Федотова Гилян Васильевна. Влияние финансового контроля на повышение качества управления бюджетами : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Волгоград, 2006 195 с. РГБ ОД, 61:06-8/2575

м **Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1. Теоретические основы государственного финансового контроля

1.1. Фактор эффективности в истории государственного финансового контроля 12

1.2. Сущность государственного финансового контроля 34

1.3. Классификационные основы субъектов государственного финансового контроля 47

1.4. Роль контроля в процессе повышения качества управления бюджетом 65

Глава 2. Аудит эффективности бюджетных расходов как направление реформирования системы контроля

2.1. Аудит эффективности бюджетных расходов как продукт интеграции государственного финансового контроля и аудит 76

2.2. Содержание аудита эффективности бюджетных расходов 91

2.3. Аудит эффективности в системе органов государственного финансового контроля зарубежных стран 103

Глава 3. Реформирование системы органов государственного финансового контроля

3.1. Оценка соответствия Федерального казначейства Министерства финансов РФ на роль Высшего координирующего органа 113

3.2. Оценка возможности выполнения функции Высшего координирующего органа Счетной палатой РФ 118

3.3. Функции Высшего координирующего органа по осуществлению аудита эффективности бюджетных расходов 127

Заключение 165

Список литературы 170

Приложения

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. В России происходит укрепление государственной власти, устраняется коррумпированность в государственных структурах, предпринимаются решительные меры по борьбе с правонарушениями в экономической сфере. Этому призвана способствовать эффективная система государственного финансового контроля (далее ГФК), направленная на повышение качества управления общественными финансами.

На протяжении всего советского периода хозяйствования в России существовала действенная система государственного финансового контроля. В условиях экономического кризиса переходного периода и неэффективно работающей экономики проблемы финансового контррля . были отодвинуты на второй план. Современному политическому руководству удалось достичь некоторых положительных результатов в экономике и выявить проблемы системы государственного контроля.

Отладка механизма исполнения государственного бюджета, как по расходам, так и по доходам стала одним из важнейших элементов финансовой политики.

Повышение качества работы системы государственных и муниципальных финансов достигается путем выстраивания единой системы управления государственными и муниципальными финансами. Особое место в управлении финансовыми потоками занимает финансовый контроль, призванный стать не только всеобъемлющим, но и максимально эффективным.

Отладка четкой и бесперебойной работы системы государственного финансового контроля при изолированном функционировании отдельных контрольных органов невозможна. Подъему эффективности финансовой системы государства, повышению качества управления бюджетами различных уровней и совершенствованию государственного финансового контроля в последнее время уделяется пристальное внимание.

Приобретают особую актуальность вопросы оценки эффективности работы самих контролирующих организаций.

Состояние современной системы государственного финансового контроля в России, выявление причин низкой эффективности ее работы и необходимость разработок практических рекомендаций в этой области подтверждают актуальность избранной темы исследования.

**Степень разработанности проблемы. В**ходе формирования авторской концепции влияния финансового контроля на повышение качества управления бюджетами были использованы труды отечественных и зарубежных экономистов по данной проблеме.

Системный подход к исследованию государственного финансового  
контроля применили в своих трудах следующие специалисты в области  
теории и практики: С.А. Агапцов, Г.А. Анисимов, А.А. Астахов, А.А.  
Ахполов, Е.Н. Бережная, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев,  
Э.А. Вознесенский, Ю.М. Воронин, Н.Г. Гаджиев, Е.Ю. Грачева, А.З.  
Дадашев, Ю.А. Данилевский, Е.А. Кочерин, А.Д: Крамаровский,

Л.Н. Крикунов, И.А. Ланчинский, М.В. Мельник, Д.В.

Никольский, Л.Н. Овсянников, Н.Х. Озеров, С.Н. Рябухин, В.М. Родионова, А.Д. Соменков, СВ. Степашин, В.П. Суйц, П.В. Черноморд, А.Д. Шеремет, В.И. Шлейников, СО. Шохин и др. Труды этих ученых стали стимулом к более глубокому исследованию взаимосвязи субъектов финансового контроля.

Опыт организации государственного финансового контроля в других странах описан в работах Р. Адамса, Э. Аренса, Дж. Лоббека, Дж. Ван Хорна, Ф. Дефлиза, Г.Р. Дженика, В.М. О'Рейми, М.Б. Хирша, Дж. Робертсона и других зарубежных специалистов.

Теоретические и практические аспекты функционирования бюджетной системы на региональном и местном уровнях, а также различные направления совершенствования государственного финансового контроля в регионах представлены в монографиях и статьях

А.С. Ларионова, B.H. Медведенко, М.Э. Пашнанова, Л.В.

Перекрестовой, СП. Сазонова, Т.Н. Сониной и др.

Эффективность финансового контроля является малоисследованной проблемой, и основные постулаты начали разрабатываться в трудах С.А. Агапцова, В.М. Родионовой, Б.Г. Преображенского, В.И. Шлейникова.

**Цель диссертационного исследования**- состоит в развитии теоретических и разработке методических основ повышения качества управления бюджетов в системе государственного финансового контроля при проведении аудита эффективности бюджетных расходов.

Для достижения поставленной цели поставлены следующие задачи:

на основе анализа отечественного исторического опыта и современной практики определить основные этапы эволюции;

уточнить сущность понятия "государственный финансовый контроль" с учетом характерных черт, присущих данному виду финансового контроля, и охарактеризовать основополагающие принципы функционирования системы государственного финансового контроля;

- расширить классификацию видов государственного финансового  
контроля и его субъектов, опираясь на модель финансовой системы РФ;

определить роль и влияние государственного финансового контроля на повышение качества управления бюджетом;

обосновать появление аудита эффективности бюджетных расходов как продукта интеграции государственного финансового контроля и аудита, рассмотреть возможность применения зарубежного опыта финансового контроля в России;

выработать методику проведения аудита эффективности бюджетных расходов и определить орган государственного финансового контроля, способный взять на себя полномочия по его осуществлению.

Объектом исследования является внешний финансовый контроль общественных расходов и деятельность субъектов финансового контроля.

**Предметом исследования**являются финансовые отношения, возникающие между субъектом и объектом контроля по поводу повышения эффективности использования общественных финансов, аккумулированных в бюджетах различных уровней.

**Теоретической основой диссертационной работы**выступают экономические теории, концепции и фундаментальные труды отечественных и зарубежных ученых, создавших в теории общественных финансов концептуальную основу организации и функционирования целостной системы государственного финансового контроля. В исследовании автор опирался на основные положения Лимской декларации руководящих принципов контроля, Бюджетный кодекс РФ, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, субъектов федерации и муниципальных образований, а также материалы соответствующих исполнительных органов власти, определяющие статус государственного финансового контроля.

**Методологической базой исследования**явились общенаучные принципы и методы исследования, предполагающие изучение экономических отношений и явлений в их развитии и взаимосвязи - анализ, синтез, индукция и дедукция, логический, комплексный и системные подходы к оценке экономических явлений.

**Эмпирической основой**диссертационной работы послужили статистические и аналитические данные Федеральной службы государственной статистики, отчеты контрольно-ревизионных служб за период 2003 - 2004 гг. Использовалась информация Территориального управления Федеральной службы финансово-бюджетного надзора в Волгоградской области, данные Счетной палаты РФ и контрольно-счетных палат субъектов РФ, изучались международные и отечественные нормативно-правовые акты.

**Основные положения диссертации, выносимые на защиту.**

1. Исторический анализ эволюции контрольных органов и правового  
обеспечения их деятельности показывает возможность выделить по  
критерию развитости системы государственного финансового контроля 4  
этапа становления контрольных органов в России. Каждому этапу  
предшествовала реформа, перестраивающая коренным образом структуру  
финансовых органов государства.

1. В соответствии с общей теорией финансов государственный финансовый контроль выявляет, предупреждает, пресекает нарушения в процедурах управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. С нетрадиционных позиций раскрыто содержание понятия государственного финансового контроля как деятельности уполномоченных государственных органов по выявлению, предупреждению, пресечению фактов отклонения от нормативов и предписаний в ходе формирования общественных доходов и расходов, а также в процессе распоряжения общественным имуществом. Особую роль контроль играет в процессе повышения качества управлению бюджетом, так как с его помощью обеспечивается целенаправленное воздействие на общественные финансовые потоки.
2. В современных условиях контрольная функция государства преследует текущие и стратегические цели. Текущие цели реализовываются по мере осуществления контрольных действий в рамках текущего финансового периода и обусловлены принципами: законность, целесообразность, эффективность, рациональность, независимость. Стратегические цели реализовываются в ходе разработки будущей финансовой политики государства и должны быть обусловлены, помимо основных перечисленных принципов, принципом индикативности, трактующим контроль как показатель соответствия реализуемой политики реальным потребностям общества.
3. Согласно критерию - уровень принадлежности общественных финансов, который заложен в основу построения модели централизованных финансов РФ, выделено самостоятельное звено по видам и субъектам ГФК - внебюджетные фонды.
4. В процессе интеграции финансового аудита и ГФК появилось особое направление в деятельности органов ГФК - аудит эффективности бюджетных расходов, цель которого заключается в оценке эффективности формирования и использования общественных финансов и качества проведения контрольных мероприятий. Как самостоятельное направление деятельности контролирующих структур аудит эффективности бюджетных расходов проводится на всех уровнях общественных финансов и следует различать следующие его виды: 1)аудит эффективности бюджетных расходов федерального уровня и соответствующего уровня внебюджетных фондов, 2)аудит эффективности бюджетных расходов регионального уровня и соответствующего уровня внебюджетных фондов, 3)аудит эффективности бюджетных расходов муниципального уровня.
5. Методика проведения аудита эффективности бюджетных расходов содержит 3 этапа: подготовительный, аналитический, заключительный. В ходе апробации методики дополнены и адаптированы к отчетным данным контрольных органов аналитические показатели, характеризующие эффективность проведения контрольных мероприятий; сформулированы и обоснованы рекомендации по организации аудита эффективности бюджетных расходов.

**Научная новизна**результатов диссертационного исследования заключается в следующем:

- выделены 4 этапа становления и развития государственного финансового контроля в России: 1 этап (1654 - **1811**гг.) - первые попытки создания самостоятельного контрольного ведомства, 2 этап (1811 - 1917 гг.) -период существования единого контрольного ведомства, 3 этап (1917 -начало 1990-х гг.) - период тотального и всеобъемлющего контроля, 4

этап (начало 1990-х гг. - настоящее время) - наличие нескольких контрольных органов дублирующих функции друг друга и работающих в пересекающихся сферах;

перечень основополагающих принципов контроля (законность, целесообразность, независимость, рациональность, эффективность) дополнен принципом индикативность, акцентирующим контроль на выявлении расхождений между финансовой политикой государства и потребностями общественного сектора;

уточнено понятие государственного финансового контроля как деятельности уполномоченных органов по выявлению, предупреждению, пресечению фактов отклонения от нормативов и предписаний в ходе формирования общественных доходов и расходов, а также в процессе распоряжения общественным имуществом;

расширена классификация видов и субъектов ГФК посредством выделения самостоятельного звена - внебюджетные фонды, в соответствии с чем, следует различать следующие 1)виды контроля: ГФК федерального уровня и соответствующего уровня внебюджетных фондов, ГФК регионального уровня и соответствующего уровня внебюджетных фондов, ГФК муниципального уровня; 2)субъекты контроля: субъекты ГФК федерального уровня, субъекты ГФК регионального уровня, субъекты ГФК муниципального уровня, субъекты ГФК уровня внебюджетных фондов;

- разработана методика проведения аудита эффективности бюджетных расходов, включающая аналитические показатели: 1 коэффициент охвата ревизиями и проверками бюджетополучателей (бюджетное финансирование), 2)коэффициент результативности контрольных мероприятий, 3)коэффициент, характеризующий соотношение выявленных сумм и сумм, по которым приняты меры, 4)коэффициент, характеризующий соотношение выявленных финансовых нарушений и суммы возмещения в бюджеты всех уровней, 5)коэффициент соотношения

выявленных сумм финансовых нарушений к количеству специалистов органа ГФК, 6)коэффициент рентабельности, 7)результирующий показатель деятельности.

**Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**Теоретическая значимость диссертационной работы состоит в развитии теории финансового контроля как области общей теории финансов и как самостоятельного, обособленного элемента государственного управления финансами, в определении роли финансового контроля в процессе повышения качества управления бюджетами.

Практическая значимость исследования заключается в возможности применения в деятельности контрольных органов предложенной методики проведения аудита эффективности бюджетных расходов и использование результатов аудита в качестве индикаторов соответствия финансовой политики потребностям общественного сектора.

**Апробация работы.**Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались и обсуждались на следующих конференциях:

международных (г. Новосибирск 2002 г., г. Обнинск 2002 г.);

всероссийских (г. Самара 2001 г., г. Екатеринбург 2003 г., г. Волгоград 2005 г., г. Ростов-на-Дону 2005 г.).

Теоретические моменты, отраженные в работе, используются в учебном процессе ГОУ ВПО «Волгоградская академия государственной службы» и послужили основой для разработки специализированного курса «Финансовый контроль бюджетной сферы» для студентов специальности «Финансы и кредит» специализации «Государственные и муниципальные финансы», общеобразовательного курса «Государственные и муниципальные финансы» для студентов специальности «Государственное и муниципальное управление».

**Публикации:**По теме диссертации опубликовано 9 научных работ, объемом авторского вклада 2,0 п. л.

**Структура диссертации**обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Она состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка, приложений. Во введении обоснована актуальность работы, сформулирована цель, задачи, теоретическая и практическая значимость исследования, его предмет, объект, методологическая и эмпирическая базы исследования, выделены положения, выносимые на защиту, и научная новизна.

В первой главе диссертационного исследования - «Теоретические основы государственного финансового контроля» - рассмотрена история становления контроля в России, его экономическая сущность, разработана классификация видов и субъектов контроля, подчеркнута его роль в процессе повышения качества управления бюджетом.

Во второй главе - «Аудит эффективности бюджетных расходов как направление реформирования системы контроля» - обосновано появление и место аудита эффективности бюджетных расходов в системе государственного финансового контроля, раскрыто содержание аудита эффективности бюджетных расходов, проведен анализ зарубежного опыта аудита эффективности.

В третьей главе - «Реформирование системы органов  
государственного финансового контроля» - проведена оценка

соответствия функционирующих государственных органов на роль Высшего координирующего органа, предложена методика проведения аудита эффективности бюджетных расходов.

В заключении обобщены результаты исследования, сформулированы выводы и предложения научного и практического характера.

## Фактор эффективности в истории государственного финансового контроля

Государственный финансовый контроль является составной частью системы государственной власти страны, поэтому он тесно связан с историей страны, с историей становления государственной системы управления. Чтобы определить место и значение системы ГФК в различные периоды и политическом строе страны, необходимо оценить качество работы системы при различных способах ее организации, степень ее независимости и гибкости.

При выделении этапов развития системы ГФК следует иметь в виду, что этапы развития системы государственного финансового контроля тесно связаны с историей страны, но имеют свое самостоятельное развитие. Значение контроля на каждом из этапов обусловлено реализацией политики централизованной власти страны. В зависимости от того, насколько автономен государственный аппарат, настолько самостоятелен и обширен ГФК.

Система контроля на различных исторических этапах государства претерпевала значительные изменения, неоднократно подвергалась коренной перестройке, что затрудняло выделение этапов в ее развитии. Многие авторы связывают этапы становления и развития ГФК с историческими изменениями в государственном устройстве России. Однако, на наш взгляд, основным фактором, повлиявшим на развитие и перестройку системы ГФК, является поиск и построение эффективной системы ГФК, способной противостоять коррумпированности государственного аппарата и предотвратить хищения из государственной казны. В истории было много попыток построения эффективной системы ГФК. В данном исследовании выделены наиболее значительные попытки реформирования системы контроля, вызвавшие коренную перестройку государственной власти и контрольных органов. В основном, все реформы были основаны на образовании самостоятельного ведомства ГФК. На протяжении исследуемого исторического периода становления и развития системы контроля можно наблюдать образование и упразднение различных контрольных ведомств. С момента образования самостоятельной системы государственного финансового контроля следует рассмотреть историю становления системы ГФК в России. Наличие ведомства государственного контроля в данном исследовании будем считать критерием определения исторического этапа в развитии финансового контроля в России.

Согласно выбранному критерию, выделим 4 основных этапа развития системы ГФК.

Первый этап (1654 — 1811 гг.) тесно связан с первой попыткой создания контрольного ведомства в 1654 году - Приказа счетных дел. Таких попыток создания органа контроля в рассматриваемом историческом периоде было три.

До этого момента контроль в стране осуществлялся различными учреждениями и приказами, но он только сопровождал основную деятельность государственного ведомства. Поэтому, следует отметить, что до 1654 года контроль осуществлялся хаотично, разрозненно и не был сосредоточен в отдельном ведомстве.

## Аудит эффективности бюджетных расходов как продукт интеграции государственного финансового контроля и аудит

Каждый субъект экономики осуществляет свою деятельность в экономической среде. Экономическая среда строго иерархичное образование, представленное тремя уровнями: мегауровень, макроуровень, микроуровень. Помимо трех уровней в экономике существуют частная, государственная и муниципальная формы собственности. Представленная ниже таблица иллюстрирует экономическую среду в разрезе ее уровней.

Таким образом, на каждом уровне функционируют субъекты, которые представляют собой обособленные структурные образования. В ходе своей деятельности они взаимодействуют между собой посредством входящих и исходящих денежных потоков, формирующих фонды каждого субъекта. Данный процесс фиксируется в бухгалтерской и финансовой отчетности. Факты, отраженные в документах, представляют интерес не только для самого предприятия, но и для широкого круга сторонних пользователей (деловые партнеры, конкуренты, инвесторы, кредитные учреждения, руководство т.д.). Кроме того, государство также заинтересовано в достоверности, трактовке и отражении данных в финансовых отчетах субъектов, совершающих предпринимательскую деятельность на его территории. В виду того, что оно не является пассивным наблюдателем, а активно воздействует на экономические процессы посредством финансовой политики, то, используя финансовые методы и инструменты, финансовое законодательство государство способно стимулировать или подавлять работу предприятий, отраслей и т.д. Такая деятельность должна обуславливаться, прежде всего, данными, которые содержатся в финансовых отчетах хозяйствующих субъектов.

Специфика составления финансовой и бухгалтерской документации не позволяет непрофессионалам прочитать данные, отраженные в ней. Во избежание ошибок информацию необходимо интерпретировать так, чтобы она адекватно отражала реальное состояние финансов. В данном случае не обойтись без независимых экспертов, заключение которых о состоянии финансов будет объективным. В зависимости от формы собственности объекта (государственная или частная форма собственности) и особенностей ведения бухгалтерского учета, такими специалистами могут выступать государственные контролеры или независимые аудиторы. И первые, и вторые реализуют контрольную функцию финансов.

Таким образом, сегодня в России существуют две независимые друг от друга формы определения достоверности финансовой документации: государственный финансовый контроль и аудит. Эти понятия существуют параллельно, имеют много схожего, но не являются синонимами. ГФК в истории России насчитывает не одно столетие, тогда как аудит явление довольно новое.

Сделаем попытку выявить отличительные и схожие черты между аудитом и ГФК, а также определить место государственного аудита эффективности в системе ГФК.

На данный момент в российской и зарубежной практике существуют различные трактовки определения аудита. Мировой практике аудит известен с древних времен, в Россию данный термин был внедрен Петром 1 в 1716 году. Примерно до середины 19 века аудиторы образовывали высшие ревизионные военные суды. Последовавшие экономические преобразования в ряде стран вложили новое содержание в трактовку данного термина. Приведем некоторые примеры.

Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета (American Accounting Association - AAA — Commitee on Basic Auditing Concepts) считает, что "аудит - системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям". Такое определение дает лишь общее представление о аудите и не позволяет очертить круг субъектов.

Арене А., Лоббек Дж. определяют "аудит - процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям."2

По нашему мнению, в таком определении сильно расширен предмет аудиторской проверки, так как информация бывает различного качества, происхождения и отражает многие аспекты деятельности хозяйствующего субъекта.

## Оценка соответствия Федерального казначейства Министерства финансов РФ на роль Высшего координирующего органа

Федеральное казначейство РФ является органом ГФК по линии исполнительной власти. Образованы данные органы Постановлением Правительства РФ "О Федеральном казначействе РФ" от 27.08.93г. №864 на всех уровнях власти. Органы казначейства представляют собой единую централизованную систему, основной целью деятельности которой является исполнение государственного бюджета. Органы казначейства осуществляют предварительный и текущий контроль за операциями с бюджетными средствами и средствами внебюджетных фондов.

Предварительный финансовый контроль со стороны органов казначейства проводится на стадии составления сметы расходов и доходов бюджетных организации и учреждений. Суммы, отраженные в сметах сверяются с бюджетными лимитами на предмет их превышения лимитов.

Текущий контроль происходит в процессе исполнения бюджета, посредством проверки документов, подтверждающих правомерность осуществления расходов в пределах сметных назначений.

В соответствии с Планами контрольно-ревизионной деятельности Минфина РФ, во взаимодействии с другими органами ГФК казначейство проводит последующий контроль целевого использования бюджетных средств.

Особенности проведения данных видов ГФК казначейством имеют свои особенности:

1)обеспечивает прохождение средств из федерального центра в регионы,

2)следит за правильностью и своевременностью зачисления банками средств бюджета на счета бюджетополучателей,

3)регулирует межбюджетные отношения по финансовым вопросам,

4)производит прогнозирование на краткосрочные периоды с целью определения объемов государственных финансов и оперативно управляет этими ресурсами,

5)сверяет сметы расходов и доходов бюджетных организаций с их реальными потребностями и определяет их обоснованность,

6)взаимодействует по вопросам ГФК с другими государственными контрольными органами,

7)ведет обширную информационную работу: собирает, обрабатывает, анализирует информацию о государственных и муниципальных финансах; учитывает все операции по доходам и расходам с государственными средствами; составляет бюджетную роспись по всем Главным распорядителям, распорядителям и получателям бюджетных средств.

Переход на казначейскую систему исполнения бюджета сделал этап исполнения бюджета более прозрачным и оперативным, были решены следующие проблемы исполнения бюджетов по расходам:

-исчезли длительные задержки финансирования из бюджетов, случаи злоупотребления коммерческими банками, перечисленными средствами,

-упорядочился порядок снятия денег со счетов казначейства, так как стали необходимы подтверждающие документы для получения бюджетных средств, кроме того, каждая сумма имеет свое строгое целевое назначение, которое отражено в подтверждающих документах,

-посредством казначейства государство информировано о движениях бюджетных средств.

Помимо перечисленного, следует отметить, что данный орган выполняет функцию централизованной бухгалтерии государственного сектора экономики. Учет, контроль операций всех бюджетополучателей упрощает функции бюджетных бухгалтеров, делает их работу более простой и менее трудоемкой.

В этой связи, Нестеренко Т. Г. справедливо отмечает, что "со становлением и развитием казначейской системы изменилась роль бюджетных бухгалтеров, поскольку органы казначейства в стратегическом плане призваны стать своеобразными централизованными бухгалтериями по учету всех стадий и отношений, возникающих в процессе исполнения бюджета".1

Данную тенденцию поддерживает принятая Правительством РФ в 2000 году Концепция функционирования единого счета федерального казначейства по учету доходов и средств федерального бюджета, предусматривающая:

-централизацию доходов и средств федерального бюджета,

-централизированный учет доходов бюджетов разных уровней на одном счете,

-ежедневное отражение в Главной книге казначейства операций по доходам и расходам федерального бюджета.

Таким образом, Единый казначейский счет — фонд денежных средств, в котором собираются все средства федерального бюджета и отражаются все операции по исполнению государственного бюджета.

Централизация бюджетных потоков посредством внедрения системы органов казначейства в значительной мере упорядочило процесс исполнения бюджета и сократило объемы нецелевого использования средств.