Пронин Александр Борисович. Финансово-правовое регулирование бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Пронин Александр Борисович;[Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждениевысшего профессионального образования "Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)"].- Москва, 2016.- 471 с.

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Системность и особенности ее проявления в российском бюджетном контроле 26**

1. Организационная основа бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации 26

2. Понятие системности и ее применение в бюджетном контроле и бюджетном аудите 79

3. Специфика правового регулирования бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации 100

**Глава 2. Исторические и сравнительно-правовые аспекты правового регулирования бюджетного контроля 130**

1. Возникновение и развитие бюджетного контроля в дореволюционной России 130

2. Правовые основы советского бюджетного контроля ... 158

3. Бюджетный контроль в зарубежных странах: особенности правового регулирования 172

**Глава 3. Общая концептуальная основа бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации 212**

1. Элементы системности российского бюджетного контроля и бюджетного аудита 212

2. Принципы бюджетного контроля и бюджетного аудита и практика их правового закрепления 241

3. Формы бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации 260

**Глава 4. Бюджетный контроль и бюджетный аудит в России на федеральном, региональном и местном уровнях публичной власти: организационно-правовые основы 286**

1. Правовое обеспечение федерального бюджетного контроля в России 286

2. Бюджетный контроль законодательной и исполнительной власти субъектов Российской Федерации 314

3. Муниципальный бюджетный контроль

и механизмы его правового регулирования 368

Заключение 406

Список использованных источников и литературы

**Введение к работе**

Актуальность темы диссертации. В сегодняшней экономической ситуации все острее стоит проблема повышения эффективности бюджетного контроля на всех уровнях бюджетной системы. В условиях прогнозируемого бюджетного дефицита необходимо наиболее рациональным образом организовать процесс расходования государственных средств, с тем чтобы не допустить применения различного рода коррупционных схем в бюджетных правоотношениях. Именно бюджетный контроль следует рассматривать как основной инструмент поддержания финансовой дисциплины на всех стадиях бюджетного процесса.

В условиях реализации принципа бюджетирования, ориентированного на
результат, встает вопрос об изменении подхода региональных государственных
органов к своей роли в системе бюджетного контроля и пересмотру принципов
их нормотворческой деятельности в данной сфере. Занимая центральное
положение в бюджетной системе, субъекты Российской Федерации должны
обеспечивать взаимодействие и координацию между федеральными и
местными контролирующими органами. Между тем данной функции они до
сих пор не выполняют. Инертность субъектов Российской Федерации
проявляется и в сфере регионального нормотворчества. Так, законодательные
органы субъектов Российской Федерации зачастую ограничиваются

воспроизведением в региональных законах, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе осуществления бюджетного контроля, положений федерального законодательства. Подобный подход не всегда оправдан, поскольку он снижает уровень самостоятельности и инициативности субъектов Российской Федерации, приводя к тому, что региональный бюджетный контроль становится лишь придаточным звеном системы федерального бюджетного контроля.

Кроме того, анализ действующего бюджетного законодательства показывает, что переход к программному бюджету, в условиях которого

большая часть расходов бюджета должна осуществляться в рамках
государственных программ, привел к перераспределению контрольных
полномочий между законодательными и исполнительными органами
государственной власти субъектов Российской Федерации и, как следствие,
снижению уровня правовых гарантий поддержания баланса системы «сдержек
и противовесов». Аналогичным образом усиливающийся процесс

централизации и унификации норм, регулирующих контрольно-бюджетные полномочия, имеет своим следствием нарушение принципа независимости органов внешнего государственного финансового контроля. Мировой опыт показывает, что бюджетный контроль является эффективным лишь при условии сохранения самостоятельности органов внешнего государственного контроля и приоритета парламентского бюджетного контроля.

Следует признать, что в сфере правового регулирования регионального
бюджетного контроля имеются и другие проблемы, связанные, в частности, с
неточностью и противоречивостью терминологического аппарата,

дублированием полномочий контролирующих органов, отсутствием

системности в правовом регулировании, а также концепции дальнейшего развития регионального бюджетного контроля в условиях реализации принципа бюджетирования, ориентированного на результат. Все вышеперечисленное в конечном итоге и предопределило научный интерес к теме диссертационного исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Теоретические вопросы правового регулирования финансового контроля в настоящее время достаточно хорошо разработаны в науке финансового права.

Особого упоминания заслуживает докторская диссертация С.О. Шохина, ставшая первым фундаментальным исследованием вопросов правового обеспечения деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации1.

1 Шохин С.О. Правовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации (проблемы и перспективы). Дис. … докт. юрид. наук. М., 1999. – 388 с.

Среди исследований, посвященных проблемам финансового контроля в
Российской Федерации, следует выделить докторскую диссертацию

Е.Ю. Грачевой2. Проведенный анализ последних кандидатских диссертаций,
монографий и учебной литературы по рассматриваемой теме показывает, что
сформулированные в указанной работе положения и выводы лежат в основе
современной концепции финансового контроля, преобладающей в

отечественной науке финансового права.

Также обращает на себя внимание докторская диссертация

И.Б. Лагутина, в которой затрагиваются вопросы бюджетного контроля
законодательных и исполнительных органов субъектов Российской

Федерации3.

Среди кандидатских диссертаций, связанных с проблемами регионального бюджетного контроля, следует назвать работы О.Ю. Бубновой, А.А. Васильева, А.О. Гусейнова, М.Н. Кошлиной и Н.С. Милениной4.

Несмотря на наличие такого количества работ, в которых изучаются
проблемы регионального бюджетного контроля, следует признать, что
реализация инновационных подходов в построении системы бюджетирования в
Российской Федерации, направленных на повышение эффективности
расходования государственных средств, диктует необходимость проведения
комплексного исследования, учитывающего современное состояние

бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации.

Теоретическую основу диссертации составили труды таких видных представителей отечественной науки финансового права дореволюционного,

2 Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. Дис. … докт.
юрид. наук. М., 2000. – 378 с.

3 Лагутин И.Б. Системность бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации: финансово-
правовое регулирование. М. 2014. – 471 с.

4 Бубнова О.Ю. Финансово-правовые основы бюджетного контроля в Российской Федерации. Дис. … канд.
юрид. наук. М., 2007. – 198 с.; Васильев А.А. Правовое регулирование государственного бюджетного контроля
в Российской Федерации. Дис. … канд. юрид. наук. М., 2003. – 222 с.; Гусейнов А.О. Правовое обеспечение
бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации (на примере Северо-Кавказского федерального
округа). Дис. … канд. юрид. наук. М., 2011. – 205 с.; Кошлина М.Н. Правовое регулирование бюджетного
контроля субъектов Российской Федерации. Дис. … канд. юрид. наук. М., 2008. – 187 с.; Миленина Н.С.Конституционно-правовые основы бюджетного контроля в Российской Федерации. Дис. … докт. юрид. наук.
Челябинск, 2011. – 218 с.

советского и современного периодов, как: Э.Н. Берендтс, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова, А.А. Васильев, Э.А. Вознесенский, Е.Ю. Грачева, А.Н. Козырин, И.Б. Лагутин, В.А. Парыгина, А.А. Тедеев, Н.А. Шевелева, С.О. Шохин, А.А. Ялбулганов и ряда других авторов.

Сложный и многоаспектный характер объекта исследования обусловил
необходимость обращения к трудам ученых в области теории государства и
права, конституционного права, административного права: Е.И. Козловой,
О.Е. Кутафина, М.Н. Марченко, Н.А. Михалевой, Т.Н. Радько,

С.В. Степашина, В.А. Четвернина и др.

При написании диссертации автор также опирался на положения
экономической науки, представленной работами Л.Я. Герцберга,

С.М. Жданова, А.Н. Каменского, В.А. Похвощева, В.М. Родионовой, В.А. Фильченкова и др.

Объектом диссертации выступает совокупность общественных

отношений, складывающихся в процессе правового регулирования бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации.

Предметом исследования являются нормы федеральных и региональных нормативных правовых актов, регулирующих порядок осуществления бюджетного контроля, материалы правоприменительной и судебной практики, статистические данные, учебная и научная литература по теме исследования.

Цель диссертации состоит в том, чтобы выработать на основе
проведенного комплексного исследования проблем финансово-правового
регулирования контрольно-бюджетных отношений на уровне субъектов
Российской Федерации научно обоснованные предложения, направленные на
совершенствование теории и практики применения бюджетного

законодательства.

Указанная цель обуславливает постановку следующих задач:

– определить особенности организации межбюджетных отношений в Российской Федерации;

– изучить и систематизировать региональные нормативные правовые акты, регулирующие контрольно-бюджетные отношения;

– исследовать правовой статус субъектов финансовых правоотношений, осуществляющих бюджетный контроль;

– выявить основные проблемы, складывающиеся в процессе правового регулирования контрольно-бюджетных отношений на уровне субъектов РФ;

– выработать предложения, направленные на совершенствование бюджетного контроля в условиях реализации принципа бюджетирования, ориентированного на результат;

– оценить эффективность системы правового регулирования

регионального бюджетного контроля, рассмотреть механизм финансово-правового регулирования контрольно-бюджетных отношений на примере одного из субъектов Российской Федерации (в качестве которого выбрана Московская область) в целях оценки его эффективности.

Методическую основу исследования составил общенаучный метод диалектического познания, позволивший рассмотреть процесс становления и развития механизма финансово-правового регулирования бюджетного контроля субъектов Российской Федерации, выявить общие закономерности, тенденции и перспективы развития регионального бюджетного контроля.

В ходе исследования также применялись частнонаучные методы анализа,
синтеза, дедукции, индукции, сравнительно-правовой, исторический и другие
методы. Применение сравнительно-правового метода позволило сопоставить
особенности правового регулирования бюджетного контроля в различных
субъектах Российской Федерации. Логические методы использовались при
проведении классификации нормативных правовых актов субъектов

Российской Федерации, регулирующих контрольно-бюджетные отношения. Исторический метод позволил рассмотреть эволюцию регионального бюджетного контроля на современном историческом этапе.

Эмпирическую базу исследования составили нормативные правовые акты Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судебно-

арбитражная практика, практика осуществления бюджетного контроля законодательными, исполнительными и независимыми контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации, официальная статистика данных органов.

Научная новизна диссертации заключается в расширении научных
представлений о региональном бюджетном контроле, а также сделанными на
основе проведенного исследования выводами, направленными на

совершенствование категориального аппарата финансового права,

предложениями по внесению изменений в действующее бюджетное законодательство, выявленными тенденциями и перспективами развития бюджетного контроля на уровне субъектов Российской Федерации. В работе предложена авторская концепция повышения эффективности регионального бюджетного контроля в условиях реализации принципа бюджетирования, ориентированного на результат.

Научная новизна проявляется в следующих выносимых на защиту положениях:

1. Проведенное исследование показало, что бюджетное законодательство в целом и нормы, регулирующие порядок осуществления бюджетного контроля в частности, имеют тенденцию к унификации, что усиливает унитарные начала бюджетной системы Российской Федерации. Данный процесс негативно влияет на основы бюджетного федерализма как одного из основных принципов построения бюджетной системы, снижая уровень правовых гарантий самостоятельности субъектов Российской Федерации и усиливая их зависимость от Российской Федерации.

Наиболее ярким образом процесс централизации контрольно-бюджетных полномочий проявляется на примере правового регулирования деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации:

– во-первых, в соответствии с Федеральным законом от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных

органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»5 субъектов Российской Федерации стали обязаны создавать собственные контрольно-счетные органы;

– во-вторых, законодательные органы субъектов Российской Федерации не вправе наделять создаваемые органы внешнего финансового контроля полномочиями, отличными от тех, которые определены федеральным законодательством;

– в-третьих, несмотря на то, что формально на сегодняшний день
«вертикали» контрольно-счетных органов не существует (обратное

противоречило бы принципу независимости, закрепленному в Лимской декларации руководящих принципов контроля), можно проследить иерархию Советов контрольно-счетных органов – от федерального к региональным. Де-факто участие в деятельности Совета контрольно-счетных органов Российской Федерации при Счетной палате Российской Федерации и образование собственного Совета, в котором участвуют муниципальные органы внешнего финансового контроля, является обязанностью контрольно-счетного органа субъекта Российской Федерации.

2. Определяющая тенденция развития бюджетного законодательства
субъектов Российской Федерации связана со смещением акцентов правового
регулирования с общих вопросов бюджетного контроля законодательных и
исполнительных органов государственной власти на вопросы правового
регулирования внешнего государственного бюджетного контроля.
Установлено, что в законах субъектов Российской Федерации о бюджетном
процессе отсутствует единообразие в подходах к правовому регулированию
бюджетного контроля, что проявляется в их структуре и содержании.

3. Государственные программы должны являться частью закона о бюджете
– обязанность по их составлению следует возложить на исполнительные
органы, а утверждение государственных программ должно относиться к
компетенции законодательных органов. В настоящее время реализация

5 СЗ РФ. 2011. № 7. Ст. 903.

принципа программного построения бюджета привела к перераспределению контрольных полномочий между законодательными и исполнительными органами субъектов Российской Федерации и, как следствие, нарушению баланса «системы сдержек и противовесов» и одного из основополагающих принципов финансового права – принципа приоритета в области финансовой деятельности законодательных органов перед органами исполнительной власти. Связано это с тем, что в настоящее время законодательные органы субъектов Российской Федерации утверждают лишь общие объемы расходов бюджета, в то время как паспорта государственных программ, содержащие сроки реализации, список подпрограмм, объем финансирования программ и другие важные показатели, утверждаются на подзаконном уровне органами исполнительной власти.

4. Результаты реализации государственных программ за прошедший
финансовой год должны утверждаться в качестве отдельного приложения к
закону об исполнении бюджета. Обуславливается это тем, что
государственные программы, как правило, исполняются в течение нескольких
лет, то есть за рамками одного финансового года. Отсутствие постоянного
контроля усиливает риски недостижения итоговых целей государственных
программ.

5. Усиление контроля органов внешнего финансового контроля субъектов
Российской Федерации за подготовкой и реализацией государственных
программ, рассмотрение государственных программ в качестве
самостоятельного предмета контрольной и экспертно-аналитической
деятельности контрольно-счетных органов субъектов РФ, а также их оценка в
рамках принимаемого, действующего и исполненного бюджетов позволяет
повысить эффективность государственных программ в достижении
поставленных социально значимых целей, а также снизить риски, связанные с
их реализацией. В связи с этим контроль контрольно-счетных органов
субъектов Российской Федерации за государственными программами должен
включать в себя стадии предварительной экспертизы государственных

программ; оценки государственных программ в рамках предварительной
экспертизы проекта закона о бюджете субъекта Российской Федерации,
текущего контроля исполнения государственных программ; оценки

государственных программ в рамках последующего контроля проекта закона об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации, последующего контроля реализации государственной программы.

6. Предложено авторское определение понятий:

Внутренний государственный (муниципальный) бюджетный контроль – регламентированные нормами бюджетного права действия исполнительных органов государственной власти и местной администрации, направленные на установление законности, целевого характера и эффективности использования бюджетных средств подконтрольными субъектами в процессе исполнения бюджета, способствующие соблюдению законности в процессе проведения финансовой деятельности государства (муниципальных образований), в целях достижения правопорядка в данной сфере.

Внутренний государственный (муниципальный) бюджетный контрольфинансовых органов – вид внутреннего государственного финансового
контроля, осуществляемый Федеральным казначейством (финансовыми
органами субъектов РФ и муниципальных образований) посредством
санкционирования операций с бюджетными средствами с целью установления
их соответствия бюджетному законодательству и направленный на достижение
социально значимых результатов финансовой политики государства

(муниципальных образований);

Внутренний бюджетный контроль – осуществляемая руководителем и иными должностными лицами главного распорядителя (распорядителя) средств бюджета, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета деятельность по проверке соблюдения бюджетных процедур в порядке самоконтроля, а также установления соответствия бюджетному законодательству бюджетных процедур подведомственных распорядителей

бюджетных средств, администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета и получателей бюджетных средств.

7. В настоящее время бюджетное законодательство Российской Федерации
не устанавливает ответственности за неэффективное использование бюджетных
средств. В связи с этим предлагается дополнить главу 30 Бюджетного кодекса
Российской Федерации (далее – БК РФ)6 статьей следующего содержания:

«Статья 306.9. Неэффективное использование бюджетных средств Неэффективное использование бюджетных средств, допущенное главным распорядителем бюджетных средств, распорядителем бюджетных средств, получателем бюджетных средств и выявленное органом внешнего государственного контроля по результатам проведения аудита эффективности, влечет передачу уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств».

Решение о применении бюджетных мер принуждения должен принимать
финансовый орган на основании уведомления органа внешнего

государственного финансового контроля.

8. Определено, что в настоящее время субъекты Российской Федерации
используют в рамках бюджетного процесса две основные формы
общественного контроля – публичную экспертизу и публичные слушания,
различающиеся тем, что к осуществлению публичной экспертизы
привлекаются только лица, обладающие специальными знаниями, а
результатом их деятельности является экспертное заключение –
процессуальный документ, направляемый субъекту законодательной
инициативы. В свою очередь, в публичных слушаниях вправе принимать
участие практически любые субъекты, чьи интересы затрагиваются
обсуждаемыми законами, а результаты оформляются протоколом,
направляемым в соответствующий комитет законодательного органа.

6 Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

Теоретическая и практическая значимость диссертации. Проведенное
исследование расширяет научные знания о правовом регулировании
регионального бюджетного контроля. Так, в частности, впервые в науке
финансового права комплексно оценены последствия проведенной в 2013 году
реформы бюджетного законодательства, рассмотрено состояние и определены
перспективы дальнейшего развития механизма финансово-правового

регулирования бюджетного контроля в субъектах Российской Федерации в
условиях реализации принципа бюджетирования, ориентированного на
результат, уточнены отдельные финансово-правовые категории, проведена
систематизация источников правового регулирования регионального

бюджетного контроля.

В работе сформулированы конкретные предложения по внесению изменений в действующее бюджетное законодательство, которые могут найти свое применение в нормотворческой деятельности законодательных и иных органов государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

Положения и выводы диссертации могут служить основой для подготовки и проведения лекционных и практических занятий по учебным дисциплинам «Финансовое право», «Бюджетное право», «Финансовый контроль» и основанным на них специальным курсам. Материалы диссертации могут быть использованы при подготовке монографий, учебников, учебных пособий, комментариев и научных статей, затрагивающих проблемы финансово-правового регулирования бюджетного контроля субъектов Российской Федерации.

Апробация результатов исследования. Диссертация подготовлена, рассмотрена и обсуждена на кафедре финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Основные научные положения диссертационной работы докладывались на I Межвузовской научно-практической конференции «Актуальные проблемы финансового и налогового права» (г. Москва, 25 декабря 2014 г.).

Основные положения и выводы диссертации нашли отражение в
опубликованных автором статьях в научных периодических изданиях,
рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства

образования и науки Российской Федерации для публикации основных результатов диссертационных исследований на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Структура диссертации обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих восемь параграфов, и заключения.

## Понятие системности и ее применение в бюджетном контроле и бюджетном аудите

Основоположник организационной науки A.A. Богданов в своем фундаментальном произведении «Тектология. Всеобщая организационная наука» справедливо указывал, что «Всякая человеческая деятельность объективно является организующей или дезорганизующей. Это значит: всякую человеческую деятельность – техническую, общественную, познавательную, художественную – можно рассматривать как некоторый материал организационного опыта и исследовать с организационной точки зрения». Не является исключением бюджетный контроль и бюджетный аудит.

В настоящее время проблемы эффективности бюджетного контроля в Российской Федерации во многом предопределены состоянием его организации, включая качество взаимодействия органов и совершенствование их правового статуса.

Бюджетный контроль в системе научных понятий и категорий является специализированной категорией в сравнении с базисной категорией «контроль» и производным от него понятием «финансовый контроль». В научной литературе контроль рассматривается в самых разных аспектах, и, соответственно, в это понятие вкладывается самое разное содержание.

В своем конкретном применении понятие «контроль» имеет свою историю. Так, о происхождении понятия «контроль» в своей работе писал еще В.Н. Дурденевский, который указывал на то, что слово «контроль» буквально значит «счет столбцов». Этот термин ведет свое происхождение из Англии. В английском королевстве эпохи нормандских королей при проверке сумм, поступающих от сборщиков налогов и от управляющих королевскими имениями, существовал такой порядок: в одной комнате казначеи считали деньги на столе, разграфленном наподобие шахматной доски, а в другой комнате подсчитывались итоги цифр на свитках или столбцах, доставленных сборщиком, в которых были сведения о поступлениях налогов или иных доходных статей. Если итог «счета столбцов» и итог счета денег совпадал, то счет объявлялся «очищенным» и сборщик – свободным от дальнейшей ответственности за деньги. Лица, считавшие столбцы, и являлись первыми «контролерами» (controllers, конт. – счет, рол. – список, столбец)»1. Однако в русский язык слово «контроль» пришло из немецкого «kontrolle» (XVIII в.) или из французского «controle»2.

В настоящее время термин контроль в различной литературе и практической деятельности встречается достаточно часто, его употребляют социологи, политологи, экономисты, юристы и другие, однако единого понятия контроля до сих пор не выработано. Существующие подходы не столько нацелены на попытку дать универсальное понятие контроля, сколько являются подтверждением различных направлений научных знаний – философских, управленческих, экономических, юридических и прочих. Но если для других наук разница в толковании понятия не имеет важного практического значения, то для права (нормы закона не должны содержать двойное толкование) четкое однозначное определение термина «контроль» необходимо.

По мнению В. Чечеткина, контроль – это объективное явление, категория материальных отношений, проявляющаяся в результате целенаправленной деятельности людей и выражающая степень соответствия эталонного состояния объекта контроля реально выявляемому его состоянию (возможно, деформированному по ряду параметров)3. Это своего рода способ достижения определенного идеала, оптимизация процесса.

Как известно, деятельность как целенаправленное действие или изменение – есть социальная категория, поскольку реализуется людьми. Ее составная чающуюся в том, что она направлена на определение и последующую реализацию прав и обязанностей субъектов, общий режим которой определяют органы государственной власти и местного самоуправления. Так, по мнению Ю.В. Чуфаровского и В.Н. Карташова, именно государство обладает монополией на юридическую деятельность1. Однако такой подход в настоящее время является спорным, так как юридически значимые действия могут совершаться и без непосредственного участия государства или органов местного самоуправления.

Применительно к контролю юридическая деятельность предполагает действия не только органов контроля, но и общества, при участии государства. Важно также отметить, что в основе любого контроля всегда заложена определенная деятельность, выражающаяся применительно к бюджетному контролю в конкретных контрольных мероприятиях. Следовательно, понятие «финансово-контрольная деятельность» является термином некорректным, так как контроль всегда подразумевает наличие деятельности.

В целях данного исследования при характеристике понятия «бюджетный контроль» уместно также определиться и с понятием «бюджет». Вообще слово «бюджет» происходит от норманнского слова bougette (мешок, кошелек). И.Х. Озеров отмечал, что в Англии словом «budget» именовалась речь канцлера казначейства в Палате общин по вопросам денежных средств государства2. Легальное определение бюджета закреплено в Бюджетном кодексе Российской Федерации (далее БК РФ), где указано, что «бюджет – форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления».

## Специфика правового регулирования бюджетного контроля и бюджетного аудита в Российской Федерации

Важной характеристикой эффективности работы органов бюджетного контроля является то, как исполняются их представления и предписания. Часто органы бюджетного контроля сталкиваются с ситуацией, когда подконтрольные структуры, в которых была проведена проверка и обнаружены, к примеру, факты нецелевого использования средств, не реагируют на требования палаты исправить ситуацию.

В ходе проведения контрольных мероприятий при выявлении фактов хищения бюджетных средств, а также иных злоупотреблений органы бюджетного контроля направляют материалы в правоохранительные органы. Однако часто возникают проблемы, связанные с ролью контрольных органов в следственных действиях. Встречаются случаи, когда правоохранительные ораны в лице отделов по борьбе с экономическими преступлениями МВД России после получения материалов проводят повторную проверку и составляют необходимые уголовно-процессуальные акты, в которых никоим образом не отражается участие контрольного органа, а вся заслуга по выявлению неправомерных действий приписывается органам внутренних дел.

Для устранения указанных недостатков необходимо внести поправки в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации (далее УПК РФ) в части непосредственного участия контрольных органов в уголовном процессе. Например, прописать порядок передачи материалов для возбуждения уголовных дел непосредственно в Следственный комитет Российской Федерации и другие правоохранительные органы. При этом необходимо непосредственное участие аудиторов и ревизоров в ходе судебного заседания, например, в качестве экспертов. Более того, рационально ввести систему обратной связи между контрольными и правоохранительными органами. В настоящее время, по-прежнему в качестве критерия результативности органов бюджетного контроля выступает количество материалов, направленных в правоохранительные органы. Особый интерес представляет также вопрос о том, какое количество уголовных дел было возбуждено по результатам проведения контрольных мероприятий, сколько лиц привлечено к ответственности. Такая статистика ведется в Счетной палате Российской Федерации. Например, в 2004 году в ходе проведения 525 контрольных и экспертно-аналитических мероприятий были подготовлены материалы, которые легли в основу 299 уголовных дел1.

Еще одним способом решения возникших проблем является парововое закрепление и реализация принципа отсутствия конкуренции в показателях между всеми органами бюджетного контроля, действующими на одной территории, а также с правоохранительными органами, что качественно должно повлиять на систему организации бюджетного контроля в Российской Федерации.

При этом важно иметь в виду, что на федеральном уровне вопрос взаимодействия контрольных и правоохранительных органов в лице Счетной палаты Российской Федерации и правоохранительных органов урегулирован в виде двусторонних соглашений. На уровне субъектов Российской Федерации эта проблема по-прежнему повсеместно не решена2.

Помимо результативности, критериями эффективности бюджетного контроля и бюджетного аудита выступают также действенность и экономичность.

Критерий действенность (то есть то, что контрольный орган сделал для получения результата) – это количество контрольно-аналитических мероприятий, проведенных отдельно взятой контрольно-счетной палатой; объем средств, охваченных контрольными мероприятиями, по отношению к количеству сотрудников, задействованных в проведении проверок; количество проверенных получателей бюджетных средств; количество исполненных представлений и предписаний; объем средств, возвращенных в бюджет и на счета казенных, автономных и бюджетных учреждений; увеличение доход В ряде субъектов Федерации по аналогии со Счетной палатой Российской Федерации также заключены двусторонние соглашения с правоохранительными органами, однако этот процесс ускорился бы в случае внесения соответствующих изменений в уголовно-процессуальное законодательство. ной части бюджетов или экономия его расходной части в результате контрольных мероприятий; количество поправок в действующее законодательство и подзаконные акты; количество постановлений и решений, принятых по представлениям контрольно-счетного органа; количество решений (приказов, распоряжений и иных актов), принятых по требованиям контрольно-счетного органа; количество уголовных дел, возбужденных по представлениям контрольно-счетного органа.

По данным Ассоциации контрольно-счетных органов, представленным на XVII конференции АКСОР 17 марта 2011 года за период работы с 2002-2010 годы контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации было проведено 51984 контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, в том числе 25721 контрольных и 26263 экспертно-аналитических мероприятий (из них 2814 – с использованием принципов аудита эффективности). Проверками контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации было охвачено 72712 объектов, было выявлено финансовых нарушений на общую сумму 621 770 млн. рублей, в том числе нецелевое использование бюджетных средств на общую сумму 30 788 млн. рублей. По результатам проведенных контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации проверок было устранено финансовых нарушений на общую сумму 62 541 млн. рублей, в том числе возмещено в бюджет средств, использованных по нецелевому назначению на общую сумму 12 687 млн. рублей. За 2002-2011 годы по итогам проверок контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации направлено в правоохранительные органы 7778 материалов, по которым было возбуждено 970 уголовных дел1.

Важно также отметить, что ключевую роль в построении эффективной системы бюджетного контроля в любом государстве играют механизмы устранения финансовых нарушений. Проблемным моментом здесь является то, что для бюджета (если совершаются злоупотребления, связанные, например, с хищением бюджетных средств) главным является не привлечение виновно-1 www.er-duma.ru/p ress/45636 (17.03.2011). го к ответственности, а возврат утраченных средств. Следовательно, необходимым условием оценки эффективности работы органов бюджетного контроля, является определение соотношения выявленных и устраненных финансовых нарушений.

Так, например, Контрольно-счетной палатой Курской области по итогам рассмотрения финансовых документов за 2008 г. устранено финансовых нарушений в сумме 33 468,7 тыс. руб. При этом по средствам областного бюджета – 19 811,1 тыс. руб., а по средствам местных бюджетов – 13 675, 6 тыс. руб.

## Правовые основы советского бюджетного контроля

А.И. Худяков в своих работах обращает внимание на следующую особенность, что в процессе финансовой деятельности государство все же устанавливает порядок использования централизованных и децентрализованных денежных фондов, а также осуществляет контроль за этим использованием. Однако в имевшихся в науке советского финансового права определениях понятий «финансовая деятельность» и «советское финансовое право» отношения по контролю, которые пронизывают все элементы такой деятельности, не упомянуты вообще, что, с точки зрения А.И. Худякова, является их недостатком. Контрольная деятельность имеет характер самостоятельной разновидности финансовой деятельности, в силу этого финансовый контроль как элемент, выражающий самостоятельную функцию финансов, должен получить собственное отображение в определении финансовой деятельности1.

Подводя итог своим рассуждениям, А.И. Худяков указал на ряд отличий данного им определения советского финансового права от уже ставшего традиционным. Данные отличия заключались в следующем: во-первых, финансовое право должно пониматься в своем буквальном значении, т.е. в предмет финансового права включаются и те экономические финансовые отношения, которые регулируются договорным методом и считаются в настоящее время гражданско-правовыми; во-вторых, из понятия «финансовая деятельность» (соответственно, и из предмета финансового права) исключаются те отношения, которые сейчас совершенно правильно признаются гражданско-правовыми, трудовыми и т.д., но ошибочно считаются отношениями, возникшими в процессе финансовой деятельности государства (т.е. экономическими финансовыми отношениями); в-третьих, определение дополняется элементом, связанным с контрольной функцией, присущей социалистическим финансам.

По мнению М.В. Павлюченко, определения финансовой деятельности и советского финансового права, предложенные А.И. Худяковым, не были развиты и не прижились в советской финансово-правовой науке (быть может, и из-за распада СССР). Однако современная наука финансового права должна еще раз вернуться к рассмотрению проблем, затронутых А.И. Худяковым (например, о возможности включения в определение финансового права элемента, связанного с контрольной функцией финансов)1.

Дискуссия о месте финансового контроля в системе финансового права продолжается и сегодня. Так, С.О. Шохин указывает на то, что «институт государственного финансового контроля традиционно относится к общей части финансового права2. Это обусловлено, в первую очередь, двумя обстоятельствами.

Во-первых, принципы, формы, методы и институциональные механизмы государственного финансового контроля, используемые в рамках всех финансовых отношений (бюджетных, налоговых, кредитных, расчетных, валютных и т.д.), практически идентичны.

Во-вторых, финансово-правовое регулирование всех без исключения сфер финансовой деятельности государства, в конечном счете, имеет главной целью полноту и своевременность образования государственных фондов денежных средств, а также законность и рациональность их использования. Одновременно это является основной целью и задачей государственного финансового контроля, реализуемой в рамках самых различных финансово-правовых институтов»3.

Важно отметить, что бюджетный контроль имеет свою специфику по отношению к другим формам управленческих отношений. По мнению А.Д.

Селюкова, сам бюджет – это тоже «модель управления»1. Это совершенно новый и очень перспективный подход, требующий проведения комплексных исследований с применением метода системного анализа различных бюджетных отношений. Стоит отметить, что метод системного анализа практически не встречается в современных исследованиях, которые направлены на изучение организации государственной власти и органов местного самоуправления.

Для целей изучения системности в рамках государственного и муниципального управления необходимо также определить принципы системного исследования. Вообще принципы системного исследования проблем государственного управления были сформулированы еще в конце 70-х годов прошлого века А.В. Оболонским и В.Д. Рудашевским, которые определили, что системный анализ строится на «принципе целостности рассмотрения объекта и принципе изоморфизма, т.е. схожести законов, действующих в различных областях действительности»2. Более того, они справедливо указывают на то, что «системная картина мира предполагает иерархичность его построения»3. Однако указанные принципы не совсем в полной мере подходят для современной российской системы государственного и муниципального управления. Так, например, в Российской Федерации создана система разделения властей, что повлекло за собой создание дублирующих органов в разных ветвях власти; не является исключением, как уже отмечалось ранее, и институт бюджетного контроля.

Важно также обратить внимание и на то, что в процессе применения метода системного анализа при изучении организации бюджетного контроля в Российской Федерации открывается ещё одна методологическая проблема. Она связана с тем, что значительная часть научных подходов к организации и осуществлению бюджетного контроля в Российской Федерации исходит от ученых-практиков самих органов бюджетного контроля (Счетной палаты Российской Федерации, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований). При этом указанные органы сами являются лишь элементами общей системы бюджетного контроля в Российской Федерации. В данной ситуации происходит опосредованная зависимость научных идей сотрудников этих органов от статуса и организационных особенностей того учреждения, который они представляют. Непроизвольно их научные взгляды становятся направленными на поддержку и развитие концепции их учреждения, а если в работах ученых-практиков и содержится критика, но она чаще всего направлена на иных субъектов бюджетного контроля. Так, например, должностные лица органов бюджетного контроля исполнительной власти никогда не напишут в своих научных работах о том, что бюджетный контроль со стороны исполнительной власти является организационно неэффективным, однако на это часто указывают в своих трудах сотрудники органов бюджетного контроля законодательной власти и т.п.

## Принципы бюджетного контроля и бюджетного аудита и практика их правового закрепления

Уже в начале создания советских органов управления государства новые власти пошли по пути создания централизованной системы бюджетного контроля, что, естественно, не могло ни повлиять на дальнейшее развитие советской системы бюджетного контроля.

14 (27) ноября 1917 г. на заседании ВЦИК был обсужден проект Декрета о рабочем контроле. На следующий день проект был принят Совнаркомом и подписан В.И. Лениным. В декабре 1917 г. Совнаркомом РСФСР были приняты декреты «Об образовании в составе Коллегии Комиссариата Государственного контроля», «О правах Народного Комиссара по Государственному контролю в Совете Народных комиссаров». Фактически Государственный контроль в тот период времени подчинялся ВЦИК.

18 (31) января 1918 г. Совнарком принял Декрет «Об образовании Центральной контрольной коллегии, местных учетно-контрольных коллегий и контрольных комиссий». Это было фактически началом создания в Советском государстве единых органов контроля по всей стране1.

10 июля 1918 г. V Всероссийский съезд Советов принял Конституцию РСФСР, в соответствии с которой Наркомат Государственного контроля стал органом исполнительной власти, а 7 февраля 1920 г. он был преобразован в Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции.

В начале 1920 г. произошла новая реорганизация Госконтроля. 7 февраля ВЦИК принял Декрет «О рабоче-крестьянской инспекции». Народный комиссариат Государственного контроля постановлением ВЦИК преобразовался в Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции (далее НК РКИ) с включением в него ведомственных инспекций. За НК РКИ сохранились все функции Государственного контроля2.

В дальнейшем продолжается централизация государственного контроля. Так, с целью усиления партии в административно-хозяйственной системе государства в апреле 1923 года происходит объединение Центральной контрольной коллегии (ЦКК) и НК РКИ, таким образом создается единый орган – ЦКК-РКИ.

Эволюцию органов государственного контроля в первые годы советской власти можно проследить на примере отдельно взятой территории. Так, например, в декабре 1917 г. в Курской губернии была образована Курская контрольная палата Коллегии государственного контроля РСФСР, которая в мае 1918 г. была преобразована в Курскую учетно-контрольную комиссию Центральной контрольной коллегии РСФСР, а в марте 1919 г. в Курское губернское отделение государственного контроля Наркомата государственного контроля РСФСР1. После принятия декрета «О рабоче-крестьянской инспекции» в феврале 1920 г. Курское губернское отделение государственного контроля было преобразовано в Курское губернское отделение рабоче-крестьянской инспекции НК РКИ РСФСР (ГубРКИ)2, одновременно на местах были образованы уездные отделения РКИ3. В сентябре 1924 г. в Курске создается Курская губернская контрольная комиссия и губернская рабоче-крестьянская инспекция, которая была ликвидирована в 1928 г.4 в связи с изменением административно-территориального деления5.

В период НЭПа в СССР образуется многоуровневая система бюджетов: союзный бюджет, республиканские бюджеты, городские бюджеты, волостные бюджеты1. Однако такая система межбюджетных отношений не повлекла создание органов финансово контроля на местах. В этот период процесс централизации общегосударственной системы финансового контроля получает свое правовое закрепление2. 23 октября 1923 г. Постановлением ВЦИК и СНК в системе Наркомфина СССР образовано Финансово-контрольное управление с аппаратом на местах3.

Положение о Финансово-контрольном управлении было утверждено Наркомфином СССР и НК РКИ 21 декабря 1923 г4. П. 4, части II указанного Положения закреплял структуру органов финансового контроля Союза ССР. Так, определялось, что «финансовый контроль состоит из: а) Финансово-контрольного управления Союза ССР; б) финансово-контрольных управлений союзных республик; в) контрольно-бухгалтерских управлений в автономных республиках и в губерниях и областях (губернских и областных контролей); г) специальных контрольных частей при управлениях или правлениях транспорта». При этом п. 15 устанавливал, что «Финансово-контрольные управления союзных республик проводят свою работу в пределах исполнения республиканских бюджетов и особых поручений Финансово-контрольного управления НКФ Союза ССР».

12 ноября 1923 г. ЦИК Союза ССР утвердил «Положение о народном комиссариате рабочее-крестьянской инспекции». Согласно ему, НК РКИ признавался основным органом Советской власти по приведению в жизнь мероприятий, способствующих усовершенствованию государственного аппарата, приспособлению его к задачам социалистического строительства5. ноября 1926 г. постановлением Совнаркома СССР вместо Финансово-контрольного управления Наркомфина СССР образуется Главное управление Госфинконтроля1. Территориально в его составе создаются управления и отделы при Наркомфинах союзных республик и местных финансовых органов2. Однако самостоятельно Госфинконтроль просуществовал недолго, в 1930 г. решением ЦИК и СНК СССР он был реорганизован, а его функции перешли органам РКИ.

9 декабря 1932 г. Постановлением СНК на Наркомфин и его местные органы были возложены полномочия по проведению ревизий бюджетных учреждений и хозяйственных организаций. В это же время было принято временное положение о финансово-бюджетных инспекциях Наркомфина СССР, Наркомфинов союзных республик и местных финансовых органов.

23 октября 1937 г. Постановлением ЦИК и СНК СССР в составе Наркомфина СССР вместо финансово-бюджетной инспекции образуется Контрольно-ревизионное управление, имеющее свои территориальные отделения. Положение о Контрольно-ревизионном управлении утверждено постановлением СНК СССР 9 мая 1938 г.

Важно отметить, что финансовому контролю в советское время всегда уделялось особое внимание, так, исходя из архивных документов, Контрольно-ревизионные управления на местах активно работали и в годы Великой Отечественной войны на освобожденных территориях. Так, например, в Курской области в годы войны фактически Контрольно-ревизионное управление НКФ СССР по Курской области начало работать уже в 1943 году. Однако старший контролер-ревизор НКФ СССР по г. Курску Н.Н. Тулин был назначен еще с 01.04.1942 г. до освобождения территории Курской области