, его рассмотрения, утверждения, исполнения и составления отчета об исполнении проверяется выделение, распределение и использование бюджетных средств.

В соответствии с последними двумя определениями бюджетный контроль распространяется на отношения, возникающие в процессе образования бюджетных средств. Однако, данный ГФК осуществляется, в том числе и в рамках налогового и таможенного законодательства - то есть здесь, на наш взгляд, смешаны три вида ГФК.

Нами предлагается следующее определение бюджетного контроля:

Бюджетный контроль это контроль уполномоченными органами (лицами) исполнения бюджетного законодательства участниками бюджетного процесса.

Данное определение содержит как субъекты, так и объекты бюджетного контроля, что соответствует Бюджетному кодексу РФ, который дает регламентацию понятия бюджетного процесса и утверждает перечень его участников, в том числе имеющих полномочия по осуществлению бюджетного контроля.

Поскольку финансовый контроль осуществляется федеральным казначейством в рамках бюджетного процесса и в соответствии с полномочиями, определенными бюджетным законодательством данный контроль можно определить как бюджетный. Исходя из задачи данной работы далее мы будем говорить о специфических целях, задачах, функциях и принципах осуществления именно бюджетного контроля.

Достижение целей бюджетного контроля обеспечивается реализацией следующих задач

1) Оценка законности, целесообразности, полноты, своевременности и целевого назначения при направлении и использовании государственных финансовых ресурсов;

1. Оценка соблюдения сохранности, правильности хранения и обслуживания, законности использования государственного имущества и нематериальных объектов государственной собственности и так далее;
2. Анализ полноты и своевременности отражения в учете субъектами хозяйственных операций, достоверности составленной отчетности. Выявление резервов повышения эффективности деятельности организаций государственного сектора;
3. Анализ полноты, своевременности и порядка расчетов субъектов с бюджетом и государственными внебюджетными фондами;
4. Надзор за полнотой и своевременностью исполнения банковскими учреждениями соответствующих операций по зачислению средств на бюджетные счета;
5. Оценка соблюдения распорядителями и получателями бюджетных средств условий выделения, распределения, получения, использования государственных средств;
6. Оценка финансового состояния и эффективности систем управления и контроля в государственных учреждениях, организациях с полным или частичным государственным участием или особо связанных с деятельностью государства. Разработку вариантов оптимизации управления и повышения эффективности деятельности, предотвращение нерациональных затрат и выявление резервов снижения себестоимости предоставляемых бюджетными учреждениями услуг.

В целом эти задачи и должны реализовываться органами, осуществляющими бюджетный контроль в соответствии с их компетенцией.

Очевидно, что данные задачи представлены в весьма обобщенном виде, то есть эти задачи можно детализировать относительно их распределения между различными органами, осуществляющими такой контроль. Например, контроль в отношении целевых государственных программ включает следующие основные аспекты:

1) Контроль государственных заказчиков (включая координатора программы). Следующая их деятельность может быть подвержена контролю: проведение конкурсов, определяющих основных исполнителей программы; распределение выделяемых на программу из государственного бюджета средств среди организа-

ций, выигравших конкурс; построение внутреннего контроля за целевым их использованием и ходом работ по выполнению договоров (в рамках реализации программы);

1. Распределение исполнительной властью субъектов РФ и местными органами власти ежегодно выделяемых средств соответствующих бюджетов;
2. Реализация исполнителями программных мероприятий целевого использования выделенных средств (по всем источникам финансирования);
3. текущее управление соответствующими органами государственной программой (например, дирекции программы, ее региональных отделений и т. д.);

Нами приведен в качестве примера перечень направлений контроля по государственным программ далеко не полный, его можно еще больше детализировать.

Цель и задачи государственного бюджетного контроля во многом определяют и его основные функции.

Через функции проявляется активная роль бюджетного контроля. Как фактор, обеспечивающий нормальное действие управленческой системы, контрольная деятельность использует определенные средства воздействия на отношения, возникающие в ходе управления через следующие функции: выявления отклонений, анализа и коррекции деятельности объекта контроля, превенции и правоохраны.

Выявление отклонений включает в себя широкий спектр деятельности. Это -установление отклонений в исполнении законов по формированию доходной части участниками бюджетного процесса и использованию расходной части бюджета; отклонения в сфере финансовой деятельности министерств, ведомств, предприятий и организаций.

Функция анализа и коррекции заключается в исследовании фактов, определивших то или иное отклонение, разработка предложений по устранению выявленных отклонений в процессе формирования и исполнения бюджета, а также в процессе финансово-хозяйственной деятельности учреждений и организаций.

функция превенции (профилактики). Важным следствием контрольной деятельности и индикатором её эффективности является профилактика. Выявленное

нарушение, озвученное публично, предотвращает новое возникновение таких же нарушений у других объектов.

Цели профилактики достигаются:

а) в процессе осуществления контрольной деятельности при выявлении  
нарушений и виновных лиц;

б) в процессе реализации документов, принятых по результатам контроля, в  
частности рекомендаций по устранению условий, способствующих правонарушениям;

в) при проведении контрольными органами и органами, обладающими  
распорядительными функциями конкретных мер, устраняющих возможность  
нарушения бюджетной дисциплины.

Детальная регламентация бюджетного процесса, исключение возможности принятия должностным лицом единоличного решения об использовании бюджетных средств, то есть предварительный финансовый контроль, позволяет предотвратить финансовые нарушения и является достаточно эффективным, так как не несет потери государству.

Функция правоохраны. Контрольная деятельность органов государства является в значительной мере правоохранительной, хотя и не сводится только к ней, что в какой то мере относится и к органам федерального казначейства. Как средство обеспечения законности эта функция направлена на пресечение неправомерных действий должностных лиц и граждан, и связана с привлечением виновных к юридической ответственности или применения к этим участникам бюджетного процесса мер государственного или административного воздействия.

Исходя из вышеизложенного можем сделать следующие выводы. Во-первых, бюджетный контроль, играя существенную роль в обеспечении функционирования государства, одновременно может квалифицироваться как функция: с одной стороны, механизма управления и, с другой стороны, правового регулирования. Во-вторых, как специфический элемент государственной деятельности контрольная деятельность обладает собственными функциями: выявления отклонений, анализа и коррекции действий, превенции и правоохраны.

**1.2. Принципы организации государственного финансового контроля при исполнении федерального бюджета и основы его классификации**

Ключевым условием достижения целей и задач ГФК является соблюдение принципов, которые являются основными правилами, регулирующими построение и проведение контрольной деятельности в общем и целом, то есть рамочные правила.

Лимская Декларация о руководящих принципах финансового контроля дает общие, принципиальные положения осуществления ГФК, однако, на наш взгляд, положения этой декларации, не дают четкой структуры принципов ГФК.

Нами предлагается выделение следующих основных принципов ГФК

1. Профессиональной независимости;
2. Гласности;
3. Законности;
4. Объективности;
5. Плановости;
6. Системности;
7. Непрерывности;
8. Эффективности;

Первый принцип - профессиональной независимости устанавливает недопустимость создания условий какого-либо силового, материального или морального воздействия на орган или должностное лицо, осуществляющих контроль.

Органы ГФК должны обладать организационной, функциональной, материальной и иного характера независимостью от юридических или физических лиц, чью деятельность они проверяют (то есть должно быть исключено любое влияние со стороны последних), а также от третьих лиц, тем или иным образом связанных с ними.

Независимость органа ГФК должна определяться законодательно его статусом, в том числе подчинением и контрольными функциями, в системе государственных органов.

Независимость также требует четкого и адекватного определения прав и

обязанностей такого органа. Она позволяет специалисту органа ГФК работать с высокой степенью автономии и инициативы, делать объективные заключения. При этом каждый специалист органа ГФК должен быть независим в своих суждениях и от коллег, должны быть исключены возможности проявлений ведомственности и т.д. Важным элементом независимости государственных финансовых контролеров должны являться достаточно высокий уровень оплаты труда, правовой статус, меры государственной защиты.

Элементом независимости являются и источники финансирования органов ГФК. Финансирование системы должно быть исключительно бюджетным и не зависеть от результатов контрольных мероприятий. Например, были периоды когда в России получило широкое распространение финансирование контрольных органов, например налоговых органов, за счет дополнительно начисленных и взысканных сумм финансовых санкций, направляемых и используемых в фонды развития таких органов. По мнению большинства экономистов, это ведет к необъективному подходу при проведении финансового контроля и приводит к тому, что контроль при этом носит избирательный характер, а полученные средства используются неэффективно.

Например, Л.Н. Овсяников *^*в связи с этим подчеркивал: "Государственный контрольный орган должен, безусловно, получать из государственного бюджета целевым назначением финансовые средства, необходимые и достаточные для выполнения возложенных на него задач, иметь право самостоятельно использовать выделенные средства". Н.Д. Погосян [53], в свою очередь, предлагал предоставить право высшему органу ГФК самостоятельно определять планируемые размеры финансовых средств, необходимых для его содержания, с последующим утверждением его бюджета в установленном порядке.

Если привести пример обеспечения данного принципа в европейских странах, то в Швеции высший контрольный орган - Национальное ревизионное бюро (НРБ), действует исключительно самостоятельно, независимое как от правительства, так и от парламента. Даже шведский парламент (включая его комитеты) не может давать НРБ каких-либо поручений или предлагать подходящие объекты для проверки. Парламент может лишь определять общие направления деятельности НРБ, которые

доводятся до последнего в связи с рассмотрением предложений по бюджету. Все специальные решения шведского правительства о проведении силами НРБ отдельных расследований должны быть согласованы с НРБ и рассмотрены последним.1-251

Касаясь государственного финансового контроля, реализуемого исполнительными органами власти, отметим что весьма принципиальна как независимость органа финансового контроля от проверяемого объекта и результата контроля, так и независимость сотрудника этого органа при принятии квалифицированного решения. Объект контроля должен определятся в этом случае не только по усмотрению контрольного органа, но и по непосредственным планам контрольно-экономической работы, в частности Минфина России.

Наконец, необходимо упомянуть, что, как отмечает Н.Д. Погосян, всякая независимость - организационная, функциональная, персональная, финансовая и т. д. - невозможна без связи с общественностью, гражданами-налогоплательщиками, бюджетополучателями. Данный аспект ниже раскрывается в следующем принципе ГФК.

Второй принцип - гласность. Иногда его называют принципом публичности или открытости.

Гласность в соответствии со ст. 28 Бюджетного кодекса РФ (далее БК РФ), один из принципов бюджетной системы Российской Федерации, следовательно, контрольная деятельность в рамках бюджетного процесса обязана быть гласной. По законодательству гласность государственного контроля необходимый атрибут современного демократического общества, так как через это контролеры информируют общественность о реальном положении дел в государственном управлении. Принцип гласности предусматривает открытость деятельности органа ГФК, доступность каждого гражданина к информации о результатах контрольной деятельности.

Для обеспечения гласности проводится публикация в открытой прессе материалов по результатам проверок (с учетом государственной тайны), официальных ответов органов исполнительной власти на замечания контролеров, с указанием принятых мер по устранению нарушений. Устанавливается тесная связь

органов ГФК со средствами массовой информации для обнародования контрольных материалов, выпускаются специальные журналы. Все это заставляет нарушителей держать ответ перед обществом, подрывает их репутацию, предотвращает такие ошибки у других служащих.

Общее мнение специалистов в данной области контроля сводится к тому, что гласность обеспечивается обычно двумя способами: представлением итоговых (годовых) и текущих отчетов контрольных органов органам, их образовавшим, а также публикацией результатов проверок в открытой печати. Контроль не закачивающийся публикацией результатов, теряет свои общественно значимые качества, превентивную функцию, лишается значительной части эффективности. Однако реализация принципа гласности связана с большими трудностями. Ведомства часто не хотят «выносит сор из избы». При этом такие же нарушения вскрываются затем в других подразделениях этого и других ведомств. Обнародование результатов контроля также способствует формированию положительного мнения в обществе о пользе и необходимости контроля. Это повышает статус и востребованность контрольных органов.

Развитие информационных технологий также позволяет сегодня создать действенную систему гласности контроля. Для этого необходимо обязать все контрольные органы, а также финансовые органы исполняющие бюджеты всех уровней, размещать информацию о ходе контрольных мероприятий, отчеты об исполнении бюджета как можно более детализированные на соответствующих интерактивных ресурсах в сети Интернет. Некоторые администрации регионов уже создают собственные Интернет-ресурсы где, в том числе, размещается информация о контрольных органах и результатах контрольных мероприятий. Этот способ публикации наиболее, на наш взгляд, целесообразен так как позволяет довести до заинтересованного пользователя наиболее полную и систематизированную информацию, создает возможность положительной обратной связи, доступен в различных регионах страны. Сегодня создание подобных ресурсов пока стихийно и осуществляется в основном по добровольному решению конкретных руководителей. Внедрение повсеместной, обязательной процедуры размещения подобной

структурированной информации в сети Интернет при обязательном бюджетном финансировании этих проектов позволит создать в будущем действительно гласный бюджетный процесс вообще и финансовый контроль в частности.

Выводы автора по данному поводу были предложены на научно-практической конференции «Государственная и муниципальная служба в системе управления регионом», проводившийся в г. Твери в декабре 2002 года. В частности, были представлены предложения по обеспечению принципов гласности бюджетного процесса и контроля за ним. Материалы конференции были опубликованы и доступны для специалистов.

Третий принцип - законности осуществления контроля в России обеспечивается Конституцией. Она предусматривает, что государство и все его органы (в том числе и контрольные) действуют на основе законности, обеспечивают охрану интересов общества и граждан. Органы финансового контроля, их должностные лица при исполнении своих обязанностей должны соблюдать Конституцию и российские законы. При этом деятельность органов ГФК должна строго соответствовать законам и иным нормативно-правовым актам. Контролеры, как никто другой, должны не допускать какого бы то ни было произвола в отношении проверяемых организаций и лиц.

Принцип законности предусматривает высокое качество нормативно-законодательной базы ГФК и законодательства РФ в целом. Нормативная база должна соответствовать целям поставленным перед контрольными органами, потребностям общества, конституционно установленным правам и свободам организаций, каждого члена общества.

Из принципа законности вытекает необходимость строгого соблюдения норм права органами ГФК, их представителями при реализации своих контрольных полномочий.

В целом принцип законности ГФК — понятие системное, охватывающее как государственных контролеров, так и контролируемых, а также третьих лиц, имея в виду государственные органы принимающие решения по итогам контроля.

Четвертый принцип - объективность, требует объективного подхода как к

процедуре проверки, так и к оценке его результатов.

Выводы контролеров, а также их подходы к планированию и проведению проверок должны исключать какую бы то ни было предвзятость или предрасположенность, а также какие-либо особые мотивы (корысть, политический заказ и т. п.). Так, планирование контрольных мероприятий и их проведение должны исключать какую-либо предубежденность об изначальном наличии негативных аспектов в деятельности проверяемых объектов.

Выводы по результатам проверок также должны быть корректны, убедительны и беспристрастны, подтверждены соответствующими данными, фактическими материалами, ссылками на законодательство.

Пятый принцип - плановости. Он предопределяется природой организации управления и необходимостью планирования. В этой связи органы, осуществляющие контроль проводят свою работу на основе годовых, квартальных и месячных планов проведения контрольных мероприятий. При этом планы контрольной работы, предполагающие внезапность, должны являться тайной для проверяемых.

Шестой принцип - системность означает, что при проведении контрольных мероприятий должны рассматриваться все стороны деятельности объекта контроля. При этом должны соблюдаться общие приемы и методы проведения контрольных мероприятий.

Седьмой принцип - непрерывность предполагает, что все объекты контроля подлежат постоянно осуществляемому контролирующими органами предварительному, текущему и последующему контролю в установленные сроки. Это обеспечивает постоянное наблюдение за ходом выполнения планов и заданий, их корректировку по мере выявления отклонений.

Восьмой принцип - эффективности (действенности) контроля проявляется в своевременности и полноте выявления отклонений от заданных параметров, их причин и виновников, а также в оперативности реализации результатов контроля и обеспечении возмещения нанесенного материального ущерба.

Все указанные принципы взаимосвязаны, и определяют при их соблюдении зрелость и качество системы ГФК.

**Основы классификации ГФК**

Под классификацией в науке понимается распределение объектов, явлений,

категорий по классам (разрядам, группам) в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми объектами в единой системе соответствующей области знаний или практической деятельности.

Научно обоснованная классификация позволяет глубже понять сущность ГФК как одной из важнейших составных частей системы государственного управления. Она дает возможность раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить специфические особенности различных ее элементов.

Одним из основных элементов классификации ГФК является вид контроля. О теоретической и практической необходимости определения видов контроля и, следовательно, его классификации обращает внимание известный специалист в области контроля Ю.М. Иткин [39]: "Чтобы избежать ошибок в становлении новой системы контроля в рыночных условиях хозяйствования, нам надо, прежде всего, разобраться в существе вопроса о видах контроля. Определение вида является главным при классификации контроля. Исходя из вида контроля должны определяться субъекты и характер контрольной деятельности".

**Виды финансового контроля**классифицируются по целевому признаку направленности контроля. К таким видам мы отнесем бюджетный, налоговый, таможенный, валютный, страховой, контроль за денежным обращением.

Как уже говорилось бюджетный контроль это контроль уполномоченными участниками бюджетного процесса исполнения бюджетного законодательства участниками бюджетного процесса.

Объектами бюджетного контроля являются экономические отношения, возникающие в бюджетном процессе, а также участники этих отношений.

По сферам деятельности объекты бюджетного контроля можно условно подразделить на

а) Участников бюджетного процесса, осуществляющих составление,

исполнение бюджета, а также осуществляющих кассовое обслуживание

исполнения бюджета;

б) Инвестиционную сферу: коммерческие (некоммерческие) организации,  
получающих бюджетные средства, в том числе на возвратной основе, для  
достижения определенных целей;

в) Органы государственного управления: министерства, ведомства,  
бюджетные учреждения (главные распорядители бюджетных ассигнований  
(ГРБА), распорядители бюджетных ассигнований (РБА), получатели  
бюджетных средств (ПБС)) получающих бюджетные средства;

г) Иные органы власти, на которые законодательством Российской Федерации,  
возложены бюджетные полномочия, а также кредитные организации,  
осуществляющие отдельные операции со средствами бюджетов.

**По формам осуществления**бюджетный контроль, как и любой другой вид ГФК, подразделяется на предварительный, текущий и последующий

**Предварительный контроль**осуществляется на стадии рассмотрения и принятия решений по финансовым вопросам. Это касается, прежде всего, процесса определения объемов ресурсов на планируемый период и их распределения между адресатами.

Предварительный контроль должен предшествовать поступлению налоговых и других платежей в бюджет, расходованию средств бюджета и принятию каких-либо решений по финансовым и другим вопросам, то есть ведется при планировании и составлении бюджета.

Предварительный контроль необходим и на стадии разработки и принятия законов и других нормативных правовых документов по бюджетным вопросам, для чего нужна квалифицированная экспертная оценка и анализ результатов ранее принятых решений. Предварительный контроль позволяет проверить обоснованность запланированных расходов, расчетов распорядителей бюджетных средств, соблюдение установленных норм и нормативов. Особое внимание обращается на обеспеченность необходимыми доходными источниками, на вопросы оптимального формирования доходной части бюджетов.

Предварительный контроль за целевым назначением бюджетных средств способствует:

1. эффективному и законному использованию бюджетных средств;
2. созданию предпосылок и условий к тому, чтобы бюджетополучатели были не заинтересованы в использовании бюджетных средств не по назначению;
3. применению конкретных бюджетных норм и нормативов;
4. четкому определению направлений осуществления дальнейшего контроля;

**Текущий контроль**производится в процессе исполнения бюджета путем анализа оперативных данных, текущей отчетности об исполнении бюджета, показателей предприятий различных форм собственности, данных об использовании бюджетных средств бюджетополучателями. Это контроль за оперативной текущей деятельностью и состоит в регулярной проверке соблюдения финансовой дисциплины субъектами хозяйствования, распорядителями бюджетных ассигнований и др., то есть соблюдения бюджетных норм и нормативов, целевого использования средств бюджета.

Формой текущего контроля может являться проверка целевого использования бюджетных средств получателем бюджетных средств после совершения кассового расхода, но в пределах действующего финансового периода (года, действия договора, соглашения), например проверка правильности ведения кассовых операций бюджетными учреждениями - то есть использование наличных средств на цели, предусмотренные их получением.

**Последующий контроль**осуществляется контрольными органами после завершения какой либо финансовой операции, либо после осуществления фактических расходов бюджетных средств. Причем, на наш взгляд, принципиально проведение проверок именно в рамках последующего контроля отличает то, что проверяемый период находится за пределами текущего финансового периода (года, либо действия какого либо договора, соглашения). То есть, бюджетополучатель уже представил отчет об использовании бюджетных средств, и контролирующая организация анализирует соответствие отчета первичным документам, фактическим расходам.

В качестве критерия классификации последующего контроля целесообразно использовать объем и глубину охвата контролем различных сторон хозяйственной и

финансовой деятельности проверяемой организации, что и предполагает использование таких методов как: тематическая проверка, надзор, счетная проверка. Последующий контроль, отличающийся углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности предприятия за истекший период позволяет вскрывать недостатки упущенные при проведении предварительного и текущего контроля.

**Метод финансового контроля**можно сформулировать как комплексное, органически взаимосвязанное изучение законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследованием фактического состояния объектов контроля.

Финансовый контроль как специализированный вид управленческой деятельности и особая отрасль экономических знаний располагает разнообразными методами контроля, разработанными в рамках этой дисциплиной или основанными на достижении смежных наук (бухгалтерского учета, статистики, финансов, государственного бюджета), а именно: I. Общенаучные методы контроля:

Анализ - метод исследования, который включает изучение объекты путем мысленного или практического расчленения его на составные объекты (по его признакам, свойствам, отношениям). Каждая из выделенных частей анализируется раздельно в пределах единого целого (комплексная ревизия финансово-хозяйственной деятельности учреждений и др.).

Синтез - метод изучения объекта в его целостности, единстве и взаимной связи его частей. В финансовом контроле синтез связан с анализом, поскольку он позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое (контроль выполнения плана производства и др.).

Индукция - метод исследования, при котором общий вывод о признаках множества элементов объекта делается на основе изучения не всех признаков, а отдельных конкретных элементов данного множества, то есть частных факторов к общим выводам.

Дедукция - исследуется состояние объекта в целом, и на основе логических рассуждений делаются выводы о его составных элементах, то есть от общего к частному.

Аналогия - метод научного умозаключения, посредством которого достигается познание одних объектов на основании их сходства с другими. Метод аналогии, основываясь на сходстве некоторых сторон разных объектов, составляет основу стандартизации и моделирования, применяемого в финансовом контроле.

Моделирование - метод научного познания, основанный на замене изучаемого объекта его аналогом, моделью, содержащей существенные черты оригиналов. В финансовом контроле применяются стандарты (модели) проведения контрольно-ревизионного процесса.

Конкретизация - исследование определенных объектов во всей их разносторонности, в качественном многообразии реального существования (выявление в процессе контроля непроизводительных расходов по местам их образования - подразделениям, предприятиям и др.).

Системный анализ - изучение объекта исследования как совокупности элементов, образующих систему. Системный анализ в финансовом контроле предусматривает оценку поведения объектов как системы со всеми факторами, влияющими на их функционирование. Этот метод широко используется в финансовом контроле, так как способствует системному подходу к оценке производственной и хозяйственно-финансовой деятельности всех звеньев экономики. В практике исследования системный анализ применяется посредством следующих методик: процедур исследования операций, позволяющих дать количественную оценку объектам исследования; анализа систем для исследования объектов в условиях неопределенности. II. Собственные методы финансового контроля:

Это методы контроля, выработанные практикой. Формируются эти методы в зависимости от целевой функции данного контроля. Например, методы финансового контроля базируются на методиках бухгалтерского учета, статистики, экономического анализа и других экономических наук. Вместе с тем методы

финансового контроля применяются в исследованиях других экономических наук (управление, планирование, финансирование, кредитование и т.п.).

Одним из основных регулярных методов последующего бюджетного контроля является ревизия. Она предполагает проверку первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, фактического наличия денежных средств и товарно-материальных ценностей. Результаты ревизии оформляются актом, имеющим юридическую силу, источника доказательств в следственной и судебной практике.

В соответствии с законодательством, как метод ГФК ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление.

Целью ревизии является контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

В процессе ревизий проводится проверка финансово-хозяйственной деятельности организаций по основным направлениям, таким как:

1. соответствие осуществляемой деятельности организации учредительным документам;
2. обоснованность расчетов сметных назначений, исполнение смет расходов, использование бюджетных средств по целевому назначению;
3. обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
4. соблюдение финансовой дисциплины и правильности ведения бухгалтерского учета и составление отчетности;
5. обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;
6. полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
7. правильность проведения операций с материальными активами, затратами и финансовыми результатами;

По полноте охвата хозяйственной деятельности объекта различают ревизии комплексные и тематические.

Комплексная ревизия является наиболее полной, охватывающей все стороны деятельности проверяемого объекта. Комплексной ревизии подвергаются финансовая и хозяйственная деятельность предприятия, вопросы сохранности и эффективности использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, состояние бухгалтерского учета и достоверности отчетности, соблюдение налоговой и финансовой дисциплины и другие вопросы.

Комплексную ревизию характеризуют:

а) взаимосвязанное изучение экономической и юридической сторон деятельности  
организации, что достигается в том числе участием в ее проведении специалистов,  
способных квалифицированно разбираться в специфике деятельности организации;

б) максимально возможное сочетание различных методических приемов  
документального и фактического контроля с целью выявления законности,  
достоверности и экономической целесообразности хозяйственных и финансовых  
операций.

Тематическая ревизия проводится для проверки определенного участка деятельности ревизуемого объекта. Проверяя однородные объекты (темы) ревизии, дают представление о состоянии определенного участка деятельности не только одного ревизуемого объекта, но и других типичных объектов, что способствует вскрытию и устранению выявленных недостатков и нарушений в целом по всем однотипным участкам хозяйствующих субъектов.

Другим методом финансового контроля является тематическая проверка. Она представляет собой единичное контрольное действие или исследование направления деятельности проверяемого объекта. Данный метод наиболее применим при текущем

контроле. Проверка может осуществляться как по месту нахождения объекта контроля, так и в самом контрольном органе на основании анализа представленных в контрольный орган документов, такой метод известен как метод камеральных проверок.

В ходе камеральных проверок может быть использован также такой метод, как экспертиза - экспертные оценки, применяемые при исследовании специальных вопросов, имеющих взаимосвязь с финансовым контролем. Этот метод контроля позволяет на ранней стадии предшествующей осуществлению операции предотвратить отклонения от законодательства, например нецелевое, незаконное, неэффективное использование бюджетных средств. Частным случаем является экспертиза проектов и сметной документации - метод проверки технологического уровня, норм и нормативов, отраженных в проектно-сметной документации, например при строительстве объектов или приобретения оборудования.

Одним из методов ГФК является надзор (наблюдение, мониторинг). Он производится контролирующим органом на предмет соблюдения объектами установленных законов и нормативов (например, надзор со стороны Банка России за деятельностью коммерческих банков, со стороны Департамента страхового надзора Минфина России - за страховыми организациями, со стороны Министерства по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства России - за предприятиями-монополистами).

По информационному обеспечению методы контроля можно различить на документальные и фактические.

В числе основных элементов документальных методов контроля можно перечислить:

формальную и арифметическую проверку документов;

юридическую оценку отраженных в документах хозяйственных операций;

логический контроль объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций;

встречную проверку документов или записей в учетных регистрах;

оценку законности и обоснованности хозяйственных операций по данным

корреспонденции счетов бухгалтерского учета;

балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей;

различные методические (технические) приемы экономического анализа.

Источниками информации для документального контроля служат: первичные документы; регистры бухгалтерского учета; бухгалтерская, статистическая и оперативно-техническая отчетность; нормативная, проектно-конструкторская, технологическая и другая документация.

Международные стандарты в области методики выделяют такой метод контроля, как инспектирование. Оно включает те методы, которые чаще всего выделяются отдельно: тематические проверки, ревизии, надзор и экспертизы.

Методы фактического контроля могут быть подразделены на две группы:

1) инвентаризация - проверка объектов контроля в натуре органолептическим  
способом. Включает в себя проверку наличия числящихся на балансе объекта  
контроля ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав  
на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных  
учета. Она позволяет осуществлять контроль за сохранностью материальных  
ценностей, выявлять и устранять возможные ошибки в учете и работе материально  
ответственных лиц, определять величину естественной убыли и уточнять учетные  
данные об остатках материальных и прочих ценностей. Инвентаризации  
подвергаются основные фонды (средства), товарно-материальные ценности, затраты  
в незавершенном производстве, денежные средства, расчеты с поставщиками,  
заказчиками и др. статьи баланса. В финансовом контроле применяется как основной  
метод фактического контроля сохранности товарно-материальных ценностей и  
денежных средств, а также состояния расчетно-кредитных отношений и других  
активов и пассивов организации;

2) экспертная оценка квалифицированными специалистами действительного  
объема и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных  
затрат.

Финансовый контроль может быть классифицирован как плановый и внеплановый. Плановый контроль (проверки, ревизии и др.) проводится на основании

заранее разработанных планов контрольной работы (например, на год квартал и т. п.). Внеплановый контроль проводится по поручениям (в большинстве своем экстренного характера).

По содержанию контроля иногда различают собственно контроль и проверку исполнения вынесенных ранее контрольных решений, так называемую, контрольную проверку. Контрольной проверке могут быть подвергнуты вынесенные контрольными органами решения по устранению недостатков и нарушений, выявленных в результате предыдущих контрольных мероприятий, по применению санкций к нарушителям и т. д.

В зависимости от сферы деятельности органов исполнительной власти каждый вид контроля может быть реализован как вневедомственный или ведомственный.

**1.3. Организация бюджетно-финансового контроля в развитых странах.**

Как показывает мировая практика, осуществление сколько-нибудь существенных программ (экономических, социальных, военных, политических) в развитых зарубежных странах обязательно предполагает включение в такую программу подсистемы (или системы) контроля, с выделением на ее реализацию части общих ассигнований по программе. И это оказывалось всегда оправданным мероприятием.

Значительный интерес в деле организации эффективного бюджетно-финансового контроля в России имеет изучение опыта работы зарубежных контрольных финансовых органов. Высоким авторитетом на национальном и международном уровнях пользуется деятельность Федеральной счетной палаты и земельных счетных палат Германии.

Положение и место Федеральной счетной палаты в системе органов государственной власти определено законом о Федеральной счетной палате. Она стоит между парламентом и правительством, является независимым партнером и помощником по отношению к обоим высшим органам государственной власти. Федеральная счетная палата является независимым органом финансового контроля и отвечает только перед законом.

Правовой статус Федеральной счетной палаты и ее членов, а также ее

основные задачи конституционно закреплены в основном законе ФРГ. Детали ее организационной структуры, процедура назначения на должность членов палаты и порядок выработки решений регулируется специальным законом о Федеральной счетной палате.

Ныне действующая счетная палата Германии является прямой преемницей Счетной палаты Германской империи, созданной в 1871 г., которая в свою очередь являлась преемницей Генеральной счетной палаты, учрежденной по указу прусского короля Фридриха Вильгельма I еще в 1717 г. Таким образом, независимая ревизия отчетности в Германии существует уже 280 лет. Отчеты счетной палаты королевской Пруссии после германской империи всегда проверялись главой государства. В деятельности современной Федеральной счетной палаты следует выделить следующие особенности. Федеральная счетная палата не облечена исполнительной властью. Федеральная счетная палата убеждает силой своих аргументов. Реализуя ее предложения, высказанные в примечаниях, парламент, в частности его бюджетная комиссия и соответствующая подкомиссия, заботится о том, чтобы из них были сделаны необходимые выводы. До настоящего времени эти комиссии после подробного обсуждения с участием членов Федеральной счетной палаты более чем в 90 % случаев использовали сведения, полученные в ходе ревизии. В комиссии по ревизии счетов администрация должна отвечать за свои неправильные действия; как правило, перед комиссией отчитываются также министры, заместители министров или другие служащие политического аппарата.

Федеральная счетная палата стимулирует мышление администрации. Результат своей ревизии Федеральная счетная палата обобщает в ревизионных сообщениях. Она направляет их со своими рекомендациями ревизуемому учреждению. В большинстве случаев администрация использует ее предложения. Поэтому отчеты парламенту отражают лишь незначительную часть результатов работы палаты.

Критерии ревизии - правильность и экономичность. Проводя ревизию на правильность ведения счетов, Федеральная счетная палата следит за соблюдением законов, бюджета и административных предписаний.

При ревизии на экономическую эффективность она изучает соотношение издержек и достигнутого эффекта. Федеральная счетная палата должна обращать особое внимание на расходы по содержанию персонала и на качество выполнения заданий. Растущее значение - особенно при контроле программ и других крупных проектов - приобретает вопрос о том, достигнута ли в действительности поставленная цель (контроль успеха).

Направления деятельности Федеральной счетной палаты. Федеральная счетная палата контролирует

бюджетное финансирование и управление экономикой федерации, ее особые имущества (например, федеральные железные дороги, федеральное ведомство связи) и предприятия;

юридических лиц федерального уровня в рамках публичного права (например, Федеральное ведомство труда), включая государственные предприятия;

федеральные и земельные организации социального страхования, если они получают государственные дотации или защищены гарантийными обязательствами федерации;

деятельность федерации на предприятиях с частноправовым статусом, в которых государство имеет долевое участие;

при определенных условиях — также прочих юридических лиц с частноправовым статусом.

Счетная палата может также проводить статистический учет вне сферы компетенции федерации, если соответствующие учреждения управляют принадлежащими федерации средствами или получают средства от нее (например, в федеральных землях, общинах или у получателей дотации).

Функции ревизионных отделов. Внутри Федеральной счетной палаты задачи распределены между восемью отделами.

Направлением работ отдела I являются вопросы ревизии счетов, финансового и бюджетного права в широком смысле. Отдел отвечает за связи между парламентом и Федеральной счетной палатой и контролирует значительное число небольших, но

политически важных отдельных планов, контролирует расходы на содержание персонала и на снабжение всех федеральных ведомств.

Отдел II компетентен в решении задач для административных ведомств. Он производит ревизии бюджетного финансирования и хозяйственного управления ведомства иностранных дел, федерального министерства внутренних дел, ведомства охраны окружающей среды, охраны природы и безопасной работы атомных реакторов, ведомств экономического сотрудничества, исследований и технологии, образования и науки.

Отделу III подконтрольны учреждения связи и основные подразделения федерального министерства транспорта.

Отдел IV контролирует оборонный бюджет. Он отрабатывает также принципиальные вопросы общественных заготовок и правовые нормы регулирования цен.

Отдел V занимается ревизией объектов гражданского и военного строительства, включая дорожное строительство, а также планирование и реализацию естественно-научных и технических проектов и технологий.

Задачи отдела VI сконцентрированы в социальной области (проведение ревизий в федеральном ведомстве труда, контроль снабжения инвалидов войны, законодательства по пенсионному обеспечению, ревизия отдельных органов, осуществляющих в соответствии с законами страхование по болезни). Кроме того, контролируются бюджеты федеральных министерств по вопросам молодежи, семьи, женщин и здравоохранения, системы расселения и землепользования, строительства и градостроения, пищевой промышленности, сельского хозяйства, а также труда и общественного порядка.

Отдел VII. Функциональные задачи: вопросы кадров, организации, рационализации, обработки информации, внутренней службы, экономики и организации производства и материально-технического снабжения — являются предметом работы отдела. В этих рамках он оказывает широкую поддержку федеральному уполномоченному по вопросам экономической эффективности в управлении.

Отдел VIII курирует финансы и экономику. Он контролирует налоги и таможенные пошлины, бюджеты федерального министерства финансов и федерального министерства экономики (включая специальный капитал по программе экономической помощи Европе), предприятий, имеющих статус юридического лица публичного права, а также участие государства в частных компаниях (прямо или через посредников).

Земельные счетные палаты. Счетные палаты одиннадцати федеральных земель являются самостоятельными и независимыми друг от друга органами финансового контроля. Тем не менее, вследствие переплетений финансовых систем требуется их тесное сотрудничество с федеральной палатой. Бюджетное право федерации и земель практически одинаково по содержанию. Соответственно и применяться оно должно одинаково. Ряд важных программ финансируется совместно федерацией и землями (например, строительство высших учебных заведений, охрана побережья, аграрная структура, добыча угля или же социальные выплаты, в частности дотации на квартплату). Другие задачи решаются землями по поручению федерации. Значительные прибыли от общего налогообложения (подоходные налоги, налоги на корпорации, налоги с оборота) поступают как в кассы федерации, так и в кассы земель.

При совместной компетенции Федеральной и земельной счетных палат ревизии могут проводиться ими совместно или же они могут по договоренности передавать друг другу отдельные ревизионные задачи.

Содержание ревизии. Ревизия распространяется на контроль соблюдения действующих предписаний и принципов бюджетного финансирования и управления экономикой, в частности, в следующих пунктах

1. Соблюдение закона о государственном бюджете и бюджетного плана.

2. Обоснование и документальное подтверждение доходов и расходов,  
правильное составление статистического отчета о выполнении годовой сметы  
бюджета и отчета об имущественном положении государственных органов и  
учреждений.

3. Рентабельное и экономное использование средств.

4. Возможность выполнения задач при меньшей численности персонала или при меньших материальных затратах или же возможность их более эффективного выполнения другими методами.

Если ревизия входит в компетенцию, как Федеральной счетной палаты, так и счетной палаты одной из федеральных земель, то она должна проводиться ими совместно. Если статья Основного закона не предписывает проведение ревизии Федеральной счетной палатой, то Федеральная счетная палата может по договоренности передавать ревизионные задачи счетным палатам земель. Также по договоренности Федеральная счетная палата может брать на себя задачи земельных счетных палат.

Федеральная счетная палата обобщает результаты ревизии, поскольку это может иметь значение для утверждения статистического отчета Федерального правительства о выполнении годовой сметы бюджета и отчета об имущественном положении его органов; такое обобщение представляется ежегодно парламенту в форме примечаний, а также Федеральному правительству. В примечаниях должны, в частности, содержаться следующие сведения

1. Соответствуют ли суммы, выведенные в статистическом отчете о выполнении годовой сметы бюджета и в отчете об имущественном положении государственных органов, суммам, проведенным по бухгалтерским книгам, и правильно ли составлены документы, подтверждающие доходы и расходы.
2. В каких важных случаях имело место несоблюдение предписаний и принципов бюджетного финансирования и хозяйственного управления.

3. Какие основные претензии возникли в отношении деятельности  
государственных органов на предприятиях, являющихся субъектами права, в  
соответствии с результатами ревизии.

4. Какие мероприятия следует рекомендовать на будущее. В примечания  
могут быть включены определения, касающиеся также будущих или прошлых  
бюджетных лет.

Информация Федеральной счетной палаты. Федеральная счетная палата должна незамедлительно получать информацию, если

ГОСУДАРСТВЕННАЯ  
41 іЙіЛИШЕКА

1) верховные органы государственной власти издают или поясняют  
предписания, касающиеся управления бюджетными средствами федерации или  
имеющие последствия для доходов и расходов федерации;

2) происходит создание, существенное изменение или роспуск  
административных учреждений или федеральных предприятий, затрагивающих  
государственный бюджет;

3) происходит изменение или ликвидация непосредственного или косвенного  
участия федерации в частных предприятиях;

4) заключаются договоренности между федерацией и каким-либо  
учреждением вне сферы компетенции федеральной администрации или между  
высшими органами государственной власти об управлении бюджетными средствами  
федерации;

5) высшие органы государственной власти проводят организационные или  
иные мероприятия важного финансового значения.

Федеральной счетной палате по ее требованию должно сообщаться содержание предписаний или пояснений упомянутого выше вида и в том случае, когда их издают другие учреждения федерации.

Ревизия юридических лиц со статусом частного права. Федеральная счетная палата контролирует бюджетное финансирование и ведение хозяйства юридических лиц со статусом частного права, если

1. в соответствии с законом они получают от федерации дотации или гарантийные обязательства федерации имеют законные основания;
2. они управляются исключительно или преимущественно федерацией или назначенным ею лицом;
3. имеется договоренность с Федеральной счетной палатой о проведении ею ревизии;
4. они не являются предприятиями и в их уставе с согласия Федеральной счетной палаты предусмотрена проводимая ею ревизия.

Вышеизложенное следует применять к имуществу, управляемому федерацией по договоренности.

Если федерация имеет право больше, чем на четвертую часть прибылей предприятия, в котором она не участвует, то Федеральная счетная палата проводит ревизию итогов года и управления делами предприятия, чтобы установить, соблюдены ли интересы федерации в соответствии с действующими положениями.

Из приведенного видно, что финансовый контроль в лице счетных палат (федеральных и земельных) осуществляется в Германии не только исходя из принципа правильности ведения счетов, но и по принципу экономической эффективности, рентабельности. Исходя из этого проводится ревизия не только соответствия отчетных данных об исполнении бюджета суммам, проведенным по бухгалтерским книгам, но и правильности документов, подтверждающих расходы и доходы, рентабельного и экономного использования средств, анализ возможностей выполнения *щщщиШШтг*ой% э^федавщми^мзр^^^

ярчч^Шпя^тшщда^іа «є дар,*^т^Щі^ш-с<ттччі^чіЩ^^*

*?ШШчетКттикЧРЩ?ШётУ г\*>:плып*предприятия, ччоОы упаи^-іп,,

.-. .-і. .№етыещат^ отличаю^ся^^

нщи,, ^гюднищщщ основывается на дифференциации

ритадлащнте, к^щще или^рущм^ы^щем.^Ш^ г49су(дарстае^но|(.вд^т^,,(%

дашш?^Ртдаг<ршда^

рШЧтаїШ\*?0^ палаты с .ipyiv -.;>.

дік f'Ni'tMii лкїоілє де. і а шніисісрегв гак і^з1жДаііскик, гак и в-иаыьг;. П«»ччі *і.п и,.>.;\*< і;^''5:-СтруктзфйеЬ'|зга]їїо ^оеШйт^ёМР^ЩтбиФ'Шз^^центральных и периферийных звеньев. На местах имеются контрольные управления, бюро, посты. В США, например, создано 15 региональных бюро, одно на три штата.

В Англии периферийный аппарат госконтроля представляют контролеры по месту расположения крупных точек государственных заказов, баз снабжения, военных баз и округов, предприятий и т. д. От местных органов и центрального аппарата они полностью независимы и подчиняются только Управлению государственного контроля. Представители государственного контроля находятся и в министерствах.

Твердо соблюдается принцип независимости от контролируемых. Он обеспечивается назначением главы контрольного ведомства на длительный срок или даже пожизненно (в США - на 18 лет), высокими окладами работников госконтроля, юридической и материальной независимостью от правительства.

В свою очередь органы госконтроля неподконтрольны бюджетно-контрольным парламентским комиссиям, которые созданы во всех ведущих странах.

Основной вид госконтроля в этих странах - финансовый. Логика здесь такова: поскольку вся реальная деятельность любого учреждения выражается в финансовых операциях, то разумнее всего поставить функциональный механизм контроля у этих «финансовых ворот».

Важнейшими функциями Главного контрольно-финансового управления (ГКУ) - органа Конгресса США, например, являются:

оказание помощи Конгрессу в его законодательной и контрольной деятельности, контроль и оценка правительственных программ, оперативной деятельности государственных органов управления и выработка предложений по совершенствованию госаппарата. Хорошо зная состояние дел в министерствах и ведомствах, контролеры ГКУ являются консультантами Конгресса по сложным вопросам госуправления. За год Конгресс принимает десятки законов, проекты которых составляются аппаратом ПСУ. Главному контрольно-финансовому управлению подконтрольны все финансовые операции военного ведомства, ЦРУ и ФБР.

В последние годы в развитых странах повсеместно внедряется новый вид контроля. Он зародился в Швеции в 60-х годах и называется контролем эффективности. Суть его в том, что формальная законность и бухгалтерская точность являются не конечной целью, а лишь началом контроля. Основной задачей проверки является действенность и результативность государственных операций. Те из них, которые результативны (прибыльны и внешне выгодны), но не действенны (не отвечают требованиям достижения социально-политических целей данного государства), контролем осуждаются. Шведские ученые - авторы модели контроля эффективности определили 54 вопроса, посредством которых оценивается действенность.

Традиционные методы контроля все в большей степени дополняются новыми инструментами: "программная оценка", ориентация на конечные результаты, принцип "сансет" и др.

Суть программной оценки состоит в том, что в ведомственную систему управления встраивается механизм, позволяющий на регулярной основе осуществлять слежение за ходом реализации программы; своевременно выявлять "узкие места" и реагировать на них; контролировать соблюдение графиков выполнения отдельных этапов работ; сравнивать достигнутые результаты с ожидаемыми; соизмерять результаты с затраченными ресурсами, определяя тем самым фактическую эффективность программы. В изданном недавно циркуляре административно-бюджетного управления США предусматривается, что на эти цели должно расходоваться в среднем 0,5-1 % ассигнований на программу.

Долгое время в правительственных ведомствах развитых стран преобладала тенденция сосредоточиваться либо на основных средствах, либо на других показателях "ресурсного типа" (например, мощность предприятий, численность персонала и т.д.). Постепенно выявились серьезные недостатки использования этих характеристик, так как они дают мало информации о степени эффективности. Так, при контроле в области здравоохранения подсчет числа имеющихся в наличии больничных коек или частоты их использования не говорит о реальном воздействии медицинского обслуживания на население. Поэтому в последние годы традиционные

характеристики выполнения программ дополняются "конечными" показателями, в максимальной степени отражающими реальную отдачу программы, ее всестороннее воздействие на общество.

Метод "сансет" предусматривает законодательное ограничение сроков функционирования большинства федеральных ведомств 4-10 годами. При этом требуется проводить тщательное аналитическое обоснование необходимости функционирования каждого ведомства и осуществляемых им программ. Так, в штате Колорадо (США) в течение года были подвергнуты проверке 13 из 43 правительственных органов, в результате три ведомства были ликвидированы, два -объединены, полномочия трех продлены в полном объеме, вопрос о существовании пяти оставшихся оставлен открытым до завершения более детальной проверки.

Во многих странах при органах госконтроля созданы свои исследовательские центры. Они изучают дело контроля в своей стране и за рубежом, разрабатывают предложения по совершенствованию контрольной деятельности.

В Канаде, например, создан институт исследований по контролю эффективности, в США - контрольно-исследовательский институт.

В связи с тем, что контроль эффективности предусматривает анализ значительного количества данных о деятельности правительства и министерств, в контрольных органах созданы управления информации.

В зарубежных странах предъявляются очень высокие требования к кадрам контрольных органов. Формирование аппарата осуществляется в основном за счет специалистов высшей категории, научных работников. В ГКУ США, например, 76 % всех контролеров - магистры и доктора наук. Все основные должности в органах госконтроля Франции замещаются по конкурсу лицами, окончившими Академию госуправления с двухгодичной учебой после окончания вуза. В Англии специалистов с вузовским дипломом после приема по конкурсу в контрольное ведомство направляют на 13-недельные курсы.

В США, Канаде, ФРГ, Колумбии, Филиппинах действуют 17 центров подготовки и совершенствования контролеров. Это факультеты, университеты, курсы, исследовательские институты, международные центры обмена знаниями и

опытом.

Процесс самосовершенствования работников контроля стимулирует и сложившаяся в ряде стран система продвижения по служебной лестнице. Установлено до 25 иерархических ступеней. По мере увеличения опыта, мастерства, повышения уровня знаний контролер через 2-3 года продвигается выше, возрастает и оплата труда.

## Роль, функции и задачи финансового контроля

Обязательным условием успешного построения финансовой системы, важнейшей функцией любого государства является создание системы государственного финансового контроля через которую государство реализует свои полномочия, защищает свои финансовые интересы и интересы своих граждан. Контроль осуществляется в целях обеспечения проводимой государством бюджетно-финансовой политики. Его реализация осуществляется через систему законодательных, организационных, административных, правоохранительных и аналогичных мер.

Государственный контроль как один из общих и обязательных элементов государственного управления реализуется в различных направлениях, но от имени и в интересах государства. Как сказано в "Лимской декларации руководящих принципов контроля" , принятой на IX Конгрессе Международной организации высших контрольных органов (INTOSAI), контроль — не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности и получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем.

В специальной литературе достаточно устоявшимся подходом считается разделение финансового контроля на следующие виды: государственный и общественный; внешний и внутренний. Особо значимое место среди видов финансового контроля занимает государственный контроль. Государственный финансовый контроль предназначен для реализации финансово-экономической политики государства, создания условий для финансового развития, способствует обеспечению соблюдения законности, охране государственной собственности, правильному, эффективному и экономному использованию государственных финансов, повышению эффективности их функционирования, точному и своевременному выполнению финансовых обязательств. Он помогает вскрывать и предотвращать разнообразные нарушения бюджетно-финансовой дисциплины, возвращать незаконно израсходованные государственные средства, предотвращать нецелевое и неэффективное их использование, недостачи или хищения таких средств. Государственный финансовый контроль также обеспечивает эффективность функционирования финансово-экономической системы государства оздоровления государственной экономики и финансов.

Обращая внимание на законность, целесообразность и экономическую эффективность осуществления затрат при проведении государственных мероприятий (государственных программ, госзаказов и т. д.), ГФК позволяет корректировать процесс и разрабатывать механизмы предотвращения нарушения принятого законодательства. Большое значение для реализации государственной политики имеют также рекомендации государственных контролеров относительно повышения экономической эффективности тех или иных правительственных расходов в рамках принятых государственных программ.

Государственный финансовый контроль, включает в себя бюджетный, налоговый, таможенный, валютный, страховой виды контроля, а также контроль за денежным обращением.

Надлежащее проведение всех стадий бюджетного процесса, и, в первую очередь, строгое исполнение бюджета, реализует экономические цели государства. Цели государства при этом это возможность полного выполнения всех государственных функций. Вопрос реализации бюджетного процесса связан с существованием государства как такового. Отсюда вытекает задача строгого соблюдения бюджетной дисциплины. Целям поддержания бюджетной дисциплины и служит бюджетный контроль.

Как у вида государственного финансового контроля, у бюджетного контроля главное назначение - проверка обязательного выполнения всех бюджетных заданий, предусмотренных в законе о государственном бюджете на соответствующий год. Конкретно адресный характер бюджетных показателей отражает многообразные связи бюджета с отраслями экономики и создает основу для их использования.

Бюджетный контроль непосредственно осуществляется через систему бюджетных показателей. Главные из них - доходы и расходы бюджета. Степень выполнения показателей отражает ход государственного финансового механизма в экономике. При этом могут возникать отклонения в выполнении бюджетных показателей, что сказывается на ходе экономических и социальных процессов.

Любые, государственные решения в том числе политические, так или иначе имеют финансовые последствия. Информация, собираемая системой ГФК, — является основой для предотвращения нарушений в управлении государственными финансовыми ресурсами и материальными ценностями. Органы ГФК предоставляют информацию о различного рода отклонениях от законодательства органам, принимающим властные и управленческие государственные решения. Определяя соответствие целевому назначению, рациональность, полноту и своевременность направления и использования государственных финансовых ресурсов; вскрывая резервы в их формировании и расходовании; выявляя отклонения от законности и эффективности финансово-хозяйственных операций, выявляя резервы роста доходов бюджета, ГФК таким образом является действенным инструментом государственного управления. Исходя из вышеизложенного, ГФК опосредованно, через своего рода кровеносную систему государства — систему финансов, и непосредственно, через оценку системы управления влияет в целом на экономику и основные аспекты жизнедеятельности государства. Можно сделать вывод о том, что ГФК обеспечивает определенную оптимизацию в сфере государственной деятельности через укрепление её финансовых институтов.

## Контроль, осуществляемый за формированием доходов

Органы федерального казначейства в соответствии с бюджетным законодательством осуществляют регулирование доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации, поступающих на счета органов федерального казначейства. Нормативы регулирования закреплены рядом нормативных документов, в числе которых Бюджетный кодекс РФ, закон о федеральном бюджете, законы о региональных и местных бюджетах.

Контрольная функция в данном процессе сводится к контролю за правильностью предоставления всех документов участниками бюджетного процесса, необходимых для осуществления регулирования доходов.

Учет доходов осуществляется на основании инструкции о порядке ведения учета доходов федерального бюджета и распределения в порядке регулирования доходов между бюджетами разных уровней бюджетной системы Российской Федерации, утвержденной приказом Минфина РФ от 14 декабря 1999 г. N 91н.

Учет доходов и распределение доходов между бюджетами разных уровней осуществляется на основании следующих документов:

- выписки кредитной организации из счетов по учету доходов, распределяемых органами федерального казначейства (счет N 40101);

- платежные поручения плательщиков и органов федерального казначейства, получаемые в качестве приложения к выписке банка в виде электронных платежных поручений;

- платежные документы предприятий связи на поступившие переводы с приложением к ним талонов почтовых переводов; платежные поручения органов федерального казначейства или мемориальные ордеры кредитной организации по расчетным чекам на возврат излишне уплаченных или ошибочно зачисленных доходов, а также возмещение средств из бюджета;

- сводные платежные поручения Сбербанка России с приложением квитанций по форме ПД-4, если доходы зачисляются наличными денежными средствами через отделения Сбербанка России;

- инкассовые поручения (распоряжения), выставленные налоговыми органами и исполненные кредитными организациями;

- мемориальные ордеры кредитных организаций о частичной оплате инкассовых поручений налоговых органов и судов, а также платежные документы плательщиков, предъявленные к корреспондентскому счету кредитной организации;

- мемориальные ордеры органов федерального казначейства, оформляемые на основании письменных уведомлений налоговых органов об уточнении вида дохода;

- заключения налоговых органов на зачет или возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм доходов (далее - заключения налоговых органов) в четырех экземплярах, подписанные руководителем (заместителем) налогового органа и заверенные оттиском печати налогового органа на первом экземпляре;

Органы федерального казначейства контролируют правильность заполнения реквизитов указанных документов и соответствие их нормативным документам. Объем операций по зачислению средств в доход бюджетов различных уровней составляет более 7 млн. операций среднемесячно в целом по России, поскольку обработать в ручную данный объем документов не представляется возможным контроль осуществляется автоматизировано - программным продуктом и участие специалистов требуется только при контроле невыясненных поступлений и возвратов излишне уплаченных средств в бюджет.

## Понятие эффективности контроля и методы ее определения

При рассмотрении вопроса об эффективности управленческой деятельности, чаще всего имеют в виду адекватность достигнутых в процессе ее осуществления результатов намеченным целям, степень приближения результата к цели с одновременным учетом произведенных затрат (времени, материальных и денежных средств, трудовых ресурсов и т. д.).

С учетом этого положения критерием эффективности финансового контроля может рассматриваться результативность как соответствие достигнутого контролирующим органом результата поставленной цели.

В широком смысле такими целями государственного финансового контроля будут: рост темпов развития экономики, обеспечение стабильности финансовой системы, увеличение доходной части федерального бюджета и экономия средств в его расходной части.

Методологической проблемой установления конкретных критериев по этим целям является определение "вклада" финансового контроля в уровень достижения той или иной цели.

В узком смысле целью финансового контроля можно назвать сокращение количества и уменьшение тяжести правонарушений в экономической сфере. Определение такого критерия с методической точки зрения не представляет большой сложности.

Таким образом, конечный результат, то есть действенность финансового контроля как совокупность объективных последствий и есть критерий определения его эффективности. Получение данных о таком результате требует знания конкретного содержания деятельности контролирующего органа; реакции на его действия объекта контроля; изменений, происходящих под влиянием контроля в управленческой деятельности. Невозможно судить об итогах контроля без выявления практических результатов, которые он оказал на содержание деятельности проверяемого объекта или должностного лица.

Однако, результаты финансового контроля будут неточными, если не учитывать сопровождающие проведение контроля затраты, длительность проверок, число участвующих в проверках лиц, различного рода расходы (на транспорт, командировки) при выезде на место; применение специальных технологий предварительного и текущего контроля и т. п.

Затраты на проведение контроля могут быть большими или меньшими и должны соизмеряться с его результатами. Степень эффективности контроля тем выше, чем меньше усилий и средств затрачивается на достижение положительного результата. В этой связи одним из критериев эффективности финансового контроля считается его экономичность.

Теоретики контроля имеют свои подходы к понятию эффективности. Так СО. Шохин полагает, что эффективность контроля определяется отношением его результатов к затратам на его проведение. Следовательно, для повышения эффективности необходимо снижение затрат. Однако, как показывает опыт, снижение затрат не всегда приводит к повышению эффективности. Связь не такая прямая.

Выделенные критерии эффективности финансового контроля: результативность, действенность, экономичность, позволяют судить о ней только в общей форме. Конкретно оценивать практические результаты финансового контроля помогают разработка и использование устойчивых, постоянных показателей контроля.

Если критерии контроля имеют общий характер, то для контрольных показателей характерно раскрытие составных частей, из которых складывается полученный положительный результат, что и дает возможность оценивать качество контроля. Показатели играют двойную роль. С одной стороны, они свидетельствуют об уровне работы контролирующего органа, являются основой оценки его работы. С другой - устанавливают тенденции нарушений в подконтрольных объектах и позволяют эффективно устранять нарушения, способствовать выработке решений, исключающих подобные нарушения в дальнейшем.

Показатели эффективности традиционно подразделяются на количественные и качественные. Те и другие основаны на характеристике деятельности органов управления уже,после проверки по тем или иным вопросам.

Естественно, эффективность контроля не может измеряться только количеством проведенных проверок, охваченных контролем объектов, числом принятых по материалам проверок решений.

Правильная оценка результатов деятельности контрольных органов связана с выявлением и учетом таких показателей, как число проверяющих и число работников проверяемого органа, которые готовят необходимые материалы; затраченное теми и другими время; полнота предоставленных сведений и т. д.

Изучение подобных показателей позволяет устанавливать соразмерность произведенных затрат и реальных результатов контроля. В ряде случаев сопоставление затрат и достигнутых результатов показывает, что контроль проводился наспех или, наоборот, было затрачено много времени, привлечено значительное число людей, а результаты оказались ничтожными. Практика показывает, что при правильной организации контроля затраты на его проведение обычно относительно небольшие.