

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Бурцев В.В., к.э.н., аудитор, ЗАО «Ин-Аудит»

*Московский государственный университет
им. М.В. Ломоносова*

Введение

Реализация принятых в ходе государственного управления решений так или иначе обуславливает финансовые потоки. Например, денежные потоки, являющиеся одним из элементов финансовых потоков, возникают в процессе реализации управленческих решений по образованию и использованию фондов денежных средств государства. Данные управленческие решения во многом реализуются в процессе финансово-хозяйственной деятельности как государственных, так и негосударственных организаций (например, исполнение ими своих налоговых и иных финансовых обязательств перед государством, использование государственных ресурсов в процессе реализации тех или иных государственных программ и т.д.). При этом государственный финансовый контроль (далее - ГФК) обеспечивает вскрытие отклонений от базовых правил и нормативных требований к процедурам управления государственными финансовыми потоками и иницирующей их финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов, от параметров его законности, эффективности и целесообразности (при наличии же таких отклонений ГФК обеспечивает принятие соответствующих корректирующих и превентивных мер). Любые государственные программы реформирования и развития областей экономики для их успешной реализации должны предусматривать эффективную систему ГФК. От того, насколько качественной будет информация, предоставляемая системой ГФК, во многом зависит обоснованность решений, затрагивающих различные сферы как государственной финансово-экономической политики, так и финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства. А это, как известно, является основной предпосылкой устойчивости хозяйственного и, как следствие этого, социально-политического развития страны в целом. Иными словами, эффективность ГФК является одним из важных факторов финансово-экономического и социально-политического благополучия нации.

В то же время четкая и продуманная концепция организации системы ГФК в Российской Федерации в условиях построения развитого рынка отсутствует. В послании Президента РФ "О бюджетной политике на 2001 год и среднесрочную перспективу" указано, что нынешняя система управления государственными финансами в стране характеризуется недостаточно эффективным механизмом контроля. Разумеется, такое положение вещей нельзя считать нормальным, это значительно ослабляет российскую государственность и является одной из основных причин ее кризиса.

Среди же основных недостатков, а также "белых пятен" современного отечественного ГФК необходимо выделить следующие:

1. Не разработана адекватная условиям перехода к развитому рынку теория ГФК. Ее отсутствие не позволяет правильно оценивать сложившиеся и предлагаемые механизмы организации ГФК в Российской Федерации. Следует заметить, что отдельные теоретические аспекты ГФК рассматривались в отечественной литературе, но лишь фрагментарно и не комплексно. Так, в научных работах отсутствует четкая интерпретация значения и функций ГФК, не адаптированы к современным условиям хозяйствования его классификационные признаки и принципы проведения, не систематизированы критерии его эффективности,

сформулированные же авторами определения понятия ГФК, его целей и задач имеют ряд существенных недостатков. При этом в работах не исследовались аспекты организации и функционирования ГФК как целостной системы.

2. Не определены основные направления организации государственного контроля за обеспечением финансовой безопасности Российской Федерации.

3. Нет четкой и полной нормативной базы ГФК. Существующая же база характеризуется отрывочностью и бессистемностью, имеет принципиальные изъяны и упущения.

4. Отсутствует системная методическая база ГФК, не разработаны его общие правила (стандарты) и комплексные методические руководства по осуществлению контрольных мероприятий. Разработанные же в отдельных органах ГФК методики в полной мере не позволяют осуществлять комплексный контроль финансово-хозяйственной деятельности организаций в современных условиях.

5. Имеет место нерациональное разделение функций между субъектами ГФК, происходит пересечение направлений их деятельности, что без соответствующей координации порождает неоправданное дублирование и параллелизм. Вследствие этого не только размывается ответственность контрольных органов, но и происходит нерациональная трата выделенных на контроль бюджетных средств. Не отвечают требованиям происходящих реформ организация и порядок деятельности субъектов ведомственного контроля, а также организация контроля на региональном уровне. В то же время практика прокурорского надзора показывает, что контрольная деятельность многих государственных органов является неэффективной.

6. Недостаточно налажена система взаимодействия между органами государственного, аудиторского (независимого) и внутреннего контроля проверяемых организаций. Недостаточно развита система обмена информацией между органами ГФК о выявленных нарушениях. Отсутствие же единой информационной базы органов ГФК не позволяет полностью владеть ситуацией и правильно ориентироваться в его среде.

Следует признать, что ГФК в России в полной мере не выполняет своего назначения, а его целостная система в современных условиях не создана. Отсутствие же соответствующей современному экономическому укладу и эффективной системы ГФК встает серьезным препятствием на пути движения России к уровню высокоразвитого демократического государства. Следовательно, необходимо определить основные направления реструктуризации отечественного ГФК, необходима продуманная концепция создания и функционирования его системы.

Целью настоящего исследования является разработка теоретических вопросов государственного финансового контроля в современных условиях и определение научнообоснованных рекомендаций по организации его системы в Российской Федерации.

Постановка данной цели обусловила необходимость решения следующих задач:

- сформулировать определение понятия государственного финансового контроля, интерпретировать его цели и задачи, определить его сущность и значение в современных условиях, проанализировать и дополнить в соответствии с современными условиями критерии его эффективности и принципы, разработать его современную классификацию;
- используя методологию системного подхода выявить системообразующие свойства государственного финансового контроля, разработать средства его представления как системы, определить ее основные элементы;
- на основе анализа отечественного исторического опыта и современной практики определить основные пути реформирования и развития государственного финансового контроля в Российской Федерации;

- рассмотреть наиболее важные вопросы организации государственного контроля за обеспечением финансовой безопасности Российской Федерации;
- осветить основные аспекты формирования нормативной базы государственного финансового контроля;
- обосновать основополагающую роль стандартизации государственного финансового контроля в формировании его методического обеспечения;
- разработать методические основы государственного контроля эффективности финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций в современных условиях;
- рассмотреть вопросы реформирования организационной структуры государственного финансового контроля и предложить методы ее совершенствования;
- определить основные направления взаимодействия государственного финансового, аудиторского и внутреннего контроля коммерческих организаций на современном этапе перехода к рыночным отношениям.

1. ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ФУНКЦИЯ УПРАВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ФИНАНСОВЫМИ ПОТОКАМИ И ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

1.1. Государственные финансовые потоки в условиях многоукладной экономики

Трудный путь экономических реформ, проводимых в нашей стране, ярко свидетельствует о необходимости синхронности, слаженности в перестройке не только государственных приоритетов в области той или иной политики, но и управленческих функций государства, в числе которых важное место отводится учетным, контрольным и аналитическим. Общеизвестно, что учет, контроль и анализ как взаимосвязанные управленческие функции¹

¹ Общеизвестно, что бухгалтерскому учету объективно присуща контрольная функция. В то же время бухгалтерский учет есть важное звено информационной базы ГФК. Учет и контроль формируют качественную информационную базу для управленческих решений на любом уровне. Так, в процессе бухгалтерского учета (как функции и стадии общего процесса управления), в общем и целом, обеспечивается: 1) контроль за наличием и движением государственного имущества; 2) контроль за рациональным использованием государственных ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; 3) контроль за состоянием выданных и полученных (государством) обязательств; 4) контроль за эффективностью, целесообразностью и законностью хозяйственных операций государственных организаций и т.д. В числе прочего данные бухгалтерского учета служат *информационной базой для контроля*, т.е. одним из основных источников информации об объектах контроля при проведении контрольных мероприятий служат материалы бухгалтерского учета и отчетности (так, отчетность, формируемая системой бухгалтерского учета, является основным источником информации о состоянии или функционировании тех или иных объектов контроля, т.е. основным информационным обеспечением ГФК, информационной базой при проведении ревизий и проверок, а также разного рода аналитических мероприятий). Следует отметить и взаимосвязь контроля и анализа финансовых потоков. Так, данные контроля часто являются основой для проведения финансово-экономического анализа. С другой стороны, на стадии анализа реализуются и контрольные функции. Аналитические процедуры с применением разнообразных методов финансово-экономического ана-

формируют информационную базу для управленческих решений на любом уровне.

Так, качественная информация, в первую очередь, о законности, целесообразности и эффективности финансово-хозяйственных операций, инициирующих государственные финансовые потоки, является важным фактором принятия верных управленческих решений. Структура же системы основных объектов учета, контроля и анализа (в общем и целом - имущество хозяйствующих субъектов, источники его образования, хозяйственные процессы) во многом определяет ее *динамику*, которую и составляют *финансовые потоки*. Следует раскрыть содержание понятия финансовых потоков государства.

Под **государственными финансовыми потоками** (или финансовыми потоками государства), по мнению автора, следует понимать оцененное в денежном выражении движение (изменение количества, стоимости, пропорций, перераспределение между любыми институциональными единицами экономики - секторами, хозяйствующими субъектами и пр.)² любых элементов государственного имущества или объектов государственных имущественных прав и соответственно любых источников их формирования (финансирования).

Следует заметить, что, когда в процессе движения неденежного имущества и источников его формирования не образуются, распределяются, расходуются денежные средства, возникают *денежные потоки*. Основные решения по обеспечению выполнения государственных задач так или иначе обуславливают либо образование, либо распределение, либо использование (либо все в совокупности) денежных фондов государства. Реализация же принимаемых решений не в последнюю очередь зависит от его финансовых возможностей. По существу же, денежные потоки - один из элементов потоков финансовых³.

В общем и целом **финансовые потоки** как агрегированный объект учета, контроля и анализа могут быть рассмотрены в двух основных аспектах: 1) с точки зрения субъектов хозяйственных отношений (операций) с участием государства; 2) с точки зрения видов хозяйственных отношений с участием государства.

При этом *первый* отражает возникновение и распределение финансовых потоков между различными субъектами - различными институциональными единицами (субъектами управления и хозяйствования), институциональными звеньями управленческой и хозяйственной структуры государства (системой органов государственной власти и управления и т.д.). *Второй* же позволяет определить и обосновать пропорции распределения финансовых потоков между различными сегментами осуществления задач и функций государственной власти - различными областями государственного регулирования

лиза используются в ходе планирования, проведения и обобщения результатов контрольных мероприятий. Процедуры анализа являются вполне определенными стадиями в ходе осуществления контрольных мероприятий.

² Такое движение может быть как *положительным* (влекущим увеличение совокупных активов государства, наращивание его финансово-хозяйственного потенциала), так и *отрицательным*.

³ Некоторые специалисты, на наш взгляд, необоснованно отождествляют финансовые потоки с денежными (см., например: Федеральный бюджет и регионы: опыт анализа финансовых потоков. - М.: Диалог-МГУ, 1999.; Ицкович Б.Ф. Контроль финансовых потоков государства органами федерального казначейства// Финансы.-2000.-№ 8 и др.).

(системой воздействия на поведение хозяйствующих субъектов), отраслями экономики и т.д.

В аспекте анализа природы государственных финансовых потоков, на наш взгляд, целесообразно рассматривать следующие три основных институциональных сектора (за исключением внешнего), экономические отношения (транзакции), между которыми (и внутри которых) их обуславливают: 1) *сектор домашних хозяйств* (экономические субъекты данного сектора являются первичной ячейкой экономической организации государства); 2) *сектор государственных учреждений и унитарных предприятий* (экономические субъекты данного сектора осуществляют государственное управление, выполняют государственные обязательства); 3) *сектор хозяйственных товариществ и обществ, производственных кооперативов и некоммерческих организаций -за исключением бюджетных учреждений* (экономические субъекты данного сектора, являясь важнейшей составной частью институциональной структуры рынка, играют важнейшую роль -при регулировании со стороны государства- в формировании экономических факторов финансовых потоков -системы и результаты хозяйственной деятельности, влияющие на формирование доходной части бюджета, выполнение государственных заказов на производство товаров, выполнение работ и оказания услуг и т.п.).

На рис.1 в графической форме представлена принципиальная (без деталей) **модель**⁴ финансовых потоков в условиях многоукладной экономики. Следует уточнить, что в рамках темы исследования данная модель отражает лишь *наиболее общее представление о природе государственных финансовых потоков* (в реальной действительности система финансовых потоков имеет куда более сложную структуру), поэтому в ней опущены некоторые, на наш взгляд, не столь очевидные (косвенные) или же необычные факторы финансовых потоков. Так в модели не учитывается влияние валютного курса, инфляции, эмиссии, разного рода чрезвычайных ситуаций и иных воздействий особого характера (т.е. не обусловленных непосредственными хозяйственными транзакциями между экономическими единицами), тем или иным образом изменяющих стоимостную оценку элементов государственного имущества (объектов имущественных прав) и любых источников их формирования. Кроме того, в модели не учитывается влияние внешнего сектора экономики (транзакции -взаимодействия- государства -его экономических единиц- и "внешнего" мира - внешние займы, экспорт, импорт, государственные гарантии и т.д.), а также не рассматриваются изменения пропорций государственной собственности между уровнями бюджетной системы в результате межбюджетных финансовых потоков и т.д.⁵

Все эти и иные не учтенные в модели факторы в полной мере могут быть раскрыты в научном исследо-

вании, специально им посвященном⁶. При разработке данной модели использовался метод абстрагирования (абстрактной любая модель -или обобщенное представление-, в принципе, и должна быть), при этом направления финансовых потоков представлены обособленно от всех взаимосвязей и явлений. Например, выплата заработной платы бюджетникам указана как перераспределение государственного имущества (в данном случае - денежного) из казны в сектор домохозяйств⁷ (в общем и целом включающий в себя все население страны, т.е. физических лиц), в то же время вполне понятно, что средства для выплаты заработной платы бюджетникам поступают в рамках финансирования бюджетных учреждений, т.е. происходит перераспределение государственного денежного имущества из казны в бюджетные учреждения (что происходит в рамках сектора государственных учреждений и унитарных предприятий).

Информация о финансовых потоках должна фиксироваться в соответствующей *отчетности* экономических единиц. От качества и информационной насыщенности этой отчетности во многом зависит качество контроля финансовых потоков. Формирование же отчетности, как известно, в общем и целом осуществляется система *учета*. В связи с важностью не только контрольной, но и учетной функции для формирования качественной информации о финансово-хозяйственной деятельности на любом уровне (организации, государство) следует рассмотреть некоторые вопросы бухгалтерского *учета* финансовых потоков подробнее.

Под единой интегрированной системой **бухгалтерского учета государственных финансовых потоков**, на наш взгляд, следует понимать определенным образом упорядоченную и регламентированную для каждого уровня управления систему процедур определения, сбора, измерения, регистрации, обработки (группировки, систематизации и отражения) и передачи данных о государственных финансовых потоках на макро- и микроуровнях хозяйствования для их контроля, сопоставления (данных, полученных на разных уровнях хозяйствования и государственного управления) и возможности принятия управленческих решений как соответствующими органами государственной власти и управления, так и администрацией государственных предприятий и учреждений. Система учета финансовых потоков имеет иерархическую структуру. Каждая ее ступень отвечает потребностям в информации для принятия решений на определенном уровне управления финансовыми потоками (например, на счетах казначейства учитывается и контролируется лишь кассовый оборот денежных средств)⁸.

⁶ В задачи настоящей работы не входит детальный анализ финансовых потоков (подробнее см.: Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений бюджетного кодекса Российской Федерации// Финансы.-2000.-№12.-С. 7-11.).

⁷ Здесь *домохозяйства* в целом - экономическая единица, состоящая из совокупности физических лиц (одно или несколько лиц представляют собой отдельное *домохозяйство*), которая обеспечивает экономику страны трудовыми и иными ресурсами (полученными в результате индивидуальной хозяйственной деятельности продуктами и т.д.), использует полученные на них деньги для приобретения необходимых для удовлетворения своих потребностей товаров (оплаты работ, услуг), а также потребляет государственные бесплатные услуги.

⁸ Следует отметить, что такие термины, как "бухгалтерский учет исполнения бюджетов", "бухгалтерский отчет об исполнении бюджета"

⁴ Здесь *модель* - абстрактное обобщение системы государственных финансовых потоков (выражение основных ее элементов), сделанное в графической форме.

⁵ В то же время можно иначе представлять структуру участников транзакций, в результате которых формируются финансовые потоки. Например, как считает Т.Г. Нестеренко, всех бюджетополучателей можно разделить на две категории: 1) бюджетные учреждения с соответствующими правами и ограничениями, с финансированием по смете расходов при субсидиарной ответственности государства; 2) иные бюджетополучатели, отношения государства с которыми должны строиться на основе договоров или посредством выделения субвенций или субсидий из бюджета.



Рис. 1. Принципиальная модель государственных финансовых потоков в условиях многоукладной экономики

* Финансовые потоки могут быть межсекторальные и внутрисекторальные, так как они образуются в результате непосредственных трансакций как между

хозяйствующими субъектами разных секторов (экономики), так и между хозяйствующими субъектами (институциональными единицами) одного сектора (напр., межбюджетные взаиморасчеты и т.д.).

В соответствии с вышеуказанным определением единую систему учета финансовых потоков государства можно разделить на два взаимосвязанных уровня: микроуровень и макроуровень. При этом многие вопросы учета финансовых потоков в настоящее время остаются открытыми. Например, как справедливо отмечает Т.Г. Нестеренко, "сегодня один из серьезных недостатков учета (в данном случае бюджетного - В.Б.) - это отсутствие учета обязательств и учета активов при нечетком понимании, в каком секторе экономики они возникают и кому принадлежат. <...> Нас не устраивает, что отчет об исполнении бюджета отражает лишь кассовые операции отчетного периода. Мы должны создать систему учета, позволяющую видеть в отчете результаты экономической и финансовой деятельности государства, оценку принадлежащих государству зданий, сооружений, основных средств, задолженность перед государством по бюджетным ссудам (кредитам), начисленным по ним процентам и штрафам, других активов и пассивов государства"⁹.

По нашему мнению, необходимо регулярно осуществлять процедуры инвентаризации всей имеющейся в Российской Федерации собственности независимо от ее форм, предусмотрев при этом соответствующие механизмы разграничения собственности и ее справедливой оценки, разработать форматы отчетности по результатам инвентаризации (соответствующие акты, реестры) государственной собственности (федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации), а также *системы учета, контроля и анализа* всех сделок (инициирующих финансовые потоки) с ней.

В то же время, как сказано в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ "О бюджетной политике на 2001 год и на среднесрочную перспективу", необходимо обеспечить реальную открытость и прозрачность бюджетов и бюджетных процедур на всех уровнях бюджетной системы. Обязательность публикации подробной бюджетной отчетности по всем несекретным разделам бюджетной классификации признается одним из ключевых элементов этого процесса. Также одним из приоритетов бюджетной политики, согласно вышеуказанному Бюджетному посланию Президента РФ, является инвентаризация и оценка эффективности всех бюджетных расходов и обязательств, включая федеральные целевые программы. При этом указывается, что подробную инвентаризацию следует проводить ежегодно, учитывая ее результаты при формировании федерального бюджета на последующие годы¹⁰.

Следовательно, по нашему мнению, финансово-экономическая отчетность органов исполнительной власти кроме уже установленных в нормативно-правовом порядке показателей должна содержать такие важные данные, как уровень исполнения государственных программ; уровень развития экономики (социально-экономического развития регионов, развития отраслей народного хозяйства и др.) в сравнении с

тов", "бухгалтерский учет потоков денежных средств сектора управления", "бухгалтерский учет государственных активов и пассивов", "бухгалтерский баланс государственных активов и пассивов" и т.п., все чаще используются в нормативных актах, других официальных документах, используются специалистами в научно-методических работах.

⁹ Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений Бюджетного кодекса Российской Федерации // Финансы.-2000.-№12.-С. 10 -11.

¹⁰ Подробнее об этом см.: О бюджетной политике на 2001 г. и на среднесрочную перспективу // Финансы.-2000.-№7.-С. 3-6.

ожидаемым; уровень решения (исполнения) социально-экономических задач, на решение которых направлены усилия Правительства РФ; финансовые аспекты деятельности основных органов исполнительной власти и управления (уровень эффективности управления финансовыми ресурсами и распоряжения имуществом, задолженностей и т.д.). Естественно, все отклонения от запланированных или эталонных показателей должны быть объяснены с указанием причин, виновников и принятых мер (в том числе по совершенствованию систем управления). Такая отчетность должна быть подтверждена (заверена) Счетной палатой РФ на предмет качества (полноты, достоверности) с указанием недостатков, не использованных Правительством РФ возможностей, выявленных зон риска для государственных финансов, мер по устранению отклонений и снижению риска, предложений по совершенствованию системы исполнительной власти. Все это потребует также и совершенствования системы отчетности (методики, порядок, формы, показатели, критерии эффективности и т.д.) распорядителей и получателей по использованию государственных средств и управлению ими (где - кроме всего прочего - должны быть указаны данные по уровню достижения запланированных результатов соответствующих государственных программ). Систематическая отчетность исполнительной власти перед представителями общественности (парламентом), а также ее открытость через средства массовой информации и для широкой общественности действенный метод контроля за государственными финансами и материальными ценностями, обуславливающий ответственный подход Правительства РФ к своей деятельности. Следует также упомянуть, что одним из основных методов совершенствования учета финансовых потоков государства является новая *система статистики государственных финансов*. Данная система «призвана обеспечить статистические данные, на основе которых экономисты, политики и аналитики могли бы последовательно и системно изучать финансовые операции, финансовое положение и ситуацию с ликвидностью сектора государственного управления. В ее основе лежит составление полного баланса сектора государственного управления, который включает объем финансовых и нефинансовых активов, объем требований других единиц к сектору государственного управления в форме обязательств (пассивов), а также чистую стоимость капитала сектора государственного управления»¹¹.

Значительное число перечисленных выше вопросов в той или иной мере разрешено в Инструкции по бухгалтерскому учету исполнения бюджетов, утвержденной Приказом Минфина России от 17 февраля 1999 г. № 15н, и Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной Приказом Минфина России от 30 декабря 1999г. № 107н, положения которых позволяют составить баланс исполнения бюджета с отражением всех денежных активов и пассивов Российской Федерации, образовавшихся в ходе исполнения бюджетов всех уровней. Наряду с этим создается Главная книга федерального казначейства, в которой будут регистрироваться все операции в процессе исполнения бюджета по каждой учетной едини-

це. С введением же технологии единого счета федерального казначейства, создающего условия эффективного управления финансовыми ресурсами государства, дальнейшие усилия будут направлены на создание подконтрольности и прозрачности операций в секторе государственного управления, что позволит получать достоверную и своевременную информацию о состоянии государственного сектора¹².

В то же время одним из важных вопросов учета, контроля и анализа финансовых потоков является качество соответствующей *отчетности*. В целях действенности и эффективности контроля и анализа финансовых потоков должны быть разработаны наиболее информационно емкие и, в то же время, удобные для чтения форматы отчетности, отражающие количественные и качественные показатели, характеризующие государственные финансовые потоки (возникающие, например, в ходе выполнения государственных программ, государственных заказов и т.д.). Соответственно должны быть определены количественные и качественные показатели, характеризующие цели, достигаемые теми или иными финансово-хозяйственными операциями, иницирующими финансовые потоки. Причем особое внимание следует уделить отчетности на микроуровне, т.е. уровне отдельных хозяйствующих субъектов и их взаимосвязанных групп. Следует рассмотреть этот вопрос подробнее.

Известно, что во исполнение мероприятий, предусмотренных Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, Минфином России утверждены многочисленные положения по бухгалтерскому учету, в числе прочего, значительно расширяющие информационную емкость бухгалтерской отчетности для пользователей. Статистическая же отчетность также включает в себе множество различных форм, включающих данные по тем или иным аспектам финансово-хозяйственной деятельности организаций.

В то же время данные как бухгалтерской, так и статистической отчетности не в полной мере позволяют их использовать в целях ГФК. Группы показателей, которые требуется вносить в формы отчетности, не отличаются ни полнотой, ни системной взаимосвязью, а во многом и дублируют друг друга. Иными словами, как бухгалтерская, так и статистическая отчетность не отличается ни полнотой (цельностью), ни системностью, ни взаимосвязью. Например, вряд ли можно получить всю необходимую в целях ГФК информацию из формы №6 «Отчет о целевом использовании полученных средств» бухгалтерской отчетности организаций. В то же время в многочисленных и весьма разрозненных (даже можно сказать «клочковатых») формах статистической отчетности организаций во многом лишь дуб-

¹¹ См.: Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений Бюджетного кодекса Российской Федерации// Финансы.-2000.-№12.-С. 11.

¹² См.: Нестеренко Т.Г. Некоторые аспекты учета исполнения федерального бюджета в рамках положений Бюджетного кодекса Российской Федерации// Финансы.-2000.-№12.-С. 11. Кроме того, как справедливо отмечает Т.Г. Нестеренко, в настоящее время в России придается большое значение не только учету потоков денежных средств сектора государственного управления, но и *учету активов и пассивов, возникающих в этом секторе*. В I квартале 2001 г. на заседании Правительства РФ рассмотрены первые результаты инвентаризации финансовых активов и обязательств Правительства. Идет работа по составлению полного бухгалтерского *баланса активов и пассивов Правительства РФ* (подробнее см.: Нестеренко Т.Г. Казначейская система как инструмент эффективного управления государственными финансами// Финансы.-2001.-№ 3.- С. 19).

лируются показатели установленной бухгалтерской отчетности.

В связи с этим, предложение В.Д. Новодворского¹³ о том, что годовой отчет предприятия должен состоять из четырех разделов (бухгалтерский баланс с его приложениями, сводный отчет о выполнении основных показателей, отчет о трудовых показателях, отчет о новой технике) представляется актуальным и в сегодняшних условиях перехода к рыночной системе хозяйствования, особенно для предприятий (организаций) с полным или частичным государственным участием или особо связанных с государством¹⁴. Для обеспечения компактности и лаконичности сводного (обобщающего) отчета о выполнении основных показателей в основу его построения может (должен - В.Б.) быть заложен принцип отражения отклонений от установленных показателей¹⁵. Следует подчеркнуть, что данный принцип обеспечит действенность ГФК за деятельностью организаций. По нашему мнению, следует лишь добавить необходимость указания в этой форме отчета причин (а при возможности - и виновников) отклонений (в пояснительных документах к отчетности). В особых случаях (например, при значительности государственного финансового потока, связанных с контролируемой организацией, и т.п.) в целях ГФК необходимо также прилагать анализ отклонений по факторам. В целом же, в соответствии с принципом *отражения отклонений от установленных показателей* форматы отчетности, по нашему мнению, должны предусматривать как минимум:

- данные за предшествующий период (на конец периода);
- бюджетные (плановые) данные на отчетный период;
- фактические данные за отчетный период (на начало и конец);
- данные по отклонениям (включая степень выполнения плановых показателей);
- прогнозные данные на следующий период.

Кроме того, в отчетности необходимо приводить данные о динамике важнейших показателей финансово-хозяйственной деятельности за ряд лет, данные по

¹³ Подробнее см.: Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: (Вопросы теории и практики). - М.: Финансы и статистика, 1989.-С. 214. По нашему мнению, следует согласиться с В.Д. Новодворским в том, что годовой отчет предприятия должен включать в себя как бухгалтерскую, так и статистическую отчетность. Как он справедливо отмечает, вряд ли оправданно, что многочисленные статистические формы отчета в настоящее время не включаются в состав годового отчета, но в те же самые сроки составляются и самостоятельно представляются в соответствующие органы хозяйственного управления. Тем самым создается дополнительный информационный поток.

¹⁴ Т.е. использующих в своей деятельности государственную собственность, выполняющих государственные заказы и задачи, являющихся получателями государственных гарантий, использующих предоставленные государством субсидии, в том числе дотации, кредиты и т.п.

¹⁵ См.: Новодворский В.Д. Указ соч. С. 224. Наиболее информативно емким для целей ГФК из предложенных В.Д. Новодворским форм отчетности нам представляется сводный (обобщенный) отчет о выполнении основных показателей. Как подчеркивает В.Д. Новодворский, «эта форма отчета должна быть компактной, лаконичной (впрочем, как и другие - В.Б.) и максимальной информационной емкости, чтобы в ней была отражена полная обобщенная числовая характеристика динамики и степени выполнения плана по всем основным показателям предприятия (или группы взаимосвязанных предприятий - В.Б.). Об отчетности группы взаимосвязанных организаций (кроме соответствующих нормативных актов) см.: Новодворский В.Д., Слепов Ю.В. Составление сводной бухгалтерской отчетности группами взаимосвязанных организаций// Бухгалтерский учет.-2000.-№18.- С.20-30. и др.

достижению заданных темпов роста или снижения показателей деятельности, данные по отклонениям от заданных темпов.

Следует также отметить, что, прежде всего, в целях совершенствования контроля государственных финансовых потоков бухгалтерская отчетность хозяйствующих субъектов должна включать в себя и данные в натуральных единицах измерения (хотя информация в стоимостной оценке должна, естественно, преобладать в отчетах), так как роль нефинансовых данных в принятии верных управленческих решений весьма существенна. Например, в определенных случаях (при предоставлении бюджетных инвестиций юридическим лицам и т.д.), по нашему мнению, следует законодательно обязать (т.е. установить безусловную необходимость) организации представлять в отчетности, в числе прочих (уже установленных в нормативном порядке), данные об обеспечении ими занятости населения в месте своего расположения (социальные показатели), об участии организации в пополнении государственной казны (включая внебюджетные фонды), об участии в экологических мероприятиях региона, сведения о рыночных долях организации, конкурентоспособности продукции (работ, услуг), другие возможные аспекты сбытовой и иной хозяйственной политики (не составляющие коммерческую тайну¹⁶), характеристику мероприятий по повышению квалификации персонала, характеристику состояния системы внутреннего контроля организации, сведения о выданных и полученных гарантиях в обеспечение выполнения обязательств и платежей, сведения о приоритетности прав кредиторов на активы организации, сведения о динамике цен и продаж собственных акций и т.д.

В то же время, как сказано в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций¹⁷, «если выявляется недостаточность данных (содержащихся в бухгалтерской отчетности - В.Б.) для формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения». При этом, как известно, должны соблюдаться установленные общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность, сравнимость, сопоставимость и пр.).

В соответствующих случаях (при предоставлении бюджетных средств и т.д.) для организаций необходимо предусмотреть отчетность не только о целевом, но и *об эффективном использовании бюджетных средств* (об эффективности управления государственной собственностью)¹⁸. При этом, естественно, в

¹⁶ О показателях сбытовой политики см.: Бурцев В.В. Сбытовая и маркетинговая деятельность. Типовые должностные инструкции, внутрифирменные документы. - М.: Изд-во «Экзамен», 2001.

¹⁷ См.: Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утверждены приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 г. № 60н) // Руководителю, бухгалтеру.-2000, ноябрь.-С.36-55.

¹⁸ Форматы (структуру) отчетности по использованию государственных средств (управлению государственной собственностью) следует разрабатывать с учетом соответствующих принципов *целесообразности и эффективности*, об этом см.: гл. 1.3. «Характеристика государственного финансового контроля» настоящего исследования.

соответствующих нормативных актах следует закрепить как определение самого понятия эффективности, так и его критерии. Например, в связи с неотрегулированностью данного вопроса в органах федерального казначейства могут возникнуть вопросы по поводу представлений Счетной палаты РФ, в которых указано на *неэффективное использование средств* (здесь, например, может возникнуть такой вопрос - следует ли признавать управление выделенными из бюджета средствами *неэффективным*, если их использование происходило с задержками, если они длительное время "мертвым грузом" лежали на счетах и не использовались в хозяйственном обороте и т.п.).

Форматы определенной отчетности должны быть закреплены в нормативном порядке (следует учесть, что разрешение представлять определенные данные в пояснительной записке, т.е. в свободной форме, вряд ли целесообразно в аспекте требований к качеству информации).

При реализации перечисленных выше предложений по совершенствованию отчетности следует исходить из того, что она не является самоцелью. *Отчетность, формируемая системой бухгалтерского учета, является основным источником информации о состоянии или функционировании тех или иных объектов контроля*, т.е. основным информационным обеспечением ГФК, информационной базой при проведении ревизий и проверок, а также разного рода аналитических мероприятий. Иными словами, *бухгалтерская отчетность организации является по своей сути целостной системой взаимосвязанных и взаимообусловленных данных об имущественном и финансовом положении организации, о содержании и результатах ее финансово-хозяйственной деятельности. Ее данные - один из важнейших информационных источников ГФК*. В общем и целом с точки зрения ГФК данные бухгалтерской отчетности необходимы для формирования полного (всестороннего) и объективного представления государственных финансовых контролеров об имущественном и финансовом положении организации, о содержании и результатах ее финансово-хозяйственной деятельности. Все это дает основание утверждать, что совершенствование бухгалтерской отчетности, в числе прочего, позволит сделать ГФК более эффективным и действенным. В целом же ГФК как одна из функций управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов сам по себе предусматривает необходимость постоянного поиска путей совершенствования системы получения управленческой информации.

1.2. Сущность государственного финансового контроля, его значение и функции в управлении государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов

Государственный контроль реализуется в различных направлениях, но от имени и в интересах государства¹⁹.

¹⁹ 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

По нашему мнению, ГФК является одним из важнейших видов контроля, осуществляемых государством. В самом деле, всякая деятельность последнего (причем деятельность как государственных органов, так и организаций) требует определенных финансовых затрат, результаты же ее так или иначе имеют финансовые последствия, которые в современном мире тем или иным образом определяют все остальное, являясь своего рода "отправной точкой" принятия решений.

Таблица 1
СВЕДЕНИЯ О ВЫЯВЛЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ ПО РОССИИ²⁰ за 1999 г.

Некоторые разновидности и группы выявленных преступлений экономического характера	Годы	Всего выявлено преступлений за период, ед.	Темпы прироста в % к АППГ	В том числе:		
				В крупном и особо крупном размере, ед.	Уголов. дела о которых направлены в суд, ед.	Привлечение к уголовной ответственности лиц
Всего экономической направленности	1999	303 822	20,4	46 400	211 058	131 091
	1998	252 389		32 248	164 962	102 897
Присвоение вверенного имущества	1999	42 387	7,8	5 531	32 182	14 432
	1998	39 322		4 759	21 827	11 747
Мошенничество	1999	40471	12,3	10 981	31 887	8 657
	1998	36030		9 570	26 469	8 252
Незаконный оборот драгметаллов, камней	1999	1 730	5,2	233	1 197	990
	1998	1 645		163	1 277	826
Изготовление или сбыт поддельных денег или ценных бумаг	1999	9 311	-12,5	307	2 630	1 798
	1998	10 644		330	2 505	1 543
Взятничество	1999	6 871	18,3	412	4 544	2 070
	1998	5 807		283	3 747	2 102
Незаконное предпринимательство	1999	4 073	7,5	3 546	1 860	1 227
	1998	3 789		3 174	1 565	1 203
Легализация средств	1999	965	-3,8	312	679	65
	1998	1 003		186	745	55
Незаконный кредит	1999	142	20,3	138	41	22
	1998	118		116	42	28
Сбыт кредитных карт	1999	309	102,0	8	215	32
	1998	153		1	93	21
Коммерческий подкуп	1999	1 236	26,9	3	604	176
	1998	947		2	414	137
Преступления, связанные с потребительским рынком	1999	26 543	18,9	6 095	18 324	4 895
	1998	22 322		5 074	12 811	3 978
Преступления, связанные с финансовой системой	1999	40 592	18,9	9 673	23 492	5 984
	1998	34 148		6 606	17 139	4 959
Преступления, связанные с ВЭД	1999	4 687	45,6	2 564	2 727	927
	1998	3 218		1 434	2 127	704
Преступления, связанные с приватизацией	1999	2 751	2,6	745	1 799	390
	1998	1 929		566	1 156	271

Вообще же на современном этапе экономического развития финансовые отношения пронизывают все сферы хозяйственной деятельности государства и организаций, все стадии общественного производства, экономическая эффективность в принципе является основой построения количественных критериев ценно-

ся 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, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем [111, с. 56].

²⁰ Источник - статистические материалы МВД России (форма №1 "Отчет о зарегистрированных раскрытых и нераскрытых преступлениях" статистики по выявленным преступлениям, код 45, утв. приказом МВД России от 13.08.97 г. №367). Данные представлены в сравнении с АППГ (анализируемым периодом прошлого года).

сти принимаемых решений в любых областях хозяйственной деятельности на всех уровнях. Следовательно, можно утверждать, что ГФК является объективно необходимым слагаемым хозяйственного механизма при любом способе производства.

Таблица 2
СВЕДЕНИЯ О ВЫЯВЛЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ ПО РОССИИ за 2000 г.²¹
(в сравнении с АППГ²²)

Некоторые разновидности и группы выявленных преступлений экономического характера	Годы	Всего выявлено преступлений за период, ед.	Темпы прироста в % к АППГ	В том числе:		
				В крупном и особо крупном размере, ед.	Уголов. дела о которых направ. в суд, ед.	Привлеченные к уголовной ответственности лиц
Всего экономической направленности	2000 1999	376 367 303 822	23,9 20,4	64 693 46 400	243 401 211 058	160 634 131 091
Присвоение вверенного имущества	2000 1999	45 411 42 387	7,1 7,8	6 255 5 531	35 770 32 182	14 720 14 432
Мошенничество	2000 1999	42 034 40 471	3,9 12,3	12 373 10 981	32 561 31 887	8 510 8 657
Незаконный оборот драгметаллов, камней	2000 1999	2 095 1 730	21,1 5,2	264 233	1 152 1 197	834 990
Изготовление или сбыт поддельных денег или ценных бумаг	2000 1999	14 289 9 311	53,5 -12,5	548 307	3 011 2 630	1 738 1 798
Взяточничество	2000 1999	7 047 6 871	2,6 18,3	422 412	4 317 4 544	2 286 2 070
Незаконное предпринимательство	2000 1999	4 784 4 073	17,5 7,5	4266 3546	1 783 1 860	1 192 1 227
Легализация средств	2000 1999	1 784 965	84,9 -3,8	820 312	1 091 679	92 65
Незаконный кредит	2000 1999	171 142	20,4 20,3	170 138	42 41	26 22
Сбыт кредитных карт	2000 1999	819 309	165,0 102,0	8 8	625 215	36 32
Коммерческий подкуп	2000 1999	2 146 1 236	73,6 26,9	4 3	800 604	211 176
Преступления, связанные с потребительским рынком	2000 1999	36 102 26 543	36,0 18,9	9 852 6 095	23 337 18 324	6 111 4 895
Преступления, связанные с финансовой системой	2000 1999	55 520 40 592	36,8 18,9	15 916 9 673	26 473 23 492	6 484 5 984
Преступления, связанные с ВЭД	2000 1999	7 926 4 687	69,1 45,6	4 300 2 564	4 788 2 727	1 085 927
Преступления, связанные с приватизацией	2000 1999	3 379 2 751	22,8 42,6	1 086 745	2 043 1 799	359 390

Сущность ГФК выражает следующая триада: 1) выявление разного рода нарушений (ошибок, злоупотреблений, включая мошенничество) в процедурах управления государственными финансовыми потоками (в том числе в ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности) и в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов (инициирующей государственные финансовые потоки), 2) обеспечение их устранения (т.е. принятия корректирующих мер по результатам контроля), 3) анализ факторов их возникновения (включая определение мотивов нарушителей и т.д.) и разработка профилактических мер по их предотвращению в будущем.

Последний аспект наиболее важен для контролеров, так как им необходимо не только выявить те или иные отклонения, но и дать рекомендации по их устранению и предотвращению в будущем.

Так, ГФК с одной стороны обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а с

другой стороны - исполнение принятых решений. Эти стороны ГФК находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов. Действенный ГФК позволяет не только своевременно вскрывать, но и устранять различного рода недостатки в финансово-хозяйственной деятельности организаций и в процедурах управления государственными финансовыми потоками, а также объяснять порождающие эти недостатки глубинные причины, обнаруживать связанные с ними подспудные (т.е. скрытые, неявные) тенденции, вырабатывать предотвращающие их меры.

Таблица 3
СВЕДЕНИЯ О ВЫЯВЛЕННЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ ПО РОССИИ за 1 квартал 2001 г.²³
(в сравнении с АППГ²⁴)

Некоторые разновидности и группы выявленных преступлений экономического характера	Годы	Всего выявлено преступлений за период, ед.	Темпы прироста в % к АППГ	В том числе:		
				В крупном и особо крупном размере, ед.	Уголов. дела о которых направ. в суд, ед.	Привлеченные к уголовной ответственности лиц
Всего экономической направленности	2001 2000	119 982 110 438	8,6 21,1	20 317 18 221	69 455 65 961	44 537 41 501
Присвоение вверенного имущества	2001 2000	17 693 16 920	4,6 11,6	2 320 2 265	10 103 7 468	3 428 3 324
Мошенничество	2001 2000	15 236 14 175	7,5 7,5	4 610 3 670	8 468 8 156	1 967 2 168
Незаконный оборот драгметаллов, камней	2001 2000	740 535	38,3 -3,6	67 81	430 346	263 248
Изготовление или сбыт поддельных денег или ценных бумаг	2001 2000	3 471 3 796	-8,6 22,8	88 178	638 871	337 505
Взяточничество	2001 2000	2 980 2 619	13,8 10,9	123 94	1 199 922	580 470
Незаконное предпринимательство	2001 2000	1 694 1 472	15,1 -14,2	1 514 1 253	464 397	284 233
Легализация средств	2001 2000	744 472	57,6 99,2	381 221	399 199	25 19
Незаконный кредит	2001 2000	90 55	63,6 -9,8	90 54	15 9	9 6
Сбыт кредитных карт	2001 2000	600 285	110,5 100,7	4 10	436 187	20 12
Коммерческий подкуп	2001 2000	989 557	77,6 11,6	10 2	244 139	50 34
Преступления, связанные с потребительским рынком	2001 2000	14 537 11 931	21,8 41,9	3 605 2 792	6 955 6 725	1 725 1 288
Преступления, связанные с финансовой системой	2001 2000	21 282 16 827	26,5 36,2	5 872 4 151	8 361 7 183	1 593 1 603
Преступления, связанные с ВЭД	2001 2000	3 642 2 156	68,9 57,3	1 767 1 042	1 717 1 231	258 238
Преступления, связанные с приватизацией	2001 2000	1 554 1 097	41,7 26,8	477 369	605 408	89 88

ГФК в принципе предназначен для реализации целостной финансово-экономической политики государства, создания условий для финансовой стабилизации, способствует обеспечению финансовой безопасности государства.

В то же время ГФК является важным фактором обеспечения законности и целесообразности использования государственной собственности, заемных и собственных средств экономических субъектов (государственных предприятий и т.д.), эффективности финансово-хозяйственной деятельности последних. Он позволяет вскрывать разнообразные причины нару-

²¹ Источник - статистические материалы МВД России.

²² АППГ - анализируемый период прошлого года

²³ Источник - статистические материалы МВД России.

²⁴ АППГ - анализируемый период прошлого года.

шения финансовой дисциплины, возвращать крупные суммы незаконно израсходованных государственных средств, предотвращать нецелевое их использование, недостачи, растраты или их прямые хищения. Важность финансового контроля в современных условиях трудно переоценить. Российские предприятия в зависимости от характера своей деятельности держат "в тени" от 10 до 90 и более процентов своего оборота.

Размер теневого сектора, даже без учета запрещенной законом деятельности (наркобизнес, контрабанда и т.д.), по данным Госкомстата России составляет около 20 % ВВП, или около 80 млрд. долл. США²⁵. Следует отметить, что специалисты МВД и налоговой полиции прогнозируют дальнейший, все более прогрессирующий рост теневого сектора. В качестве примера в табл. 1 - 3 приведены некоторые данные по экономическим преступлениям, выявленным правоохранительными органами за последние годы.

В табл. 4 - 7 приведены масштабы нарушений финансовой дисциплины, выявленные за последние годы в результате деятельности наиболее известных органов ГФК Российской Федерации.

Таблица 4

**ИТОГИ КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННОЙ РАБОТЫ²⁶
ДЕПАРТАМЕНТА ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО
КОНТРОЛЯ И АУДИТА И КОНТРОЛЬНО-РЕВИЗИОННЫХ
УПРАВЛЕНИЙ²⁷ Минфина России в субъектах Российской
Федерации за 1997 и 1998 годы**

Показатели результативности работы	Код стр.	1997 г.	1998 г.
1	2	3	4
I. ПРОВЕДЕНО РЕВИЗИЙ И ПРОВЕРОК:			
Всего ревизий и проверок, единиц	10	58 562	50 871
в том числе:			
в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете	20	38 977	34 209
из них - на федеральном бюджете	30	7 177	8 243
на других предприятиях и хозяйствующих субъектах	40	19 585	16 618
II. РЕВИЗИЯМИ И ПРОВЕРКАМИ ВЫЯВЛЕНО:			
A. Незаконных расходов:			
Всего ревизий и проверок, которыми выявлены незаконные расходы, единиц	50	26 293	23 499
в том числе:			
в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете	60	19 578	17 312
из них - на федеральном бюджете	70	3 077	3 634
на других предприятиях и хозяйствующих субъектах	80	6 715	6 187
Сумма незаконных расходов - всего, млн. руб.	90	26 088	23 895
в том числе:			

²⁵ Подробнее об этом см.: Александров С. Пятая часть ВВП идет мимо кассы // Финансовая Россия. - 1999. - № 14. - С. 4-5.

²⁶ Структура и содержание таблицы заимствованы из соответствующих источников (аналитических материалов) НИФИ Минфина России.

²⁷ В 1999 г. контрольно-ревизионным аппаратом Минфина России проведено почти 48 тыс. ревизий и проверок, в ходе которых выявлено нарушений на сумму 28,5 млрд. руб., из них по федеральному бюджету - на 15 млрд. руб. Следственным органам передано 9,4 тыс. материалов ревизий и проверок на общую сумму ущерба 10,5 млрд. руб. По этим материалам возбуждено 3,4 тыс. уголовных дел (подробнее см. Крикунов А.В. Порядок взаимодействия// Президентский контроль.-2000.-№9). В 2000 г. контрольно-ревизионным аппаратом Минфина России проведено почти 54 тыс. ревизий и проверок (для сравнения: в 1999 - 48 тыс., в 1998 г.- около 50,8 тыс., в 1997 г. - около 58,5 тыс. - см. табл.), в ходе которых выявлено нарушений на сумму 52,8 млрд. руб., из них по федеральному бюджету - на 22,2 млрд. руб. Следственным органам передано 8,6 тыс. материалов ревизий и проверок на общую сумму ущерба 18,3 млрд. руб. (подробнее см. Крикунов А.В. Мера ответственности// Президентский контроль.-2001.-№5).

Показатели результативности работы	Код стр.	1997 г.	1998 г.
1	2	3	4
бюджетных средств	100	16 366	15 878
из них выделенных из федерального бюджета	110	13 353	12 469
Б. Недостач денежных средств и материальных ценностей:			
Всего ревизий и проверок, которыми выявлены недостачи денежных средств и материальных ценностей, единиц	120	11 541	9 982
в том числе:			
в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете	130	8 090	6 497
из них - на федеральном бюджете	140	964	1 140
на других предприятиях и хозяйствующих субъектах	150	3 451	3 485
Сумма недостач денежных средств и материальных ценностей - всего, млн. руб.	160	870	1 904
бюджетных средств	170	266	738
из них - выделенных из федерального бюджета	180	204	584
III. МЕРЫ, ПРИНЯТЫЕ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ РЕВИЗИЙ И ПРОВЕРОК:			
Сумма возмещенного ущерба - всего, млн. руб.	190	7 852	3 426
из нее: взыскано с виновных лиц	200	100	122
восстановлено незаконных расходов	210	7 751	3304
в том числе - в федеральный бюджет	220	4 227	2205
Начислено дополнительных платежей в бюджет - всего, млн. руб.	230	6 640	6 347
в том числе - в федеральный бюджет	240	5 249	4 516
Поступило дополнительных платежей в бюджет - всего, млн. руб.	250	403	244
в том числе - в федеральный бюджет	260	164	63
Начислено дополнительных платежей во внебюджетные фонды - всего, млн. руб.	270	136	184
в том числе в федеральные фонды	280	54	51
Поступило дополнительных платежей во внебюджетные фонды - всего, млн. руб.	290	46	60
в том числе в федеральные фонды	300	36	48
Передано следственным органам материалов ревизий и проверок - всего, единиц	310	8 391	8 589
в том числе - по федеральному бюджету	320	697	902
на сумму ущерба - всего, млн. руб.	330	14 080	17 608
в том числе - по федеральному бюджету	340	8 101	9 490
Возбуждено уголовных дел, единиц	350	3 566	3 653
Принято постановлений и решений органов государственной власти и местного самоуправления, единиц	360	11 566	9 452
Число лиц, привлеченных к дисциплинарной ответственности, человек	370	25 773	23 134
IV. ЧИСЛЕННОСТЬ РАБОТНИКОВ - на конец года:			
По штату, единиц	380	7 848	7 199
Фактически, человек	390	7 315	6 366

Вполне очевидно, что ГФК (во взаимосвязи с учетом и экономическим анализом) является основой функционирования системы формирования информации о финансово-хозяйственной деятельности отдельных организаций и их объединений²⁸, о финансово-хозяйственных аспектах деятельности государства в целом.

²⁸ Следует подчеркнуть, что бухгалтерский учет, контроль и анализ как взаимосвязанные управленческие функции формируют информационную базу для управленческих решений. В свою очередь, важнейшей информационной базой для контроля является бухгалтерская отчетность (отчетность как финансового, так и управленческого учета). Проводимые органами ГФК проверки не могут исчерпываться лишь констатацией нарушений и осуществлением контроля за их устранением. Необходимо прежде всего установить причинно-следственные связи выявленных отклонений, позволяющие разработать конкретные предложения и рекомендации по улучшению работы проверяемого объекта (при этом предлагаемые выводы по результатам контроля должны выходить за рамки отдельных случаев и позволять принимать обобщенные решения). То есть в процессе контроля не просто выявляются отклонения, но и предупреждается само их возникновение (например, нарушения, хищения, ошибки), устанавливается вероятность негативных тенденций.

Таблица 5
ПОКАЗАТЕЛИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРОВЕРОК, проведенных подразделениями Главного контрольного управления Президента РФ в 1998-2000 гг.²⁹

Показатели результативности проверок	1998 г.	1999 г.	2000 г.
1	2	3	4
1. Количество проведенных проверок, ед.	119	112	106
2. Количество органов исполнительной власти и других организаций, охваченных проверками - всего, ед.	146	159	179
в том числе:			
- федеральных министерств и ведомств	44	44	44
- субъектов Российской Федерации	84	78	68
- других организаций	18	37	67
3. Количество правовых актов и других решений, принятых органами государственной власти и должностными лицами по итогам проверок - всего, ед.	90	85	181
в том числе:			
- указов и распоряжений Президента РФ	4	-	5
- поручений Президента РФ	18	14	15
- постановлений и распоряжений Правительства РФ	2	6	12
- поручений Правительства РФ	12	29	42
- решений коллегий федеральных министерств и ведомств	6	4	4
- правовых актов органов государственной власти субъектов РФ	47	32	103
4. Количество предписаний, направленных по итогам проверок в соответствующие органы исполнительной власти и организации, ед.	9	19	26
5. Количество информации и других документов, направленных по результатам проверок на рассмотрение:			
- Президента РФ	32	28	31
- Правительства РФ	35	89	84
- Руководителя Администрации Президента РФ	48	97	58
- правоохранительных органов	5	6	22
- руководителей федеральных органов исполнительной власти	55	15	6
- руководителей субъектов РФ	106	30	122
- полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах	-	-	20
6. Сумма нецелевого использования бюджетных средств всех уровней, выявленная в ходе проверок			
- млн. руб.	2732,4	5884,6	6155
- млн. долл. США	-	468,0	29,0
7. Сумма материального ущерба, выявленная в ходе проверок			
- млн. руб.	133,1	89,9	934,6
- млн. долл. США	45,2	80,13	1,7
8. Сумма возвращенных средств в бюджеты всех уровней			
- млн. руб.	59,8	76,5	34,77
- млн. долл. США	45,2	-	0,8
9. Количество должностных лиц, привлеченных к ответственности по результатам проверок - всего,	97	78	38
в том числе:			
- освобождено от занимаемых должностей	25	25	17
- привлечено к дисциплинарной и административной ответственности	56	48	19
- привлечено к уголовной ответственности	16	5	2
10. Количество уголовных дел, возбужденных по результатам проверок	57	15	216
11. Количество публикаций по итогам проверок в средствах массовой информации, а также передач по радио и телевидению	21	31	15

Таблица 6

²⁹ Структура и содержание таблицы заимствованы из статистических материалов ГКУ Президента РФ (см. Сборник статистических данных по некоторым вопросам деятельности ГКУ Президента РФ в 2000 году, М., 2001).

ПОКАЗАТЕЛИ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРОВЕРОК³⁰, проведенных подразделениями Главного контрольного управления Президента РФ в 2000 году (развернутая информация по конкретным направлениям контроля)

Показатели результативности проверок	Подразделения ГКУ				Всего по ГКУ ³¹
	Управление инспектирования федеральных органов исп. власти	Управление регионального инспектирования	Управление инспектирования оборонного и военно-промышлен. комплекса	Отдел инспектирования правоохранительных органов	
1. Количество проведенных проверок, ед.	23	21	17	5	106
2. Количество органов исполнительной власти и других организаций, охваченных проверками - всего, ед. ³²	82	58	35	19	179
в том числе:					
- федеральных министерств и ведомств ³¹	16	8	16	8	44
- субъектов Российской Федерации ³¹	11	46	11	11	68
- других организаций ³¹	55	4	8	-	67
3. Количество правовых актов и других решений, принятых органами государственной власти и должностными лицами по итогам проверок - всего, ед.	40	114	16	5	181
в том числе:					
- указов и распоряжений Президента РФ	1	2	1	1	5
- поручений Президента РФ	4	5	3	3	15
- постановлений и распоряжений Правительства РФ	7	2	2	1	12
- поручений Правительства РФ	28	8	6	-	42
- решений коллегий федеральных министерств и ведомств	-	1	3	-	4

Показатели результата - Подразделения ГКУ - Всего

³⁰ Структура и содержание таблицы заимствованы из статистических материалов ГКУ Президента РФ (см. Сборник статистических данных по некоторым вопросам деятельности ГКУ Президента РФ в 2000 году, М., 2001).

³¹ В столбце 6 учтены итоги работы окружных инспекций в первом полугодии 2000 г.

³² В пункте 2 исключен повторный счет министерств, ведомств и субъектов Российской Федерации, которые в 2000 г. проверялись неоднократно.

тичности проверок	Управление ин-спектирования федеральных органов исп. власти	Управление регионального ин-спектирования	Управление ин-спектирования оборонного и военно-промышлен. комплекса	Отдел ин-спектирования правоохранительных органов	по ГКУ ³³
- правовых актов органов государственной власти субъектов РФ	-	96	1	-	103
4. Количество предписаний, направленных по итогам проверок в соответствующие органы исполнительной власти и организации, ед.	-	24	-	2	26
5. Количество информации и других документов, направленных по результатам проверок на рассмотрение:					
- Президента РФ	4	7	17	3	31
- Правительства РФ	62	8	13	1	84
- Руководителя Администрации Президента РФ	28	13	13	4	58
- правоохранительных органов	11	8	2	-	22
- руководителей федеральных органов исполнительной власти	-	2	4	-	6
- руководителей субъектов РФ	88	25	-	-	122
- полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах	-	20	-	-	20
6. Сумма нецелевого использования бюджетных средств всех уровней, выявленная в ходе проверок					
- млн. руб.	28,76	1 689,0	4 400,0	-	6 154,7
- млн. долл. США	29,0	-	-	-	29,0
7. Сумма материального ущерба, выявленная в ходе проверок					
- млн. руб.	1,0	560,5	-	351,0	934,6
- млн. долл. США	-	1,7	-	-	1,7
8. Сумма возвращенных средств в бюджеты всех уровней					
- млн. руб.	3,13	29,94	-	-	34,77
- млн. долл. США	-	0,8	-	-	0,8
9. Количество должностных лиц, привлеченных к ответственности по результатам проверок- всего, в том числе:	6	13	-	13	38
- освобождено от занимаемых должностей	5	5	-	6	17
- привлечено к дисциплинарной и административной ответственности	1	8	-	5	19
- привлечено к уголовной ответственности	-	-	-	2	2

Показатели результата	Подразделения ГКУ	Всего
-----------------------	-------------------	-------

³³ В столбце 6 учтены итоги работы окружных инспекций в первом полугодии 2000 г.

тичности проверок	Управление ин-спектирования федеральных органов исп. власти	Управление регионального ин-спектирования	Управление ин-спектирования оборонного и военно-промышлен. комплекса	Отдел ин-спектирования правоохранительных органов	по ГКУ ³⁴
10. Количество уголовных дел, возбужденных по результатам проверок	-	6	-	209	216
11. Количество публикаций по итогам проверок в средствах массовой информации, а также передач по радио и телевидению	3	5	1	-	15

Таблица 7
НЕКОТОРЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ КОНТРОЛЬНЫХ
МЕРОПРИЯТИЙ,
проведенных Контрольно-счетной палатой Москвы в
2000 г.³⁵

тыс. рублей

№	Выявленные нарушения	Количество
1	Отсрочка платежей	10 542,0
2	Расходование с нарушениями	8 475 084,2
3	Неэффективное расходование	7 058 446,8
4	Нецелевое расходование	2 654 432,5
5	Убыток	2 066 683,0
6	Недополучено	3 337 623,8
7	Недофинансировано	30 600,0
8	Не учтено	543 705,0
9	Не перечислено	37 927,9
10	Итого	24 215 045,0
11	Возвращено в бюджет	25 244,5
12	Количество объектов, охваченных проверками	124
15	Неэффективное расходование	7 058 446,8

В частности, в ГФК имеется информация о достаточности совокупных финансовых ресурсов бюджетной системы и предприятий различных форм собственности для обеспечения воспроизводственных процессов, удовлетворения общественных нужд и потребностей, выполнения финансовых обязательств страны перед кредиторами и т.д.), а также об отдельных аспектах управления государственными финансовыми потоками (т.е. получения, обработки и интеграции разнообразной информации о распорядительных и исполнительных действиях в процессе планирования и осуществления финансово-хозяйственных операций, иницирующих изменения (изменение количества, стоимости, пропорций, перераспределение между любыми институциональными единицами экономики - секторами, хозяйственными субъектами и пр.) любых элементов государственного имущества или объектов государственных имущественных прав и, соответственно, любых источников их формирования). Вполне понятно, что от качества такой информационной системы во многом зависит правильность хозяйственных решений по операциям с государственными материаль-

³⁴ В столбце 6 учтены итоги работы окружных инспекций в первом полугодии 2000 г.

³⁵ Источник: аналитические материалы Контрольно-счетной палаты Москвы.

ными и нематериальными ценностями на всех уровнях управления и во всех аспектах хозяйствования.

Исходя их вышесказанного, можно сделать вывод о том, что основное значение ГФК в широком смысле состоит в формировании полной и объективной картины о государственных финансовых потоках и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Это позволяет объективно оценивать экономическую ситуацию в стране³⁶. Таким образом, органы ГФК помогают администрации государственных организаций, государственным служащим (включая руководство органов управления) не только в получении и интерпретации соответствующей информации, но и в более эффективном решении стоящих перед ними задач, принятии правильных управленческих решений.

Значение ГФК взаимосвязано с его функциями. Важнейшая функция ГФК - функция *обеспечения целостности* систем управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью государственных организаций, а также организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства (ГФК посредством обратной связи создает возможность эффективного регулирования финансовых потоков на всех уровнях хозяйствования). К основным функциям ГФК также следует отнести *защитную*³⁷, *информативную*, *оперативную* и *превентивную*. При этом особое место в современных подходах к управлению отводится последней. В царской России предварительный контроль по понятным причинам (т.е. глобальная коррупция власти) всегда был предметом дискуссий в законодательстве. Между тем, предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, обеспечивает устранение самой возможности появления неблагоприятных явлений и тенденций в будущем, предохраняет государство от нежелательных последствий тех или иных решений и действий. Оценка законности и целесообразности на стадии принятия решения позволяет предотвратить действия, противоречащие требованиям нормативных документов и целям государственной политики. Например, предварительный контроль позволяет не только выявить так называемые "узкие места" в механизмах реализации государственных экономических программ (например, про-

грамм отраслевого или регионального развития, создания новых управленческих систем и т.д.), но и обеспечить своевременную и правильную их реализацию. При этом расходы на такой предварительный контроль должны составной частью включаться в финансовое обеспечение самих этих программ. За рубежом такой инструмент контроля носит название "программная оценка" [132, с. 53]. Он позволяет своевременно выявлять "узкие места" программ и оперативно на них реагировать, организовывать систему оперативной финансово-экономической отчетности о ходе выполнения этапов программы, оценивать ее эффективность не только в конце ее реализации (когда средства потрачены безвозвратно), а непосредственно осуществляя ее регулирование и направление в течение всего хода процесса.

К вышеперечисленным основным (или непосредственным) функциям следует добавить опосредованные: *коммуникативную* и *упорядочивающую*. Кроме вышеуказанных функций ГФК представляется целесообразным выделить еще одну (но особую) его функцию - функцию *обеспечения государственной власти*³⁸.

1.3. Характеристика государственного финансового контроля

Среди ученых нет единства в трактовках понятия ГФК. Существуют самые разные точки зрения. Приведенные ниже определения отражают различия в подходах к его содержанию.

Так, И.А. Белобжецкий дает такое определение: "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 непродовольственной сферы с целью объективно оценить экономическую эффективность этой деятельности, установить законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций, сохранность социалистической собственности, выявить внутрихозяйственные резервы повышения эффективности производства и роста доходов государственного бюджета" [38, с. 23].

³⁶ Результаты ГФК могут представлять ключевую информацию для планирования и осуществления дальнейших экономических преобразований, обеспечения финансовой безопасности государства, принятия решений по реструктуризации стратегически важных организаций и совершенствованию их финансово-хозяйственной деятельности, принятия решений в рамках бюджетного процесса и т.д. В то же время особую важность в современных условиях приобретает ГФК крупнейших предприятий в плане установления истинных возможностей по выплате ими своих налоговых и иных бюджетных задолженностей (известно, что одним из основных условий стабилизации экономического положения в России является увеличение собираемости налоговых поступлений от крупных организаций с государственным участием, бизнес которых характеризуется значительными финансовыми потоками и прибылью), а также по выплате дивидендов, причитающихся акционерам, в том числе государству как собственнику.

³⁷ Особо следует подчеркнуть, что ГФК обеспечивает защиту не только финансовых интересов государства, но и его граждан и образуемых ими организаций. Кроме всего прочего, данная функция обеспечивает законность в сфере финансовых отношений (например, контроль за соблюдением законодательства при взимании налогов, предоставлении льгот и преференций и т.д.).

³⁸ В то же время некоторые специалисты придерживаются точки зрения на государственный контроль как на одну из форм государственной власти (см., например: Юридический энциклопедический словарь. - М.: Сов. энциклопедия, 1984. С.68). Такой подход, на наш взгляд, несколько упрощает и искажает смысл (значение) контроля. Государственный контроль не является ни формой, ни средством государственной власти. В самом деле, государственная власть - феномен, проявляющийся в осуществлении органами государства законодательно (конституционно) определенных функций: политического руководства обществом при помощи государственного аппарата (широкий смысл); распоряжения чем- или кем-либо (если судить более узко). Государственный же контроль не выражает эту власть, а лишь обеспечивает ее (функция обеспечения власти). Последняя же благодаря контролю, формирующему обратную связь с объектом управления, обеспечивает и жизнедеятельность бюджетной сферы, и социальное обеспечение населения, и выполнение иных государственных задач. Поэтому, на наш взгляд, все разговоры по поводу некой "контрольной власти" (см., например: Чиркин В.Е. Контрольная власть // Государство и право. - 1993. - №4.-10-18) по сути лишены основания.

С нашей же точки зрения, система надзора - лишь одна из форм ГФК. Следует подчеркнуть, что данное определение характеризует ГФК при социализме.

Э.А. Вознесенский же под финансовым контролем (при социализме) понимает **“деятельность государственных и общественных органов** (подчеркнуто мной - В.Б.), состоящую в проверке обоснованности процессов формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях соблюдения плановых пропорций в расширенном социалистическом производстве” [49, с. 43]³⁹.

На наш взгляд, в данном определении Э.А. Вознесенский рассматривает лишь некоторые наиболее общие макроэкономические аспекты контроля, не в полной мере раскрывает содержательную характеристику контроля (неясно, в чем же заключается контроль). Не вполне ясно и то, относит ли Э.А. Вознесенский главных бухгалтеров и заместителей директоров по экономике и финансам государственных предприятий и учреждений (а также, соответственно, бухгалтерские службы, финансовые и внутренние контрольно-ревизионные подразделения), являвшихся должностными лицами управления социалистических организаций (известно, что к органам государственного управления в СССР относилась и администрация государственных предприятий, учреждений и объединений) и также осуществлявших отдельные функции финансового контроля (известно, что, например, в процессе ведения бухгалтерского учета в числе прочего осуществляется контроль за государственными средствами), к органам финансового контроля. Кроме того, проверка - лишь одна из форм ГФК.

У Ю.А. Данилевского определение финансового контроля выражено так: “ 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” [68, с. 16]. Также Ю.А. Данилевский считает, что 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 [67, с. 5]⁴⁰.

³⁹ Э. А. Вознесенский дал определение финансового контроля при социализме. Хотя такое определение объективно не может отвечать современным условиям хозяйствования (дано около тридцати лет назад при других социально-политических и экономических условиях, определяющих особенности ГФК), тем не менее мы считаем целесообразным привести его, дав критическую оценку.

⁴⁰ Кроме того, Ю.А. Данилевский определяет сущность контроля в различных аспектах: контроль определяется, по мнению автора, 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 (подробнее см.: Данилевский Ю.А. Проблемы государственного финансового контроля и аудита в условиях перехода к рыночной экономике: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. - М., 1993. - 36 с.).

Данные трактовки вполне справедливы (хотя, на наш взгляд, в них контроль по сути рассматривается лишь в аспекте управленческой категории), но в них не учитывается четко содержательная сторона контроля (например, не указывается то, что контроль является, прежде всего, *деятельностью по выявлению, предупреждению и пресечению нарушений* в тех или иных областях финансово-хозяйственной деятельности и т.п.). В данных трактовках также не дается обобщенная характеристика нарушений, которые призван выявлять, предупреждать и пресекать контроль, а также не учитываются аспекты контроля *целесообразности и эффективности* управления финансовыми потоками.

Ю.М. Иткин 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” [83, с. 133]. В данной формулировке не учитываются аспекты контроля за финансовой безопасностью государства (в числе прочего).

Козырин А.Н. полагает, что “под финансовым контролем следует понимать осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями, в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности”⁴¹. Вряд ли можно считать это определение понятия финансового контроля достаточно четким и цельным, так как по сути здесь перечисляются некоторые задачи контроля.

Л.А. Дробозина, Л.П. Окунева и Л.Д. Андросова считают: “Финансовый контроль - контроль законодательных и исполнительных органов власти всех уровней, а также специально созданных учреждений за финансовой деятельностью всех экономических субъектов (государства, предприятий, учреждений, организаций) с применением особых методов. Он включает контроль за соблюдением финансово-хозяйственного законодательства в процессе формирования и использования фондов денежных средств, оценку экономической эффективности финансово-хозяйственных операций и целесообразности произведенных расходов” [216, с. 102]. Данное определение имеет, с нашей точки зрения, два недостатка. Во-первых, здесь также перечислены лишь некоторые задачи контроля. Во-вторых, оно также не раскрывает всех аспектов ГФК в полной мере. При этом неясно, какие методы авторы считают *особыми*.

С.О. Шохин и Л.И. Воронина определяют финансовый контроль следующим образом: “Под финансовым контролем следует понимать многоаспектную, межотраслевую систему надзора наделенных контрольными

⁴¹ См.: Козырин А.Н. Финансовый контроль/ В уч. Финансовое право/ Под. ред. проф. О.Н. Горбуновой.- М.: Юрист, 1996.- С. 48.

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” [243, с. 14]. Такая интерпретация вызывает возражение, так как сводить финансовый контроль только к *межотраслевой системе надзора* - значит существенно ограничить действительную сферу и формы контрольной деятельности совокупности его разных органов.

А.З. Дадашев и Д.Г. Черник полагают, что содержание и назначение финансового контроля “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” [64, с. 34]. На наш взгляд, эти авторы также необоснованно ограничивают содержание контрольной деятельности. Кроме того, вышеуказанное высказывание с точки зрения логики не может являться определением понятия ГФК.

П.В. Черноморд считает, что “финансовый контроль сосредоточивает внимание на фактическом осуществлении финансовой, бюджетной, налоговой, кредитной, денежной политики, политике цен, вопросах развития валютно-финансового аспекта внешнеполитического курса и внешнеэкономических связей Российской Федерации” [226, с. 4]. П.В. Черноморд справедливо полагает, что при переходе к рыночным отношениям в условиях экономического кризиса значительно возрастает роль и значение высокопрофессионального финансово-экономического контроля за формированием и исполнением бюджетов, эффективным использованием финансовых ресурсов из всех источников. Вместе с тем, автор (на наш взгляд, необоснованно) делает упор лишь на отдельных макроэкономических аспектах ГФК, не учитывая при этом (в числе прочего) аспекты контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Л.Н. Овсянников так определяет сущность ГФК: “Государственный финансовый контроль - это реализация права государства законными путями защищать свои финансовые интересы и финансовые интересы своих граждан” [141, с. 51]. Судя по данному высказыванию, для Л.Н. Овсянникова характерен взгляд на ГФК лишь в аспекте права.

Итак, до сих пор не выработано общепринятое определение понятия ГФК. В то же время вышеприведенные формулировки имеют ряд существенных недостатков.

По мнению автора, **государственный финансовый контроль** в широком смысле - это установленная со-

ответствующими нормативными актами деятельность органов государственной власти и управления всех уровней (должностных лиц), а также подразделений внутреннего контроля государственных организаций⁴² по выявлению, предупреждению и пресечению следующих нарушений в процедурах управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов:

- 1) несоблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организаций (выполнении финансово-хозяйственных операций), в ходе бюджетного процесса, а также при выполнении любых иных процедур управления государственными финансовыми потоками (в том числе при ведении бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности);
- 2) недостатков в различных областях финансово-хозяйственной деятельности государственных организаций и их объединений, организаций с государственным участием или особо связанных⁴³ с деятельностью государства (в этом плане осуществляется контроль на предмет эффективности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, вызывающей изменение имущества и обязательств, т.е. государственные финансовые потоки);
- 3) ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и материальными ресурсами (капиталами), используемыми в хозяйственной деятельности и отчуждаемыми нематериальными объектами государственной собственности⁴⁴ (государственными имущественными правами и др.⁴⁵), влекущих прямой или косвенный финансовый (материальный) ущерб государству;
- 4) действий, обусловивших возникновение угроз финансовой безопасности государства.

В общем и целом **цель ГФК** - обеспечение соблюдения принципов законности, целесообразности и эффективности в распорядительной и исполнительской деятельности (действиях) следующего характера:

- 1) деятельность по планированию, формированию, распределению (перераспределению) и использованию финансовых, материальных⁴⁶ и нематериальных объектов⁴⁷

⁴² Органами внутреннего финансового контроля являются руководители или соответствующие подразделения организации (специализированные контрольно-ревизионные, бухгалтерские, финансово-экономические), осуществляющие контрольные функции при исполнении возложенных на них обязанностей. См. подробнее об этом: Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. - М.: Издательство “Экзамен”, 2000. - 320 с.

⁴³ Как известно, в компетенцию органов ГФК кроме всего прочего должны входить проверки эффективности деятельности предприятий с полным или частичным государственным участием или особо связанных с деятельностью государства (использующих в своей деятельности государственную собственность, выполняющих государственные заказы, являющихся получателями государственных гарантий, использующих предоставленные государством субсидии, кредиты и т.п.).

⁴⁴ В частности, объектами промышленной собственности (изобретениями, товарными знаками, и др.) и авторского права (конструкторской документацией, программными продуктами и др.), имущественными правами на пользование недрами, земельными участками, водными и иными видами объектов права государственной собственности.

⁴⁵ Например, в управлении государственными пакетами акций, в процедурах лицензирования (которое представляет собой по существу передачу -продажу- государством хозяйствующим субъектам своих прав на осуществление той или иной экономической деятельности), конкурсной передачи прав с помощью тендеров на участие в проектах и т.д.

⁴⁶ Материальных продуктов человеческой деятельности (результатов воспроизводства) и природных видов собственности.

государственной собственности на всех уровнях хозяйственной деятельности;

2) деятельность по обеспечению сохранности и приумножения вышеуказанных объектов, а также по созданию всех условий для этого;

3) деятельность по обеспечению функционирования различных подсистем (включая систему бухгалтерского учета, систему внутреннего контроля и др.) управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций (государственных, с государственным участием, особо связанных с государством);

4) деятельность по обеспечению финансовой безопасности государства⁴⁸.

Необходимо пояснить вышеуказанные принципы.

Понятие принципа *законности* можно трактовать как в узком, так и в широком смысле. В узком смысле законность действий или деятельности - это их соответствие нормативно-правовым актам (например, в нашем случае - устанавливающим правомочия по владению, пользованию и распоряжению государственной собственностью). Иными словами, соблюдение принципа законности - это исполнение законов и подзаконных актов (например, исполнение законов о бюджете и т.д.). В то же время В.В. Клочков считает, что понятие законности можно интерпретировать совокупность взаимосвязанных социальных, политических и юридических требований и их реализацию в жизни общества [89, с. 34]. Такое расширенное толкование принципа законности основано на том, что не всякий нормативно-правовой акт отвечает истинным потребностям государства и его граждан.

Принцип *целесообразности* означает соответствие поставленным целям (как видно, данная трактовка имеет узкий смысл, что позволяет четко разграничить понятия целесообразности и эффективности). Например, одним из критериев соблюдения принципа целесообразности в управлении государственным имуществом является целевое использование государственных средств (денежные средства, товарные кредиты и т.д.) и приобретенного за счет этих средств имущества. Целевой характер выделения бюджетных средств формируется, помимо Закона о федеральном бюджете, в Указах Президента РФ и постановлениях Правительства РФ. Приказом Минфина России от 17.02.95 г. №111 "О порядке перечисления бюджетных средств для осуществления финансирования расходов и мероприятий федерального бюджета" предусмотрено, что при оформлении финансирования из федерального бюджета в платежных поручениях, а также реестрах, направляемых в территориальные

управления федерального казначейства, в графе "Назначение платежа" указываются раздел, подраздел, целевая статья, вид расхода, экономическая статья Бюджетной классификации РФ. В то же время, законодательством РФ руководителям организаций - нижестоящих распорядителей бюджетных ассигнований могут быть предоставлены права самостоятельно определять направления расходования полученных бюджетных средств. В этих случаях цели расходования должны быть указаны в соответствующих распорядительных документах. При получении бюджетных средств на возвратной основе цель должна быть сформулирована в соответствующих договорах.

Следует отметить, что разграничение принципов законности и целесообразности условно для тех случаев, когда цели расходования бюджетных средств достаточно четко и недвусмысленно прописаны в правовых актах, так как расходование средств не по целевому назначению также будет признано незаконным. В некоторых же случаях достижение цели сопровождается неправомерными (незаконными) действиями распорядителей средств⁴⁹.

Принцип эффективности в общем и целом предусматривает разумность, рациональность, практическую и теоретическую обоснованность необходимости чего-либо (например, действительная необходимость той или иной целевой программы, того или иного нормативного акта в экономическом, социальном или иных планах, его практическая полезность для общества и т.п.)⁴⁸. Данный принцип является сложным, так как эффективность может пониматься и в экономическом, и в социальном, и в экологическом, и в технологическом (и пр.) аспектах. В то же время, например, принцип экономической *эффективности* также можно рассматривать с разных углов зрения. Так, экономическая эффективность может предусматривать: 1) оптимальное соотношение между затратами и полезным эффектом; 2) отсутствие ненужных (непроизводительных) затрат (бережливость); 3) достижение определенной цели с минимальными (как можно меньшими) затратами (учеными это часто обозначается как "принцип минимальности") или достижение наилучшего (максимального) результата с помощью строго определенного объема ресурсов (учеными это часто обозначается как "принцип максимальности"). В то же время одним из критериев эффективности, например, исполнения бюджета является и использование внутренних резервов по привлечению доходов в бюджет. В соответствии с принципом эффективности разрабатываются альтернативные варианты решений и из них отбирается наиболее приемлемый.

В принципе, оценка эффективности - вопрос достаточно сложный и далеко не однозначный. До сих пор не выработано каких-либо единых правил оценки эффективности, так как само ее понятие имеет разные трактовки. Например, за рубежом достаточно распространен подход, в соответствии с которым *общая (социальная) эффективность государственных вложений* (Е соц) рассчитывается по формуле:

$$E_{\text{соц}} = E_{\text{эк}} + E_{\text{эф}} + E_{\text{пр}},$$

где $E_{\text{эк}} = Z / B$ - коэффициент экономии бюджетных средств;

⁴⁷ Там, где такая деятельность инициирует финансовые потоки (например, продажа государственных материальных ресурсов, имущественных прав и т.д. в процессе хозяйственной деятельности). Посредством финансового контроля также может быть выявлена и эффективность использования трудовых (или кадровых) ресурсов (производительность труда, зарплатоотдача), эффективность различного рода управленческих систем и т.д.

⁴⁸ На уровне отдельных хозяйствующих субъектов (например, государственных предприятий, предприятий с государственным участием или особо связанных с государством) такая деятельность предусматривает программы и процедуры обеспечения защиты российских предприятий от недобросовестных иностранных конкурентов или контрагентов по договорам, программы минимизации упущенной выгоды (максимизации выгоды для российской экономики) в рамках внешнеэкономических операций и пр., на уровне же финансовой системы страны в целом - программы обеспечения финансово-экономического суверенитета страны, целостности финансово-экономического пространства, единства государств. финансово-экономической политики и пр.

⁴⁹ О таких нарушениях см.: Использование бюджетных средств. Сборник.-М.: "Экар", 2000.-127 с.

Z - общие затраты на проведение мероприятия (например, государственной программы);

V - объем бюджетных средств, направленных на финансирование мероприятия;

$E_{эф} = V / Z$ - коэффициент экономической эффективности финансируемого мероприятия;

V - общий результат от проведения мероприятия;

$E_{пр} = E / V$ - коэффициент социальной продуктивности мероприятия;

E - социальный эффект -рост занятости и т.д.- на выходе мероприятия.

Методика оценки эффективности по вышеприведенной формуле позволяет установить, за счет чего же произошло изменение показателя общей (социальной) эффективности государственных вложений (**E соц**), а именно: с одной стороны, за счет сокращения доли бюджетных средств в общих затратах по анализируемому мероприятию, а с другой - благодаря повышению экономической отдачи государственной программы (проекта) или росту его социальной насыщенности [248, 249].

Таблица 8
РАСЧЕТ ЭФФЕКТИВНОСТИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СРЕДСТВ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТА⁵⁰, выделяемых для погашения внешней задолженности путем товарных поставок за период 1995-1998 гг.

млн. долл. США

Страна-кредитор	Погашение внешней задолженности товарными поставками за период 1995-1998 гг.		Платежи по финансированию товарных поставок в счет погашения внешней задолженности	Разница между погашением внешней задолженности и платежами по финансированию товарных поставок - экономия бюджетных средств	Эффективность использования средств бюджета, выделенных для погашения задолженности ⁵¹
	Поставлено товаров	Погашено внешней задолженности			
Болгария	0,0	0,0	29,151	-29,151	-100,0
Венгрия	712,443	638,698	572,20	66,498	11,60
Китай	275,00	275,00	158,50	116,50	78,50
ОАЭ	118,13	0,00	112,40	-112,35	-100,00
Словакия	697,40	667,30	354,77	312,53	88,00
Турция	100,00	100,00	34,39	66,00	191,90
Уругвай	8,51	8,51	6,95	1,56	22,40
Финляндия	188,42	188,42	144,28	44,14	30,60
Чехия	118,60	106,20	224,95	-118,75	-52,80
Южная Корея	296,58	296,29	209,83	86,96	41,40
ИТОГО	2 515,08	2 280,42	1 847,40	433,018	23,44

Очевидно, что методика оценки эффективности должна зависеть и от конкретных сфер использования государственных средств, конкретных направлений и целей контроля. В качестве примера расчета эффективности использования бюджетных средств в табл. 8 приведен расчет эффективности использования средств федерального бюджета, выделяемых для погашения внешней задолженности путем товарных поставок.

⁵⁰ Источник: Счетная палата РФ. Бюллетень № 8 (32), 2000 г. С.207.

⁵¹ Эффективность здесь рассчитывается как частное, полученное от деления разницы между величиной погашения внешнего долга и величиной расходов бюджетных средств на погашение товарных поставок на величину расходов бюджетных средств на погашение товарных поставок, помноженное на сто процентов.

Таблица 9
ИНФОРМАЦИЯ ОБ ОТКЛОНЕНИЯХ по арендной плате за 1998 - 1999 гг. на счет областного⁵² бюджета Рязанской области⁵³

1998 год				1999 год				Отклонение за 1998-1999 гг.
По договору	Факт	Отклонение	% погашения	По договору	Факт	Отклонение	% погашения	
ИМУЩЕСТВЕННЫЕ КОМПЛЕКСЫ								
2059081	1776893	-282189	86	2300860	2264017	-36843	98	-319032
ОБОРУДОВАНИЕ								
2792,26	2526,65	-265,61	3,7	14125,4	2292,05	-11833	2,9	-12099
НЕЖИЛЫЕ ПОМЕЩЕНИЯ (арендатор - организация)								
761275	685962	-75313	90	1589613	1324670	-264943	83	-340256

Естественно, все принципы (с учетом расширительной трактовки понятия законности) взаимосвязаны и границы между ними в практике контроля весьма условны.

Например, при непоступлении установленных платежей за аренду государственной собственности (см. табл. 9) со стороны арендаторов нарушен принцип законности, а со стороны арендодателей - принцип эффективности (в данном случае - управления государственной собственностью).

Следует признать, что в отдельных случаях принцип законности не всегда согласуется с принципом эффективности. И в этом случае вся ответственность должна ложиться на законодателя. В некоторых же случаях возникают определенные противоречия и между принципами эффективности и целесообразности (например, при наличии экономии от масштаба эффективность тем выше, чем больше объем работ, тогда как с точки зрения целесообразности следует ограничиться небольшим объемом; в областях же деятельности, связанных с риском, иногда приходится жертвовать экономичностью, неся дополнительные затраты, чтобы надежнее гарантировать достижение целей). Во всяком случае должны быть установлены приоритеты.

Достижение цели ГФК обеспечивается реализацией следующих основных задач:

1. Контроль организаций любых организационно-правовых форм, форм собственности и видов деятельности (профиля), объединений организаций, предпринимателей на предмет соблюдения ими нормативных правовых актов, содержащих юридические нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе их финансово-хозяйственной (предпринимательской) деятельности, и управление этими отношениями (включая организацию систем внутрихозяйственного планирования, регулирования, учета, контроля и анализа); контроль государственных организаций на предмет соблюдения ими правовых актов индивидуального характера (приказов, распоряжений вышестоящих государственных организаций и т.п.), касающихся непосредственно их финансово-хозяйственной деятельности. Эта задача ГФК включает в себя множество подзадач, например: 1) контроль за качеством процедур внутреннего контроля, за правильностью ведения бухгалтерского учета, за достоверностью и полнотой бухгалтерской (финансовой) отчетности; 2) контроль за правильностью и обоснованностью расчетов сметных назначений, а также за исполнением смет на содержание бюджетных

⁵² Источник: Счетная палата Рязанской области. Бюллетень. Вып. № 3. В таблицу не включены данные об арендной плате, поступающей от арендаторов-предпринимателей.

⁵³ Уровень собственности : ГОСУДАРСТВЕННАЯ ОБЛАСТНАЯ

- организаций (по объемам и целевым направлениям асигнований); 3) контроль за правильностью определения (расчета) стоимостных показателей деятельности (выручка от реализации, себестоимость, цены и тарифы и т.д.), включая контроль за законностью и правильностью исчисления доходов от оказания бюджетными учреждениями дополнительных услуг, и т.д.; 4) контроль за полнотой оприходования продукции, достоверностью объемов выполненных работ и оказанных услуг; 5) контроль за соблюдением установленных норм расходования материальных ценностей и денежных средств, за правильностью расчета и выплаты заработной платы, стипендий и т.д.; 6) контроль за соответствием установленному законодательству операций с денежными средствами и ценными бумагами, платежно-расчетных и кредитных операций; 7) контроль за соблюдением установленного порядка совершения экспортно-импортных и валютных операций; 8) проверка сведений о деятельности (действиях) субъектов хозяйствования, имеющей незаконный характер – например, получение доходов незаконным путем, легализация этих доходов и т.д.; 9) установление полноты, своевременности и соответствия определенному порядку расчетов субъектов хозяйствования с бюджетом и внебюджетными фондами (например: по налогам и сборам, по средствам от управления государственной собственностью (включая средства, поступившие от приватизации, продажи, сдачи в аренду и наем, от управления принадлежащими государству паями и пакетами акций предприятий различного профиля и т.д.), по платежам за предоставление государством прав пользователя своими имуществом и неимущественными правами (например, посредством: лицензирования, конкурсной передачи прав с помощью тендеров, аукционов на производство определенных видов продукции и т.д.), по выданным на возвратной основе бюджетным средствам⁵⁴ и т.д.) и др.
2. Контроль бюджетных учреждений, государственных унитарных предприятий, организаций с государственным участием или особо связанных с деятельностью государства (использующих в своей деятельности госсобственность, выполняющих государственные заказы и задачи, в отношении которых предоставлены государственные гарантии, поручительства и прочие обеспечения, использующих предоставленные государством финансовые и материальные средства, имеющих предоставленные органами государственной власти налоговые, таможенные и иные льготы и преимущества и т.д.) на предмет эффективности различных аспектов их финансово-хозяйственной деятельности (оценка эффективности); определение целесообразности их деятельности (по ее направлениям, или сегментам). Как дополнение к этой задаче следует считать разработку вариантов оптимизации систем управления финансово-хозяйственной деятельностью вышеуказанных субъектов хозяйствования и выявление резервов повышения ее эффективности (например: разработку механизмов предотвращения нерациональных -необоснованных- затрат, снижения себестоимости и т.д.), а также оценку влияния деятельности вышеуказанных видов хозяйствующих субъектов на финансовые потоки государства.
 3. Контроль за состоянием и использованием государственных запасов и резервов.
 4. Контроль за своевременностью и полнотой расчетов по исполненным государственным заказам.
 5. Контроль за выполнением плановых заданий по предоставлению государственных услуг и за соблюдением нормативов финансовых затрат на предоставление государственных услуг.
 6. Контроль за законностью и правильностью квотирования (введения количественных и стоимостных ограничений на определенный срок по определенным товарам, работам и услугам) и соблюдения экспортных и иных квот (квот на экспорт сырья, вылов рыбы и пр.);
 7. Контроль за законностью и правильностью предоставления и использования налоговых, таможенных и иных финансовых льгот и преимуществ субъектам хозяйствования;
 8. Контроль за правильностью (соблюдением установленного законодательством порядка) обращения государственных средств в кредитной системе (включая расчетно-кассовое обслуживание, депозиты, размещение ценных бумаг, кредитование через банки или банками под гарантии органов исполнительной власти и т.д.), контроль за правильностью организации денежного обращения в целом;
 9. Контроль за полнотой и своевременностью исполнения банковской системой соответствующих операций по перечислению бюджетных средств (исполнением платежных документов на перечисление и зачисление средств и т.д.).
 10. Контроль за целесообразностью привлечения государством, целевым направлением и эффективностью использования внешних и внутренних займов (финансовых и материальных средств, привлекаемых государством из внешних, или иностранных (от иностранных государств, их физических и юридических лиц, международных организаций, межгосударственных образований), и внутренних источников); контроль за состоянием, обслуживанием и погашением государственного внешнего и внутреннего долга (оптимальностью системы управления долгом); контроль за своевременностью, полнотой и порядком погашения иностранными государствами, их юридическими лицами, международными организациями и межгосударственными образованиями своих задолженностей перед Российской Федерацией.
 11. Финансовая экспертиза проектов международных договоров Российской Федерации, нормативно-правовых актов и иных документов, затрагивающих государственные финансы (например, оценка проекта закона "О федеральном бюджете на ... год" и сопутствующих ему документов, т.е. различных прогнозов социально-экономического развития, основных направлений бюджетной, денежно-кредитной, налоговой и иной финансовой политики и пр.), т.е. прямо либо косвенно влияющих на формирование, объем и исполнение всех уровней бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов.
 12. Контроль за правильным (законным) и экономически обоснованным распределением всех видов платежей и ассигнований утвержденного бюджета (осуществляемым по бюджетной росписи доходов и расходов, а также по кассовым планам исполнения бюджета), правильностью и обоснованностью расчетов сметных назначений; контроль за полнотой, своевременностью, структурным соответствием и целевым назначением исполнения доходных и расходных статей федерального и территориальных бюджетов (бюджетов субъектов Российской Федерации) и смет внебюджетных фондов государства; проверка правильности бухгалтерского учета исполнения бюджетов (смет), а также полноты, точности и достоверности соответствующей бухгалтерской отчетности; вскрытие резервов роста доходов государственного бюджета (внебюджетных фондов), выработка предложений по сокращению нерациональных расходов, снижению бюджетного дефицита; подготовка предложений по устранению отклонений и совершенствованию бюджетного процесса в целом.
 13. Проверка соблюдения главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств условий их выделения, распределения, получения, использования (включая проверку законности, целесообразности, полноты, своевременности и целевого назначения использования⁵⁵ государственных финансовых ресурсов -

⁵⁴ Кроме того, здесь дается оценка реальной и потенциальной задолженности перед бюджетом или внебюджетными фондами и возможностей погашения этой задолженности, оценка последствий использования краткосрочных и долгосрочных резервов снижения задолженности субъектом хозяйствования и т.д.

⁵⁵ Важной особенностью контроля за целевым использованием ресурсов является то, что он осуществляется в отношении не только

бюджетных дотаций, кредитов, ссуд, субсидий, субвенций и т.д.) и возврата.

14. Контроль за законностью и целесообразностью предоставления государственных финансовых и имущественных гарантий (поручительств), выдаваемых в качестве обеспечения сделок (в том числе выдаваемых иностранным государствам и организациям под инвестиционные проекты социальной и народнохозяйственной значимости и др.), и расчетов по ним (включая контроль за поступлением средств в порядке возмещения государственных средств, уплаченных по государственным гарантиям).
15. Контроль за сохранностью, правильностью хранения и обслуживания, за законностью и правильностью пользования, за законностью, целесообразностью и эффективностью распоряжения материальными ценностями (ресурсами) государства (например: за законностью и целесообразностью сдачи в аренду зданий и помещений; за эффективностью использования топливно-энергетических ресурсов; за сохранностью, законностью и рациональностью использования материальных ценностей мобилизационного резерва и т.д.).
16. Контроль за правильностью использования, законностью, целесообразностью и эффективностью распоряжения нематериальными объектами государственной собственности (влекущего образование финансовых ресурсов⁵⁶).
17. Контроль за законностью, целесообразностью и эффективностью организации и проведения преобразования форм собственности (при этом, в частности, проводится оценка: соответствия порядка приватизации действующему законодательству, целесообразности и эффективности реализации государственных программ приватизации и отдельных приватизационных проектов, обоснованности и выполнения принятых сторонами при совершении сделок приватизации договорных обязательств, эффективности государственного регулирования деятельности приватизированных объектов и т.д.).
18. Контроль за обеспечением финансовой безопасности государства⁵⁷.

выделенных государственных средств, но приобретенного за счет этих средств имущества.

⁵⁶ Например: передача имущественных прав на пользование недрами, на геологическую и иную информацию о недрах, передача прав на использование охраняемых объектов промышленной собственности (изобретение, полезная модель, промышленный образец, товарный знак и др.) и т.д.

⁵⁷ Эта задача предусматривает в частности: контроль финансово-хозяйственной деятельности аффилированных лиц (резидентов) иностранных покупателей акций стратегически значимых для России предприятий; контроль за операциями нерезидентов на фондовом рынке России; оценку действенности системы финансовой безопасности государственных предприятий, предприятий с государственным участием или особо связанных с государством, ее способности обеспечить защиту от недобросовестных иностранных конкурентов или контрагентов по договорам, минимизировать упущенную выгоду в рамках внешнеэкономических операций; оценку обоснованности финансируемых государством программ и проектов; анализ заключенных договоров по предоставлению бюджетных инвестиций и соглашений о разделе продукции (с точки зрения обеспечения государственных (финансовых) интересов); оценку обоснованности (в аспекте обеспечения финансовой безопасности) принимаемых государственными органами решений в рамках тех или иных элементов финансово-экономической политики (в этом плане, например, должна быть дана финансовая оценка решений в области структурной, денежной, ценовой, таможенной, налоговой, инвестиционной и валютной политики - политики в отношении валютного курса рубля и т.д., решений по привлечению иностранных займов - кредитов, проведению денежной эмиссии, изменению учетной ставки или нормативов обязательных резервов коммерческих банков, пополнению золотовалютных резервов органов денежно-кредитного регулирования, индексации заработной платы и пенсий, выпуску государственных ценных бумаг, приватизации государственных предприятий и т.д.); оценку обоснованности размеров государственного долга, бюджетного дефицита, дефицита платежного баланса и пр.

Следует указать, что выше приведены лишь некоторые, на наш взгляд, наиболее важные и очевидные задачи контроля государственных финансовых потоков (ГФК). Вообще же их перечень можно продолжать и детализировать, рассматривая иные многочисленные, менее значимые аспекты реализации цели ГФК. Следует отметить также, что в вышеприведенных задачах не отражены направления контроля объектов, лишь косвенно затрагивающих государственные финансовые потоки, как то: контроль за обеспечением конкурентных условий во всех сегментах внутреннего рынка (конкурентной среды), контроль за обеспечением оптимизации цен в высокомонополизированных отраслях экономики и т.д. Очевидно также, что задачи представлены в весьма агрегированном виде, т.е. задачи можно детализировать или конкретизировать при их распределении между исполнителями - субъектами ГФК. Например, контроль в отношении обычной секторальной (региональной, отраслевой, научной и т.п.) целевой государственной программы в общем и целом, кроме определения ее законности, целесообразности и эффективности на стадии принятия решений, включает в основном следующие важнейшие аспекты:

- контроль государственных заказчиков (включая координатора программы), осуществляемый как ими (как субъектами контроля), так и в отношении их самих (как объектов контроля со стороны органов внешнего контроля). Например, следующие аспекты их деятельности (как объектов контроля) могут быть подвержены внешнему контролю: проведение конкурсов, определяющих основных исполнителей программы; распределение выделяемых на программу из государственного бюджета средств среди организаций, выигравших конкурс; их использование и ход работ по выполнению договоров (в рамках реализации программы);
- контроль органов исполнительной власти субъектов РФ и местных органов власти (проводимый аналогично как ими, так и в отношении их самих), распределяющих ежегодно выделяемые средства соответствующих бюджетов и осуществляющих контроль за их целевым использованием;
- контроль исполнителей программных мероприятий (проводимый аналогично как ими, так и в отношении их самих), использующих выделенные средства (по всем источникам финансирования) в соответствии с поставленными целями;
- контроль органов текущего управления государственной программой (например, дирекции программы, ее региональных отделений и т.д.).

Естественно, приведенный в качестве примера перечень аспектов контроля государственных программ далеко не полный.

В целом вышеприведенные задачи ГФК и **должны** реализовываться субъектами ГФК в соответствии с их компетенцией.

Следует подчеркнуть, что данные задачи отражают *общую направленность ГФК* и не конкретизируют те или иные задачи отдельных контрольных органов, указанные в соответствующих нормативно-правовых актах (например, контроль за своевременным исполнением доходных и расходных статей федерального и территориальных бюджетов и смет внебюджетных фондов по объемам, структуре и целевому назначению и т.д.). При этом немногие и не всегда четко сформулированные задачи контрольных органов, прописанные в основных нормативно-правовых актах ГФК, в совокупности не позволяют охватить полным и комплексным контролем все важные аспекты финансовых потоков государства. Более того, как уже указывалось выше, деятельность контрольных органов в значительной

мере пересекается, что не дает возможности достаточно четко разграничить все аспекты контроля финансовых потоков между разными контрольными органами. В принципе, это подтверждает табл. 10, в которой представлена соответствующая вышеуказанным задачам *функциональная структура* основных органов ГФК федерального уровня (на субфедеральном уровне - уровне субъектов Российской Федерации) - функционируют десятки аналогичных структур⁵⁸).

В графе "Аспекты финансово-хозяйственной деятельности" указанной таблицы приведены наиболее значимые аспекты экономических трансакций между хозяйствующими субъектами (включая государственные институты), сквозь призму которых можно рассматривать направления контроля финансовых потоков государства. Вообще говоря, таких аспектов можно выделить намного больше (детализируя и по разному совмещая, их можно привести, как минимум, несколько десятков), например, добавить инвестиционный, который включает отчасти долгосрочные кредиты, фондовый рынок, рынок депозитов и т.д. Однако для простоты в таблице в весьма сжатом виде приведены лишь наиболее общие аспекты.

Весьма важный вопрос теории ГФК - контрольные параметры, т.е. нормы состояния или функционирования объектов ГФК. По нашему мнению, основными параметрами для ГФК следует считать:

- законность;
- целесообразность;
- эффективность.

Данные параметры абстрактны (т.е. отражают наиболее общую характеристику), при осуществлении же конкретных контрольных мероприятий, естественно, они должны быть конкретизированы (например, при осуществлении контроля за полнотой перечисления налогов и сборов в первую очередь устанавливается уровень соответствия фактических перечислений суммам, рассчитанным в соответствии с указанными в законодательстве ставками).

При этом указанные параметры выступают своеобразными агрегатами многочисленных, но менее важных требований (например, такие параметры, как рациональность, обоснованность, полнота, точность, своевременность и т.д. так или иначе в конечном счете включены в вышеприведенные). Так, при проверке *законности* перечисления государственных финансовых средств устанавливается уровень соблюдения всех установленных требований (точности, полноты, своевременности осуществления денежных переводов и т.д.).

Таблица 10
ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ СТРУКТУРА⁵⁹
системы основных федеральных органов ГФК

Аспекты финансово-хозяйственной деятельности ⁶⁰							
Органы ГФК	Бюджетный	Государственно-имущественный	Налоговый	Валютный	Банковский	Экспортно-импортный	Страховой
Номера задач ГФК ⁶¹	№№ 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 18	№№ 1, 2, 3, 6, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18	№ 1, 2, 7, 11, 18	№ 1, 2, 11, 18	№ 1, 2, 8, 11, 18	№ 1, 2, 6, 11, 18	№ 1, 2, 8, 11, 18
Счетная палата РФ							
Департамент ГФК и аудита Минфина России							
ГКУ Президента РФ							
Органы федерального казначейства России							
МНС России							
ГТК России							
Департамент страхового надзора Минфина России							
Банк России (его контролируемые органы)							
Минимущество России							

В конечном итоге проверка соблюдения законов и других нормативных правовых актов позволяет поддерживать устойчивость бюджетных процессов и стабильность государственного финансового устройства, вовремя вскрывать отклонения от заданных нормативными органами правил и процедур, а также вносить в них необходимую коррекцию (в плане оптимизации их самих). *Целесообразность* же - категория, охватывающая не только целевое расходование государственных средств и использование приобретенного за счет этих средств имущества, но и соответствие деятельности намеченным целям, программам, приоритетам и т.д. Также и с точки зрения *эффективности* оценивается не только выполнение, например, инвестиционной программы с точки зрения соотношения выгод и затрат, но и устанавливается уровень соответствия фактических результатов управления (например, государственной собственностью) запланированным, определяется действенность систем предотвращения растрат и бесхозяйственности на государственном предприятии (систем внутреннего контроля) и т.д.

⁵⁸ Причем в каждом субъекте Российской Федерации имеется своя собственная оргструктура ГФК и свои названия контрольных органов.

⁵⁹ Функциональная структура здесь имеет несколько условный характер. Например, в деятельности ЦБР следует выделить две приоритетные сферы, подлежащие контролю со стороны Счетной палаты (СП) - деятельность по обслуживанию федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов гос-ва и деятельность по обслуживанию государственного долга. В то же время, в отношении деятельности ЦБР как таковой (т.е. не сквозь призму исполнения бюджета) контрольный полномочия СП несколько ограничены. С другой же стороны, СП правомочна проводить нормативную экспертизу, в том числе и экспертизу проектов нормативных актов, касающихся непосредств. банковской деятельности - а это уже, хотя и с некотор. условностью, можно считать *банковским контролем*, если их принятие повлияет на формирование и исполнен. бюджета).

⁶⁰ Границы между данными аспектами весьма условны и даны для наиболее общего представления о функц. сферах ГФК (напр., налогов. аспект можно рассматривать и как самостоятельн., и в рамках бюджетного процесса, так как налогов. доходы - существ. часть доходов бюджета, и т.д.).

⁶¹ Задачи соответствия обозначенным в таблице аспектам финансово-хозяйственной деятельности, приведены в гл. 1.2. "Характеристика государственного финансового контроля". Эти задачи пронумерованы (при этом номера не свидетельствуют о каком-либо приоритете). В данной же табл. номера задач ГФК указаны в графах, соответствующих обозначениям тех или иных аспектов финансово-хозяйственной деятельности.

2. МЕТОДОЛОГИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

2.1. Классификация видов государственного финансового контроля

Под классификацией в науке понимается распределение объектов, явлений, категорий по классам (разрядам, группам и другим подразделениям) в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми объектами в единой системе соответствующей области знаний или практической деятельности. Научно обоснованная классификация ГФК позволяет *глубже понять существо этого важного элемента управления государственными финансовыми потоками, раскрыть механизм функционирования выражаемых им отношений, выявить специфические особенности различных его составляющих*. Классификация позволяет глубже понять различные стороны и особенности ГФК, что необходимо для подготовки и проведения контрольных мероприятий⁶².

Совершенно очевидно, что по мере развития ГФК как важной области знания (науки) должно происходить и уточнение, и изменение его классификации.

Многими авторами предпринимались попытки дать классификацию ГФК. Тем не менее, эта область недостаточно разработана. Нет единства в выборе признаков классификаций, отсутствует комплексность в подходах. Необходимы уточнения в существующих классификациях ГФК с учетом изменившихся условий хозяйствования. На наш взгляд, в методологическом плане могут быть полезными классификации ГФК, представленные в табл. 11. Подробнее рассмотрим наиболее важные классификации, признаки которых требуют более или менее детального пояснения.

**Таблица 11
КЛАССИФИКАЦИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

Признак классификации	Элементы класса государственного финансового контроля
1	2
Охват государственной финансовой системы (признак типологии ГФК)	Финансово-бюджетный контроль Финансово-хозяйственный контроль
Форма ГФК	Ревизия, проверка, надзор, экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов (в том числе их проектов)
Методические приемы ГФК	Общенаучные методические приемы контроля: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др. Собственные эмпирические методические приемы контроля: инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная

⁶² Предельно четко о теоретической и практической необходимости определения видов контроля и, следовательно, его классификации высказался известный отечественный специалист в области контроля Ю.М. Иткин: "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 его субъекты и характер контрольной деятельности" [112, с. 12].

Признак классификации	Элементы класса государственного финансового контроля
1	2
	и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др. Специфические приемы смежных экономических наук: приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики
Агрегаты объектов ГФК	Хозяйствующие субъекты, финансовые аспекты управленческих решений, государственное имущество (и источники его образования), государственная бюджетная система и бюджетный процесс и др.
Характер (форма) собственности организаций - объектов ГФК	Государственная, негосударственная (индивидуально-частная, коллективно-корпоративная), смешанная ⁶³ собственность организации - объекта ГФК
Источники финансирования объектов ГФК	Бюджетные и хозрасчетные организации
Характер связи контролирующих и контролируемых субъектов	Контроль: внешний, внутренний
Характер определенности требований к объектам ГФК	Контроль: на соответствие формально установленным предписаниям (законность, правильность и т.п.), на предмет соблюдения общепринятых, но не закрепленных формально требований (оптимальность, эффективность, рациональность)
Характер предметов ГФК	Законность, эффективность, обоснованность, целесообразность, оптимальность, полнота, своевременность, достоверность, правильность и пр.
Характер мероприятий ГФК	Контроль: плановый, внеплановый
Отношение к ветвям государственной власти	Контроль: по линии президентской власти, по линии законодательной (представительной) власти, по линии исполнительной власти, по линии судебной власти

Признак классификации	Элементы класса государственного финансового контроля
1	2
Предметы ведения органов исполнительной власти	Контроль: вневедомственный, ведомственный
Аспекты финансово-хозяйственной сферы государства	Контроль: налоговый, страховой, инвестиционный, банковский (кредитно-банковский), экспортно-импортный, фондовый, антимонопольный, валютный и пр.
Значимость контрольных функций в деятельности субъектов ГФК	Контроль: осуществляемый субъектами (ГФК) 1-го, 2-го, и 3-го уровней
Отношение субъектов контроля к его осуществлению	Контроль: непосредственный (или прямой), опосредованный (или косвенный)
Время осуществ-	Контроль: предварительный, текущий,

⁶³ Смешанная собственность - не юридический термин, а указание на то, что отдельные объекты, например акционерные общества, включают в себя собственность разных форм.

Признак классификации 1	Элементы класса государственного финансового контроля 2
ления контрольных действий	последующий
Направленность на аспекты государственных финансовых потоков	Контроль: направленный на внутригосударственные финансово-экономические отношения; затрагивающий отношения с зарубежными контрагентами
Уровень собственности (в отношении объектов ГФК)	Контроль в отношении финансовых ресурсов и имущества, принадлежащих на праве собственности: Российской Федерации, субъекту Российской Федерации, муниципальным образованиям
Отношение к уровню государственной власти	Органы ГФК: федерального уровня, организованные на уровне субъектов РФ
Порядок управления и разрешения вопросов в органе ГФК	Коллегиальные, единоначальные органы ГФК
Характер компетенции органов ГФК	Органы ГФК: общей компетенции, отраслевой компетенции, межотраслевой компетенции, специальной компетенции
Способ назначения руководителей органов ГФК	Органы ГФК: с выборными руководителями; с руководителями, назначаемыми другими должностными лицами
Место проведения ГФК	Контроль: выездной (по месту нахождения объекта), камеральный (по месту расположения органа контроля)
Уровень конкретизации объектов ГФК	Контроль: частный (или локальный), перечный (или общий, сквозной)
Степень завершенности представления об объекте ГФК	Контроль: глубокий, ориентировочный (или поверхностный)
Содержание ГФК	Собственно контроль, контрольная проверка
Очередность исследования одних и тех же документов	Контроль: первичный, дополнительный, повторный [41, с. 594]
Уровень автоматизации ГФК	Контроль: неавтоматизированный, не полностью автоматизированный, полностью автоматизированный
Стадии проведения контроля	Контроль: предварительный, промежуточный, конечный [190, с.10]
Временная направленность ГФК	Контроль: стратегический, тактический, оперативный
Широта (величина) объекта ГФК	Контроль: тематический, комплексный
Этапы получения информации	Контроль: первичный, сводный [190, с.10]

Признак классификации 1	Элементы класса государственного финансового контроля 2
Характер отношения к объекту контроля [247]	Контроль: направляющий, фильтрующий (этапный) [190, с.10]
Четкость (конкретность) указания в законодательстве характера обязательности контроля	Контроль: обязательный, инициативный [214, с. 114]
Периодичность проведения контрольных мероприятий	Контроль: систематический, периодический, эпизодический
Временной аспект	Постоянный, единовременный
Полнота охвата	Контроль: сплошной, несплошной

Признак классификации 1	Элементы класса государственного финансового контроля 2
объекта ГФК	
Источники контрольных данных	Контроль: документальный, фактический, автоматизированный

Особое место занимает классификация по **типам** ГФК. Общеизвестно, что в основу типологии должен быть положен существенный признак. На наш взгляд, в основу типологии ГФК должен быть положен такой существенный признак, как охват государственной финансовой системы. Итак, следует рассматривать следующие типы ГФК: 1) *финансово-бюджетный контроль*, охватывающий обуславливаемые финансово-экономическими (в первую очередь, бюджетными) отношениями государственные финансовые потоки как единое целое (т.е. без "привязки" к конкретным экономическим единицам); 2) *финансово-хозяйственный контроль*, охватывающий финансово-хозяйственную деятельность конкретных экономических единиц (или субъектов хозяйствования), взаимодействия которых (экономические трансакции) в числе прочего и создают финансовые потоки (являясь своего рода "опорными пунктами" общей финансово-хозяйственной системы государства⁶⁴).

Так, финансово-бюджетный контроль в основном включает различного рода контрольные мероприятия в рамках непосредственно бюджетного процесса (т.е. деятельности по составлению и рассмотрению проектов, утверждению и исполнению федерального и региональных бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов): оценки обоснованности доходных и расходных статей в рамках бюджетной классификации, проверку своевременности и полноты исполнения бюджетов всех уровней, надзор за расходом внебюджетных государственных фондов и т.д. Финансово-хозяйственный же контроль выражается в проверках и ревизиях финансово-хозяйственных операций экономических субъектов, в оценке эффективности использования организациями выделенных им государственных средств (например, в рамках сметного финансирования, субсидий и т.п.), законности и рациональности управления государственным имуществом и т.д.

Один из важнейших классификационных аспектов контроля - формальный. В экономической литературе на данный момент не существует общепринятого определения понятия и общепризнанных выделенных форм контроля. Поэтому для дальнейшего исследования целесообразно дать определение, наиболее точно раскрывающее понятие формы контроля. Категория "форма" в философской трактовке есть способ существования и выражения содержания (его различных модификаций) предметов или явлений. Исходя из этого можно дать определение формы контроля. Итак, **форма контроля** - это способ организации и выражения определенным образом упорядоченной совокупности контрольных процедур⁶⁵. В качестве форм

⁶⁴ Если судить широко, понятие финансово-хозяйственного контроля можно рассматривать и в аспекте общегосударственной хозяйственной (экономической) системы.

⁶⁵ В связи с этим, трудно согласиться с мнением разработчиков Бюджетного кодекса РФ [3] в том, что к формам финансового контроля следует относить предварительный, текущий и последующий контроль. Время осуществления контрольных процедур по отношению, например, к контролируемым финансово-хозяйственным операциям субъектов хозяйствования (контрольные процедуры могут быть проведены до таких операций, во время совершения операций или же после их совершения) не может само по себе обуславливать

ГФК, по нашему мнению, нужно выделить следующие: ревизия, проверка (включая как непосредственную проверку, так и обследование, т.е. наблюдение, опросы с целью выявления положения дел по каким-либо вопросам в целях определения целесообразности проработки определенной проблемы и проведения более глубокого контроля)⁶⁶, надзор, экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов (включая подготовку аналитических материалов по отдельным вопросам, например, касающимся финансовой политики, государственных программ, договоров и соглашений органов государственной власти, международных договоров и т.п.). Последняя форма также включает анализ и оценку различного рода государственных решений в плане их финансово-экономических последствий для государства (например, оценка решений по преобразованию отношений собственности и т.д.), так как на две самостоятельные формы их разделить достаточно проблематично.

Нам представляется не совсем корректной формулировка видов деятельности Счетной палатой РФ, приведенная в ст.9. Федерального Закона "О Счетной палате Российской Федерации" (от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ), а именно: "...Счетная палата осуществляет контрольно-ревизионную, экспертно-аналитическую, информационную и иные виды деятельности...". Экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов - это одна из форм контроля. Любое аналитическое мероприятие по сути есть метод контроля. Например, анализ результатов контрольных мероприятий (анализ выявленных негативных моментов или проблем в финансовой деятельности и т.д.) позволяет выявить различного рода негативные тенденции, закономерности в развитии финансовой системы и т.д. Анализ непосредственно предшествует разработке мер по совершенствованию состояний или действий объектов контроля и их развитию (например, по совершенствованию бюджетного процесса, развитию бюджетной системы и т.д.).

Трудно согласиться и с Н.Д. Погосьяном, считающим, что, осуществляя экспертную деятельность, орган ГФК "предоставляет свой опыт государственным органам вне рамок своей контрольной деятельности" [159, с. 69]. Экспертиза нормативно-правовых актов и иных документов, тем или иным образом затрагивающих финансово-экономические вопросы (т.е. реализация которых будет иметь те или иные финансовые или экономические последствия для государства), - это форма именно предварительного контроля, позволяющего на как можно более ранней стадии предотвратить возможные негативные последствия (незаконные расходы финансовых средств, неэффективные программы и т.п.) этих актов. В настоящее время в условиях усложнения хозяйственной жизни и возрастания рисков негативных последствий принимаемых на высшем уровне решений, по нашему мнению, предварительный контроль (а точнее, экспертно-аналитическая деятельность) должен быть приоритетным направле-

нием деятельности основных органов ГФК, несмотря на их загруженность контрольно-ревизионной работой. В связи с этим стоит отметить, что многие специалисты - работники Счетной палаты РФ (тот же Н.Д. Погосян и др.) отмечают большую загруженность, недостаток времени и кадровых ресурсов для широкомасштабной экспертной деятельности. Поэтому в структуре Счетной палаты РФ целесообразно создать обособленное специальное подразделение, которое только этим и будет заниматься. Кроме всего прочего, это будет способствовать усилению информационной, экспертно-контрольной и консультационной поддержки органов как исполнительной, так и законодательной власти. Ведь, как отмечает Н.Д. Погосян, "законодатели еще не в достаточной степени употребляют имеющиеся шансы, чтобы обратить себе на пользу, в рамках законодательного процесса, знания и опыт Счетной палаты в области бюджетного и финансового контроля в целом" [159, с. 69].

Выбор формы ГФК зависит от его задач, планов и программ, сложности и специфики его объектов. Раскроем содержание наиболее распространенных форм - ревизии и проверки.

Ревизия - наиболее действенная форма ГФК. Ее основная цель - изучить специальными приемами документального и фактического контроля экономическую эффективность финансово-хозяйственной деятельности, законность, достоверность и целесообразность хозяйственных и финансовых операций [30], установить правильность их отражения в регистрах бухгалтерского учета и отчетности. Вышеописанное относится к финансово-хозяйственному контролю. В рамках же финансово-бюджетного контроля ревизия в основном заключается в детальном, глубоком и всеобъемлющем контроле исполнения доходной и расходной частей бюджетов всех уровней в целях установления своевременности и правильности реализации (прохождения) определенного этапа бюджетного процесса, выявления резервов роста доходной базы бюджета. Особая роль этой формы ГФК в управлении государственными финансами и регулировании социально-экономических процессов очевидна. Ревизия в отличие от проверки охватывает все (или почти все) стороны деятельности объекта контроля⁶⁷. Проверка же проводится по определенному кругу вопросов или теме путем ознакомления с определенными сторонами деятельности (например, проверка на предмет целевого использования

принципиально иной их (процедур) способ организации и выражения (т.е. форму контроля). Иными словами, предварительный, текущий и последующий контроль - это не формы, а виды контроля *по отношению ко времени его осуществления*.

⁶⁶ В то же время В.Г. Белолипецкий рассматривает два вида проверки: счетную и счетно-аналитическую. По нашему же мнению, это два разных метода осуществления проверки (подробнее см: Белолипецкий В.Г. О совершенствовании государственного финансового контроля в России // Финансы. - 1998. - № 4).

⁶⁷ Хотя разные авторы по поводу отличительных особенностей ревизии в целом имеют схожие точки зрения, общепризнанное определение понятия ревизии отсутствует. До сих пор законодательно не определено то, что такое ревизия, каковы ее задачи и содержание, каковы функции, обязанности, права, порядок деятельности ревизора, каковы возможности и вообще правовое положение ревизируемой организации. Поэтому, когда реализуются права органов государственной власти, прокурора, следователя по назначению ревизии, остается непонятным, что именно они назначают и каким образом результаты осуществляемого по их назначению действия должны оформляться, чтобы отражающий их документ имел юридическое значение [140]. В то же время А.Ю. Петров на этот счет рассуждает следующим образом: "Известно из наших мероприятий, из каких действий всякая ревизия состоит, как оформляются ее результаты и т.д. Конечно, есть ведомственная инструкция, опыт, практика, традиции. Но нормативного документа, вводящего понятие ревизии в правовом поле, нет. Стало быть, действия ревизора, составленный акт ревизии, строго говоря, незаконны. <...> Если акт ревизии является основанием для ведения следственной деятельности, то это должно быть четко сформулировано и отражено в соответствующем законодательном акте" [59, с. 6].

бюджетных ассигнований, правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности и т.д.).

Надзор (наблюдение, мониторинг) производится контролирующими органами за хозяйствующими субъектами на предмет соблюдения последними установленных правил и нормативов (например, надзор со стороны Банка России за деятельностью коммерческих банков, со стороны Департамента страхового надзора Минфина России - за страховыми организациями, со стороны Министрства по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства России - за предприятиями-монополистами, со стороны Инспекции негосударственных пенсионных фондов при Министерстве труда и социального развития Российской Федерации - за деятельностью негосударственных пенсионных фондов).

Исходя из установленного Конституцией России разделения государственной власти на три самостоятельные ветви, различаются следующие виды ГФК⁶⁸:

1) контроль по линии законодательной власти (Счетная палата РФ, контрольные органы (комитеты и комиссии) законодательных (представительных) органов субъектов РФ);

2) контроль по линии исполнительной власти (Правительство РФ, органы федерального казначейства России, территориальные КРУ и Департамент государственного финансового контроля и аудита Минфина России (и иные его структурные подразделения, в рамках своих функций осуществляющие контроль), МНС России, ФСНП России, ГТК России, Банк России⁶⁹, ФКЦБ России, Минимущества России, ФЦПФ России, Минэкономразвития России, МАП России, Госкомстат России, ФСФО России, органы контроля администраций субъектов РФ, контрольно-ревизионный аппарат финансовых органов регионального уровня (уровня субъектов РФ), службы ведомственного контроля и внутреннего контроля государственных организаций (об этом см. ниже), следственные и другие органы систем государственной безопасности и внутренних дел, например ГУБЭП МВД России и др.⁷⁰, иные органы исполнительной власти (включая разного рода межведомственные структуры (например, Межведомственный центр при МВД России по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем, и др.), правительственные и иные комиссии (например, Комиссия Правительства РФ по координации деятельности федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов РФ по реализации соглашений о разделе продукции) и др.);

⁶⁸ При этом мы укажем лишь специально созданные органы ГФК и не будем смешивать их с деятельностью многочисленных структурных подразделений органов власти и управления, их руководителей и многочисленных государственных служащих (граждан, осуществляющих обязанности по государственным должностям), в компетенцию которых также входят функции финансового контроля в отношении государственных ресурсов.

⁶⁹ Следует уточнить, что хотя формально Банк России независим от Правительства РФ, но многие свои действия он осуществляет как раз по поручению последнего. Более того, Банк России наделен многими полномочиями, носящими именно административный характер. В принципе же по своей организационно-правовой сути Банк России в значительной степени приближается к статусу федеральных органов исполнительной власти [20, с. 593].

⁷⁰ МНС России - Министерство по налогам и сборам России, ФСНП России - Федеральная служба налоговой полиции России, ГТК России - Государственный таможенный комитет России, ФКЦБ России - Федеральная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку России, МАП России - Министерство по антимонопольной политике и поддержке предпринимательства России, ФЦПФ России - Федеральный центр проектного финансирования России, ФСФО России - Федеральная служба России по делам о несостоятельности и финансовому оздоровлению, ГУБЭП МВД России - Главное управление по борьбе с экономическими преступлениями Министерства внутренних дел.

3) контроль по линии судебной власти (судебная система, система органов прокуратуры). Так как президентская власть в какой-то мере сочетает в себе и законодательную, и исполнительную (кроме автора, так считают многие ученые), правомерно выделить и контроль по линии президентской власти, или президентский контроль (Президент РФ и Администрация Президента РФ, в том числе Главное контрольное управление Президента РФ и его территориальные органы⁷¹, полномочные представители Президента РФ в федеральных административных округах, включая их аппарат, в частности, федеральных инспекторов).

В зависимости от предметов ведения органов исполнительной власти ГФК, осуществляемый органами исполнительной власти, может быть вневедомственным (иногда его называют надведомственным или межведомственным) и ведомственным⁷². При этом к органам вневедомственного контроля относятся все вышеперечисленные органы по линии исполнительной власти. Вневедомственный контроль в отличие от ведомственного осуществляется по определенным вопросам деятельности не подчиненных контрольному органу организаций. Ведомственный же контроль осуществляется специальными структурными подразделениями самих министерств и ведомств, государственных комитетов и иных органов государственного управления, включая органы вневедомственного контроля. В основном ведомственный контроль организуется в виде контрольно-ревизионных служб (там, где они сохранились или восстановлены).

Более четкому представлению о масштабе ГФК и о роли различных его звеньев будет способствовать классификация ГФК по субъектам с точки зрения значимости контрольных функций в их деятельности⁷³. Уточним, что субъектами ГФК являются законодательно (в нормативно-правовом порядке) наделенные его функциями (в первую очередь, функциями по осуществлению контроля за государственными финансовыми средствами) специализированные (контрольные) государственные организации, специализированные структурные подразделения органов государственной власти и управления (контрольно-ревизионные отделы и т.п.), органы внутреннего контроля прочих государственных организаций (предприятий, учреждений; об этом см. ниже). В то же время субъектами ГФК также следует считать и всех наделенных соответствующими функциями должностных лиц органов государственной власти и управления. Возможно, для некото-

⁷¹ Не так давно окружные инспекции Главного контрольного управления вошли в состав аппаратов полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах.

⁷² В связи с этим трудно согласиться с Л.Н. Овсянниковым, не считающим ведомственный контроль в полном смысле государственным (подробнее об этом см.: Овсянников Л.Н. Нужен ли нам закон о государственном финансовом контроле? // Настольный аудитор бухгалтера. - 2000. - №3). Ведомственный контроль, в первую очередь, за законностью, эффективностью и целесообразностью использования государственных финансовых ресурсов реализуется именно государственными органами (от имени и в интересах государства) или контрольными органами государственных организаций. Негосударственным такой контроль считать по меньшей мере нелогично. Более того, субъектами государственного контроля, по нашему мнению, следует считать и органы внутреннего контроля государственных организаций (об этом см. ниже).

⁷³ В этой связи вряд ли можно согласиться с Л.Н. Овсянниковым [146] и А.Ю. Петровым [59] в том, что основной и единственной задачей органа ГФК должно стать именно осуществление ГФК (такая точка зрения, может иметь место лишь при чрезвычайно узкой трактовке понятия ГФК, не отвечающей ни реальным условиям хозяйствования, ни специфике осуществления ГФК в разных его сферах).

рых специалистов отнесение к субъектам ГФК органов внутреннего контроля государственных организаций покажется спорным. Действительно, некоторые специалисты относят контроль к государственному, только лишь если его осуществляют *органы государственной власти и управления* (в то же время при социализме к органам государственного управления относили и администрацию государственных предприятий и учреждений). На наш же взгляд, это совершенно безосновательно, нельзя ассоциировать понятие «государственный контроль» только лишь с непосредственными носителями государственно-властных полномочий (непосредственно с органами государственной власти и управления). Такая точка зрения отражает лишь узковедомственный подход к пониманию ГФК (характерно, что между ведомственными специалистами до сих пор идут, на наш взгляд, совершенно бессмысленные споры: «перетягивание каната насчет того, какие государственные органы следует считать органами ГФК, доходит даже до того, что такие органы, как МЧС России, ГТК России и др. голословно объявляются не относящимися к органам ГФК»!⁷⁴). Например, органы внутреннего контроля (бухгалтерские, финансовые, контрольно-ревизионные подразделения) государственных организаций, особенно тех, которые являются главными распорядителями бюджетных средств, по характеру своего положения обязаны осуществлять ГФК как в отношении организаций подведомственной сети (контроль вышестоящих структур за нижестоящими), так и в отношении собственной организации (учреждения).

По существу же, финансово-бухгалтерские службы, внутренние контрольно-ревизионные подразделения государственных организаций (предприятий, учреждений) осуществляют внутриведомственный ГФК, или **внутренний ГФК организаций**. Данный вид финансового контроля следует относить к *государственному* хотя бы на том основании, что он осуществляется работниками *государственных* организаций. Вообще же, по нашему мнению, относить контроль к *государственному* правомерно на основании того, кто его осуществляет - представители государственных организаций или же негосударственных организаций. Если контроль осуществляют *представители государственных организаций* (причем любых, т.е. включая представителей как органов государственной власти и управления, так и иных государственных организаций), то его можно характеризовать как государственный. Следует отметить, что внутренний ГФК организаций (о внутреннем ГФК подробнее см. ниже в данной главе) следует относить к контролю по линии *исполнительной власти*, так как, хотя внутренние государственные

финансовые контролеры и не относятся к органам исполнительной власти непосредственно - государственным организациям, где они работают - либо тем или иным образом включены в систему ведомственного подчинения определенным органам (структурам) исполнительной власти (или же сами являются ведомствами, контролирующими работу нижестоящих организаций), либо отчитываются перед ними без непосредственного (прямого) подчинения (например, созданные по решению уполномоченного органа исполнительной власти государственные унитарные предприятия и т.д.).

Итак, с точки зрения значимости контрольных функций в деятельности субъектов ГФК последних целесообразно распределить по следующим уровням:

1. **Субъекты ГФК 1-го уровня.** Они выполняют контрольные функции для реализации тех функций, которые за ними закреплены непосредственно, т.е. для них контроль является сопутствующим видом деятельности. Так, к данным субъектам, по нашему мнению, в частности, относятся: Администрация Президента РФ, все отраслевые министерства и ведомства (исключая их контрольно-ревизионные подразделения), главные распорядители бюджетных средств (включая органы исполнительной власти субъектов РФ), нижестоящие распорядители, организации - получатели бюджетных средств и др. (включая как региональные (территориальные) структуры вышеуказанных органов, так и аналогичные структуры органов власти субъектов РФ - министерства, ведомства и т.д.). Кроме того, субъекты этого уровня - все государственные органы (за исключением контрольных), в пределах, установленных законами и иными нормативно - правовыми актами, осуществляющие внутренний финансовый контроль, а также все работники государственных организаций (в частности, лица, исполняющие обязанности по государственным должностям), в пределах своих должностных обязанностей и прав осуществляющие финансовый контроль. К данному виду субъектов ГФК можно также отнести и парламент РФ (законодательные - представительные - органы в субъектах РФ), осуществляющий финансовый контроль как непосредственно, т.е. через комитеты и комиссии, так и опосредованно, т.е. через созданный для этого специальный контрольный орган - Счетную палату РФ (контрольно-счетные палаты субъектов РФ).
2. **Субъекты ГФК 2-го уровня.** В их обязанности входят как контрольные, так и иные функции, но финансовый контроль является одним из основных видов или направлений деятельности. Например, субъектами ГФК данного уровня являются: представители Президента РФ в федеральных административных округах (включая их аппарат, в частности, федеральных инспекторов), Правительство РФ, соответствующие подразделения парламента РФ и законодательных (представительных) органов власти субъектов РФ (например, бюджетно-финансовые комиссии, комитеты, рабочие группы), органы Федерального казначейства России, МЧС России, ФСНП России, ГТК России, Банк России, ФКЦБ России, Минимущества России, Минэкономразвития России, МАП России, Госкомстат России, ГУБЭП МВД России и др. (включая как региональные (территориальные) структуры вышеуказанных органов, так и аналогичные структуры органов власти субъектов РФ - администрации или правительства, их финансовые органы, экономические службы и т.д.).

В эту категорию следует также включить и бухгалтерский аппарат государственных учреждений, в соответствии с Инструкцией по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях (утв. приказом Минфина России от 30 декабря 1999 г. № 107 н) в числе прочих осуществляющие, в частности, следующие контрольные функции:

- осуществление предварительного контроля за соответствием заключаемых договоров объемам ассигнований, предусмотренных сметой доходов и расходов, или лимитами

⁷⁴ Естественно, каждый из представителей контрольных органов склонен считать приоритетным именно свой орган, что вполне логично. Например, об этом свидетельствуют мнения представителей различных органов контроля, высказанные в следующих публикациях: Материалы международного семинара, г. Москва, 14-16 апреля 1998 г.) // Изд. по постановлению Коллегии Счетной палаты Российской Федерации (см.: доклад С.П. Опенышева); Соменков А.Д. Парламентский контроль за исполнением государственного бюджета. - Элиста: АПП "Джангар", 1998; Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: кому он не нужен// Президентский контроль. - 1996. - № 5.-С.51-57; Овсянников Л.Н. Уважать, а не от страха дрожать. Еще раз о необходимости государственного контроля и путях его усиления// Президентский контроль. - 1999. - № 4.-С.3-10; Курочкин А.В. Создать единую вертикаль контроля// Президентский контроль. - 1999. - № 2.- С.4-5.

там бюджетных обязательств при казначейском обслуживании получателей через лицевые счета; своевременным и правильным оформлением первичных учетных документов и законностью совершаемых операций;

- контроль за правильным и экономным расходованием средств в соответствии с целевым назначением по утвержденным сметам доходов и расходов по бюджетным средствам и средствам, полученным за счет внебюджетных источников, с учетом внесенных в них в установленном порядке изменений, а также за сохранностью денежных средств и материальных ценностей в местах их хранения и эксплуатации;
- участие в проведении инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

В данную категорию следует также отнести и бухгалтерский аппарат государственных коммерческих организаций, в силу своих обязанностей осуществляющий в числе прочих и функции финансового контроля по отношению к государственным финансовым и иным средствам (например: внутренний контроль за целевым использованием бюджетных ссуд, за наличием и движением государственного имущества и обязательств, использованием финансовых и материальных ресурсов государства в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами и т.д.)⁷⁵.

3. **Субъекты ГФК 3-го уровня.** В их обязанностях контроль является определяющим (главным) видом деятельности. В основном это - Счетная палата РФ, контрольно-счетные палаты субъектов РФ, Департамент государственного финансового контроля и аудита Минфина России, территориальные КРУ Минфина России, Главное контрольное управление Президента РФ (осуществляющее функции финансового контроля в рамках контроля исполнения органами государственной власти и организациями федеральных законов, указов и распоряжений (поручений) Президента РФ, касающихся, кроме всего прочего, и финансовых вопросов; следует подчеркнуть, что именно финансовым вопросам в вышеуказанных видах нормативных правовых актов в современных условиях уделяется все большее внимание), органы контроля правительства (администраций) субъектов РФ, контрольно-ревизионный аппарат финансовых органов регионального уровня, а также Банка России, органы судебно-бухгалтерской экспертизы при Минюсте России⁷⁶, контрольно-ревизионные подразделения органов государственного управления и иных государственных организаций и др.⁷⁷ Как видно, здесь наблюдается законченность организационного выделения субъектов контроля в об-

щей системе органов государственной власти и управления (или в структуре организаций).

По отношению же к осуществлению контроля его субъекты могут быть отнесены либо к субъектам непосредственного (или прямого) контроля (например, Счетная палата РФ), либо к субъектам опосредованного (или косвенного) контроля (например, парламент, осуществляющий контроль опосредованно - через созданную им в этих целях ту же Счетную палату РФ).

Следует отметить развернувшуюся на страницах специализированных журналов ("Президентский контроль", "Бухгалтерский учет" и др.) полемику на предмет отнесения тех или иных институтов, структур, органов, субъектов к системе ГФК. Так, некоторые авторы в определенной степени сужают круг органов ГФК. Например, Л.Н. Овсянников считает, что государственный контроль - функция исполнительной власти, он должен реализовываться только специальными органами, не связанными какими-либо иными функциями [145, с. 7]. С этим согласиться нельзя, так как всем известна колоссальная роль контроля по линии законодательной власти. В подавляющем большинстве развитых стран с устоявшейся социально ориентированной рыночной экономикой органы парламентского контроля имеют статус высших контрольных органов.

В то же время, Л.Н. Овсянников полагает, что такие органы, как ГНС (в настоящее время - МНС), ГТК причисляют к органам ГФК ошибочно. Такой подход, по мнению этого автора, мешает фактическому усилению ГФК, так как эти органы являются отраслевыми федеральными органами исполнительной власти [141, с. 52-53]. Хотя это весьма сложный и дискуссионный вопрос, мы считаем, что с вышеотмеченным мнением согласиться трудно, поскольку и МНС, и ГТК созданы как раз специально для осуществления отдельных видов финансового контроля согласно разным сторонам финансовой сферы (т.е. это - налоговый контроль, экспортно-импортный (в более узком смысле - таможенный) контроль, валютный контроль). Иначе говоря, так как деятельность этих органов в общем и целом заключается в контроле на предмет соблюдения отдельных финансовых норм, действующих в различных отраслях и сферах управления, независимо от ведомственных границ, нет оснований для исключения их из системы ГФК.

Полезной в плане раскрытия особенностей ГФК является классификация по характеру связи контролирующей и контролируемой организации. В данном аспекте ГФК может быть *внешним* и *внутренним*. Внутренний ГФК реализуют специально для этого созданные подразделения (органы) в самом аппарате того или иного органа государственной власти и управления или иной государственной организации (или же в их системе) с целью обеспечения наблюдаемости и управляемости процессами со стороны руководства органа или организации (в системе органов - для обеспечения надлежащего исполнения нижестоящими органами решений вышестоящих, соблюдения ими иных требований), а также бухгалтерские службы. Следует отметить, что внутренний контроль не может быть в полной мере независим, так как его субъекты включены в структуру либо ведомственной сети, либо отдельной организации и подчиняются руководству своей организации. Внешний же контроль (например, за деятельностью какого-либо органа исполнительной власти и др.)

⁷⁵ Следует отметить, что, как справедливо отмечают В.А. Жуков и С.П. Опеньшев, "как система специальных знаний финансовый контроль в отраслях народного хозяйства (равно как и анализ хозяйственной деятельности) возник в недрах бухгалтерского учета. Однако, вобрав в себя и синтезировав его достижения в области контроля экономической деятельности предприятий, объединений и отраслей, финансовый контроль выступает как отдельная отрасль знаний, имеющая свой предмет, метод и специфические методические приемы исследования" [74, с. 24]. В определенных же случаях (например, при проверке финансово-хозяйственной деятельности организаций) можно утверждать, что ГФК выступает как "результат практического использования государственных контрольных функций бухгалтерского учета" [74, с. 24].

⁷⁶ В 1990 г. Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Минюсте России было включено в состав Института судебных экспертиз того же Министерства. Далее Институт был разделен на региональные лаборатории экономических экспертиз. Но создание в нашей стране независимого аудита привело к тому, что такие лаборатории оказались в сложном положении из-за конкуренции аудиторских фирм (подробнее об этом см.: Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Аудиторские ведомости.-2000.-№ 4.- С. 52-63).

⁷⁷ Как уже отмечалось, по уровням ГФК соответственно распределяются и территориальные (региональные) подразделения вышеуказанных органов.

осуществляют специально созданные для этого (или **специализированные**) государственные контрольные органы, функционально и организационно *независимые от него* (например, Счетная палата РФ). Иными словами, внешний контроль - это контроль со стороны *внешней по отношению к данному органу власти* (государственной организации) или *не входящей в его оргструктуру* государственной организации, а *внутренний контроль* - это *контроль со стороны подразделения* (например, бухгалтерской службы, контрольно-ревизионного отдела и т.п.), *входящего в оргструктуру данного органа власти* (организации), или же *со стороны подразделения вышестоящей* (по отношению к контролируемой) организации⁷⁸.

В основе классификации методических приемов ГФК лежит понятие его метода. Под **методом ГФК** следует понимать способ достижения его цели. Метод ГФК характеризуется использованием:

- общенаучных методических приемов исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование [24]);
- собственных эмпирических методических приемов (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, логическая проверка [37; 39], сканирование, письменный и устный опросы [237]);
- специфических приемов смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики [37; 39]).

Прежде чем классифицировать ГФК в аспекте его объектов, интерпретируем само их понятие. В широком смысле **объектом ГФК**, по мнению автора, являются государственное имущество, источники его образования и хозяйственные процессы (а также участники или носители соответствующих обязанностей и прав этих процессов), вызывающие изменение (т.е. государственные финансовые потоки) имущества и источников его образования. Если же судить более конкретно, то объектов ГФК множество, поэтому, используя метод агрегирования, распределим их по укрупненным и достаточно разнородным совокупностям (причем с весьма условными границами). Например, такими агрегатами объектов ГФК являются:

- государственные финансовые ресурсы, материальные и нематериальные ценности государства и государственные имущественные права собственности (там, где управление ими опосредствуется финансовыми, т.е. денежными, отношениями)⁷⁹;

⁷⁸ Стоит отметить, что данное разъяснение отличий внешнего контроля от внутреннего следует считать в некоторой степени абстрактным (а точнее, специально упрощенным). Так, по отношению к непосредственным участникам бюджетного процесса контрольные органы исполнительной власти можно также считать внутренними, в отличие от органов контроля законодательной (представительной) власти, являющихся внешними (т.е. непосредственно не участвующими в исполнении бюджета). Точно так же понятие внутреннего контроля можно применить и в отношении всей исполнительной власти, и в отношении отдельных ее звеньев, отраслей экономики, органов власти и управления, а также в более узком смысле в отношении конкретных организаций и их объединений.

⁷⁹ Проверка эффективности использования кадровых (трудовых) ресурсов обычно не является прямой задачей финансового контроля. Например, значения показателей производительности труда и зарплатоотдачи оцениваются в рамках общей финансово-экономической оценки деятельности предприятий. В то же время об эффективности использования кадров могут свидетельствовать и такие

- хозяйствующие субъекты - физические (согласно законодательству) и юридические лица (организации) вне зависимости от организационно-правовой формы, формы собственности и вида деятельности (включая федеральные и региональные органы государственной власти и управления) и их объединения;
- финансовые аспекты тех или иных управленческих решений (например, по поводу: государственных программ, денежного обращения и государственного кредита, платежного баланса - экспорт, импорт, валютные курсы, движение капитала, внешнеэкономическая политика и т.д., государственной антициклической политики, создания конкурентных условий и т.д.);
- государственная бюджетная система (а также в нее не включенные внебюджетные фонды) и бюджетный процесс и др.

В рамках же самих вышеприведенных агрегатов можно структурировать объекты ГФК в самых разных структурных срезах⁷⁹. Так, в рамках агрегата "хозяйствующие субъекты" объектов ГФК может быть множество, например: аспекты финансово-хозяйственной деятельности (включая финансово-хозяйственные операции, факты растрат, хищений, потерь от стихийных бедствий и др.), их информационное отражение в первичных документах, ведение бухгалтерского учета и составление отчетности, непосредственно влияющие на состояние и функционирование хозяйствующего субъекта события его экономического окружения (например: изменение курсов валют и ценных бумаг, законодательства и т.д.), его финансовое состояние, процедуры внутреннего контроля и т.д.

Необходимо разграничивать объект контроля и его предмет. Прежде всего рассмотрим философское понятие предмета познания. В философской трактовке предмет познания - это определенная сторона, свойство и отношение объекта, исследуемые с определенной целью в данных условиях и обстоятельствах. Иными словами, предмет определяет те границы, в пределах которых изучается объект исследования. В этой связи, например, нельзя согласиться с Н.Д. Погосином, считающим, что предметом "государственного финансового контроля являются конкретные виды финансовых (бюджетные средства, ценные бумаги) и материальных (объекты государственной собственности) ресурсов, а также нематериальные блага, принадлежащие государству" [159, с. 108]. На наш взгляд, это как раз не предметы, а объекты контроля.

Предметом же ГФК является наличие, состояние и (или) действие какого-либо звена системы его объектов. К примеру, те же финансовые или материальные ресурсы бюджетной организации - объекты контроля; фактическое наличие данных ресурсов, их состояние, аспекты их использования в процессе хозяйственной деятельности - предметы контроля. Так, предметами ГФК могут быть следующие: правильность начисления и своевременность уплаты налогов и сборов; своевременность получения, движения и расходования финансовых ресурсов; правильность ведения бухгалтерского учета; достоверность и полнота финансовой отчетности; целесообразность затрат; соблюдение установленного порядка при экспортно-импортных и валютных операциях; обоснованность расходных статей бюджета; эффективность использования государственной собственности; соответствие расходов целе-

показатели, как обоснованность оплаты труда, исполнительская дисциплина и т.д.

вому назначению; соответствие фактических объемов доходов и расходов запланированным и т.д.

Предметы ГФК условно можно разделить по следующим аспектам его объектов: законность, эффективность, обоснованность, целесообразность, оптимальность, полнота, своевременность, достоверность, правильность, масштабность и степень влияния выявленных нарушений и т.д.

Достаточно интересной может быть классификация по характеру определенности требований к объектам. В этом плане ГФК может проводиться на соответствие формально установленным предписаниям (например, контроль на предмет соблюдения: финансово-хозяйственного законодательства, установленных правил ведения бухгалтерского учета и т.п.). С другой стороны, контролеры могут оценивать финансово-хозяйственную деятельность объекта или иные аспекты на предмет соблюдения общепринятых, но формально (т.е. в каких-либо документах) не закрепленных требований: эффективность деятельности, оптимальность структуры финансовых потоков и аппарата управления ими, обоснованность финансовых решений, инвестиционных программ и т.п.

По характеру мероприятий ГФК может быть плановым и внеплановым. Плановый контроль (проверки, ревизии и др.) проводится органами ГФК на основании заранее разработанных планов их деятельности (например, на год, квартал и т.п.). Внеплановый контроль проводится по поручениям (в большинстве своем экстренного характера) Правительства РФ, Федерального собрания РФ, органов прокурорского надзора, следственных и иных органов в установленном законодательством порядке, а также по инициативе самих органов контроля при поступлении новых сведений, касающихся объектов контроля, от третьих лиц, при возникновении в ходе планового контроля отдельных вопросов, прямо не относящихся к установленным программам, но требующих разрешения в связи с определенной важностью (например, выявление необычных операций, особых фактов), а также при возникновении непредвиденных обстоятельств (например, непредоставление или предоставление некачественной информации объектом контроля, препятствование контролю и т.д.).

По характеру направленности ГФК на аспекты государственных финансовых потоков он может быть классифицирован следующим образом: контроль, направленный на внутрисоциальные финансово-экономические отношения; контроль, затрагивающий финансово-экономические отношения субъектов хозяйствования (в том числе государства) с зарубежными контрагентами (экспортно-импортные операции, транзитная торговля, внешний долг, долг зарубежных государств и организаций, налоговые, кредитные и торговые зарубежные связи и отношения, иная международная деятельность).

По порядку управления и разрешения вопросов органы ГФК могут быть коллегиальными и единоначальными. Следует отметить, что границы между ними становятся все более условными. В рамках совершенствования систем управления в настоящее время единоначалие тесно переплетается с началами коллегиальности в управлении и принятии решений (создание комиссий, советов и т.д.).

ГФК можно также классифицировать по характеру компетенции специализированных контрольных органов (см. рис. 2). В данном аспекте можно различать:

- 1. Органы ГФК общей компетенции.** Они осуществляют контроль в отношении достаточно широкого круга объектов и вопросов согласно сферам своей деятельности. Такими органами, в частности, являются: Счетная палата РФ, счетные (контрольно-счетные) палаты субъектов РФ, Департамент государственного финансового контроля и аудита Минфина России, территориальные КРУ Минфина России, Главное контрольное управление Президента РФ (а также региональные отделения указанных органов), созданные при администрациях (правительствах) субъектов РФ органы ГФК, осуществляющие отдельные функции финансового контроля подразделения парламента РФ и законодательных (представительных) органов власти субъектов РФ (например, бюджетно-финансовые комиссии, комитеты, рабочие группы, созданные для проработки тех или иных вопросов, связанных с государственными финансами) и др.
- 2. Органы ГФК отраслевой компетенции.** Они осуществляют контроль в конкретных отраслях (в некотором смысле термин “отраслевой контроль” синонимичен термину “ведомственный контроль”). В большинстве своем это органы ГФК в составе федеральных и республиканских министерств, ведомств и иных органов государственной власти и управления, осуществляющие ГФК в определенных отраслях или видах деятельности (например: Департамент страхового надзора Минфина России, Департамент инспектирования кредитных организаций Банка России, Инспекция негосударственных пенсионных фондов при Министерстве труда и социального развития Российской Федерации и др.).
- 3. Органы ГФК межотраслевой компетенции.** Они контролируют определенные сферы финансово-хозяйственной деятельности объектов (контроля) вне зависимости от их отраслевой принадлежности (например: МНС России, ФСНП России, ГУБЭП МВД России органы Федерального казначейства России, ГК России, иные государственные комитеты и комиссии и др.).
- 4. Органы ГФК специальной компетенции.** Следует отметить, что их обособление (от *органов ГФК межотраслевой компетенции*) носит достаточно условный характер. В принципе они также осуществляют контроль вне зависимости от отраслевой принадлежности объектов контроля, но их контроль ограничен достаточно узкими вопросами, т.е. их контроль носит достаточно узконаправленный характер (например, Минимущества России, ФКЦБ России, МАП России, ФСФО России (Федеральная служба России по делам о несостоятельности и финансовому оздоровлению), ФЦПФ России (Федеральный центр проектного финансирования России), Межведомственный центр при МВД России по противодействию легализации доходов, полученных незаконным путем, Комиссия Правительства РФ по координации деятельности федеральных органов исполнительной власти и органов исполнительной власти субъектов РФ по реализации соглашений о разделе продукции, Департамент валютного контроля Минфина России и др.).

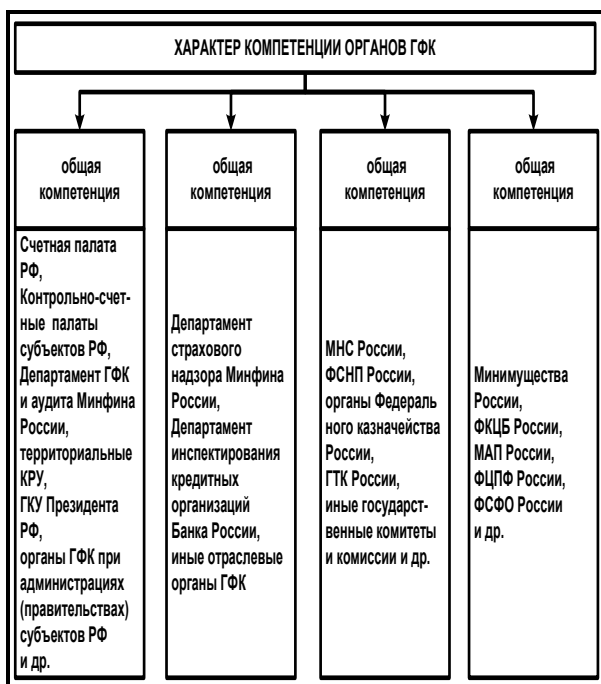


Рис. 2. Классификация специализированных органов ГФК в зависимости от характера их компетенции

В качестве признака классификации можно также использовать и уровень конкретизации объектов контроля. С этой точки зрения можно различать: 1) частный (или локальный) контроль, в этом случае контролю подвергается одна отдельно взятая организация (для разработки вопросов, связанных с ее спецификой); 2) поперечный (или общий) контроль, в этом случае в рамках какой-либо общей темы (вопроса) проверяется несколько (или максимально возможное количество) организаций вполне определенного или разных типов, включая вышестоящие и нижестоящие организации (например, в рамках определенных отраслей), для получения наиболее общей картины, обзора (при этом, как правило, деятельность отдельных объектов детально не изучается).

По степени завершенности представления об объекте ГФК можно классифицировать на следующие виды: 1) глубокий контроль - детальное и глубокое контрольное изучение объекта для получения о нем как можно более полного (законченного) представления; 2) ориентировочный контроль - поверхностное изучение, не ставящее своей целью создание какого-то завершающего впечатления от деятельности объекта, а проводимое для получения общих материалов в рамках исследования какой-либо темы, каких-либо важных вопросов или для формирования наиболее общего или поверхностного представления об объекте.

Во временном аспекте контроль можно рассматривать либо как постоянный, либо как единовременный. Постоянный контроль осуществляется путем прикомандирования к подконтрольным организациям представителей контрольных органов для ведения систематического наблюдения за их деятельностью. Единовременный же контроль имеет разовый либо периодический характер.

По содержанию контроля следует различать: а) собственно контроль, б) проверку исполнения вынесенных ранее контрольных решений (т.е. контрольную проверку). Контрольной проверке могут быть подвергнуты

вынесенные контрольными органами решения по устранению недостатков и нарушений, выявленных в результате предыдущих контрольных мероприятий, решения по применению санкций к нарушителям и т.д.

2.2. Основные элементы системы государственного финансового контроля

ГФК как *деятельность* (см. определение понятия ГФК) - это система одного порядка. В то же время ее можно считать элементом более сложной системы - *системы ГФК в целом*, состоящей из определенных элементов, связанных с ГФК (как *деятельностью*; а в принципе, и обеспечивающих эту самую *деятельность*) в одну целостную систему иного - более высокого - порядка (систему ГФК).

Из диалектики известно, что связь элементов в любой системе как в их структурированной совокупности подчиняется законам взаимодействия части и целого. При объединении элементов в целостную систему ее свойства оказываются отличными от алгебраической суммы ее компонентов. Основываясь на принципе субаддитивности (целое всегда больше суммы его частей), невозможно полностью познать сущность системы ГФК исходя из толкования отдельных ее частей и их свойств. Свойства такой сложной системы являются неаддитивными, т.е. несводимыми к свойствам отдельных частей. Структурные изменения в системе вызывают изменение свойств самих элементов, которые подчиняются общим законам развития системы как целого. Для объяснения свойств целого необходим системный подход, а именно:

- разработка средств представления системы ГФК (т.е. выявление системообразующих свойств ГФК);
- интерпретация интегративных связей между различными контрольными органами или их группами (центрами ответственности) - организационной основой системы ГФК;
- определение основных элементов системы ГФК;
- определение путей развития системы ГФК.

Прежде чем в соответствии с этими требованиями проводить исследование, раскроем содержание понятия *центра ответственности ГФК*.

Центр ответственности ГФК (далее - ЦО) - это исполняющая контрольные функции и несущая в пределах этих функций ответственность единица либо совокупность единиц оргструктуры ГФК, взаимосвязанных программами контроля. Под единицей, или звеном, оргструктуры (в различных аспектах) ГФК следует понимать орган (группу органов), его структурное подразделение (группу подразделений) или отдельных должностных лиц (группу лиц), исполняющих определенные контрольные функции. Программа ГФК - это документально оформленный план реализации определенных контрольных мероприятий, указывающий их цели и задачи, объекты контроля, последовательность и сроки его осуществления, предусматривающий исполнителей (включая совместные проверки), порядок их действий и взаимодействия. Вполне очевидно, что ГФК как *деятельность* (см. выше) в принципе и осуществляется в определенном функционировании данных ЦО.

Создание многоуровневой оргструктуры ГФК предполагает выделение двух групп ЦО: 1) локальных (например, отдельные органы ГФК, их подразделения и т.п.), непосредственно осуществляющих воздействие

на конкретные объекты контроля; 2) координационных (например, координационные советы и т.п.), обеспечивающих целостность отдельных звеньев и всей системы. Сосредоточение в ЦО необходимых функций придает системе нужный динамизм. Там, где происходят локальные контрольные процессы, не требующие координации всей системы, задача существенно упрощается. В координационных ЦО, где требуется поддерживать согласованное функционирование всей системы (единиц ее звеньев), подход будет более сложным. Следует уточнить, что и само понятие центров ответственности, и подразделение их на локальные и координационные используются учеными в исследованиях вопросов финансово-хозяйственной деятельности и систем отдельных экономических единиц - коммерческих организаций (см.: [147] и др.). Но данные понятия, на наш взгляд, справедливо можно применять и при исследованиях государственных структур, если подходить к государству как к единой сложной социально-ориентированной организации.

Логика настоящего исследования предполагает детальный анализ системообразующих свойств ГФК. Чтобы установить системообразующие свойства ГФК, вспомним, что в любом системном исследовании анализируемый объект рассматривается как определенное множество элементов, взаимосвязь которых обуславливает целостные свойства этого множества, так как известно, что образуют систему и порождают новые свойства только те составляющие, которые находятся во взаимосвязи и взаимодействии. Исходя из этого выявляется многообразие интегративных связей и отношений между элементами. Также необходимо выявить формы передачи информации, способы воздействия одних частей на другие. Выделим и рассмотрим основные свойства целостности, дающие основание определить систему ГФК.

Имеется, по меньшей мере, три системообразующих свойства: 1) сущность взаимосвязи между субъектом и объектом контроля; 2) организационная упорядоченность и взаимодействие различных по уровню и значимости ЦО; 3) взаимосвязь и взаимодействие единиц оргструктуры, а также их функций. Рассмотрим эти положения подробнее.

Функционирование любой системы управления основано на прямой и обратной связи между субъектом и объектом. Интерпретируем это применительно к контролю. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь подытоживает качество проведения контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект. Таким образом, контроль отражает, реализует обратную связь в контуре управления (финансовыми потоками).

Обратная связь служит основой для выработки решений, во-первых, в части оптимизации функционирования объекта контроля, во-вторых, организационной направленности - в части совершенствования деятельности самих субъектов контроля. Следовательно, само существо взаимосвязи между субъектом и объектом контроля определяет формирование и развитие контрольного элемента процесса управления как системы.

С другой стороны, системными свойствами целостности обладает совокупность единиц, образующая оргструктуру ГФК (причем оргструктура может интерпретироваться в различных аспектах, например, как общая

структура и статус органов ГФК в государственном устройстве, как структура ведомственного ГФК или структура контрольных органов субъекта федерации, как внутренняя оргструктура отдельных органов или их групп, включая элементы взаимосвязи, как структура каких-либо координационных звеньев или межведомственных образований ГФК и т.д.). Эти свойства придают структуре разнообразие и определяют взаимосвязь отдельных частей целостного объекта контроля, т.е. финансовых отношений в государстве, их предмета и участников. Иными словами, здесь системность объекта контроля обуславливается системной целостностью его субъектов⁸⁰. В то же время можно подойти с другой стороны, если рассматривать государственные финансы как систему, то одно ее наличие уже предполагает необходимость адекватной системы ГФК.

Наконец, разнообразие и организационная упорядоченность ЦО делает возможным одновременное воздействие на принципиально различные объекты. Состав и структура ЦО в первую очередь должны определяться государственным устройством страны, функциями и задачами, решаемыми государством на том или ином этапе своего развития. В то же время динамизм, гибкость, т.е. способность упорядоченно модифицироваться соответственно изменению структуры системы объектов контроля, позволяет ЦО не терять связи и необходимого контрольного воздействия на объекты различной степени сложности. Таким образом, организационная упорядоченность ЦО, с одной стороны, придает ГФК выраженные черты системности, с другой стороны, создает условия для проявления взаимосвязи и взаимодействия их контрольных функций.

Далее осветим интегративные связи между различными ЦО - основы системы ГФК. Динамизм, устойчивость, непрерывность процесса ГФК обуславливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры. А особенности циклов процесса ГФК по основным программам определяют выделение ЦО и их конкретные функции. Например, демократизация общественной жизни, новые экономические отношения, современные требования к повышению качества уровня процесса ГФК, а также принцип разделения государственной власти на три независимых звена способствовали внедрению нового его вида - парламентского контроля, формирование же института президентской власти предопределило появление такого вида контроля, как президентский. Появление же новых видов обусловило возникновение новых звеньев в оргструктуре ГФК, новых ЦО, соответственно Счетной палаты РФ и Главного контрольного управления Президента РФ. Тем не менее, не процесс ГФК формирует в совокупности ЦО наиболее важные свойства системности. Решающее значение здесь приобретает согласованность ЦО с составом объектов ГФК и теми целями, на достижение которых они ориентированы.

Итак, все вышесказанное позволяет определить элементы системы ГФК.

Систему ГФК, по мнению автора, составляют следующие основные элементы:

⁸⁰ Здесь мы рассматриваем идеальный вариант, в России же системной целостности в оргструктурах ГФК (за исключением внутренних структур отдельных органов) пока не наблюдается, к тому же существующие структуры пока достаточно аморфны.

- теоретическая база (определения понятий, цели, задачи, принципы, требования, виды ГФК и т.д.);
- нормативная база, методическое обеспечение;
- организационные структуры (включая их звенья - ЦО, статус и порядок взаимосвязей последних);
- научно-исследовательская и учебная базы, кадровое обеспечение;
- материально-техническое и финансовое обеспечение (в том числе финансовые ресурсы, соответствующие условиям работы техника, помещения и т.д.);
- информационно-коммуникативная инфраструктура (информационное обеспечение, система коммуникаций).

Все взаимосвязи основных элементов системы ГФК наглядно представлены на рис. 3.

Последний из основных элементов системы ГФК (информационно-коммуникативная инфраструктура), очевидно, требует некоторого пояснения. Так, под информационным обеспечением контрольной деятельности мы понимаем совокупность реализованных решений по объему, размещению и формам организации информации, являющейся входом системы ГФК при ее функционировании. Оно включает статистическую, оперативную, плановую, учетную, отчетную, нормативно-справочную информацию, системы документации (унифицированные и специальные). Сюда же включаются и информационно-правовые системы баз данных, и информационные базы данных государственных органов и т.д., а также аналитические информационные технологии. Естественно, в каждом органе ГФК должны функционировать специальные информационные подразделения (по примеру специальных управлений информации государственных контрольных органов развитых стран⁸¹).

Отметим, что система информационного обеспечения может рассматриваться как в отношении всей контрольной системы, так и в рамках функционирования отдельного органа. На сегодняшний день отсутствует единая концепция проектирования системы информационного обеспечения деятельности органов ГФК. Например, С.О. Шохин и Л.И. Воронина предлагают к основным задачам информационной системы обеспечения контроля (на уровне отдельного органа) отнести следующие: формирование планов контрольных мероприятий; проведение контрольных мероприятий; составление отчетов по итогам контрольных мероприятий, их систематизация и хранение; формирование информационной базы методик контрольных мероприятий; формирование информационной базы действующих нормативно-правовых актов; формирование картотеки специалистов, привлекаемых для проведения контрольных мероприятий; контроль исполнения поручений, данных контрольно-счетной палате; информационное обслуживание руководства контрольно-счетной палаты [243, с. 95].



Рис. 3. Принципиальная схема системы государственного финансового контроля во взаимосвязи ее элементов

В то же время назрела необходимость создания единого информационного пространства путем объединения тематических и иных информационных массивов контрольных органов (в первую очередь о результатах их контрольных мероприятий).

Важно также предусмотреть создание коммуникаций для оперативной передачи информации органам власти и управления и всем заинтересованным структурам. Система коммуникаций, в нашем понимании, включает в основном процедуры взаимодействия органов (субъектов) ГФК, координацию их деятельности, обмен информацией (в том числе с использованием телекоммуникационных технологий) с соблюдением установленного режима ее использования, совместное решение вопросов (в отношении планов работы, оргобеспечения и т.д.), механизмы взаимодействия с органами государственной власти и широкой общественностью (включая процедуры отчетности). В связи с этим необходимо отметить целесообразность создания телекоммуникационной системы сбора и обмена информацией между звеньями системы ГФК. Здесь также возникают вопросы правового обеспечения передачи информации на магнитных носителях и по каналам связи, а также внедрения современных систем защиты информации.

⁸¹ Подробнее об этом см.: Николаев Ю.Н. Государственный контроль в развитых капиталистических странах // Контроллинг. - 1991. - № 2.-С. 52-55.

2.3. Принципы государственного финансового контроля

Ключевым условием достижения целей и задач ГФК, построения его целостной и эффективной системы является соблюдение **принципов**, т.е. основных правил, охватывающих контрольные процедуры в целом. Необходимо также отметить и **основные требования** к организации ГФК. Данные требования по своей сути хотя и не являются принципами, но также обуславливают эффективность отдельных звеньев ГФК. Схематично данные принципы и требования представлены на рис.4. В данной главе мы подробно раскроем содержание каждого из представленных принципов и требований. Для удобства все принципы и требования соответственно пронумерованы, но их нумерация не предполагает какой-либо иерархии по важности, т.е. различные принципы, как и требования, по отношению друг к другу равнозначны).

Итак, следующие принципы являются базовыми правилами, краеугольным камнем государственного финансового контроля. После наименования каждого принципа раскрывается его содержание.

Принцип законности

Среди всех принципов ГФК важнейшее значение имеет принцип законности, так как он является необходимым условием реализации всех остальных принципов. Свои исходные начала ГФК берет из законодательства Российской Федерации (также должны учитываться соответствующие международные договоры и соглашения, заключенные или признанные Российской Федерацией), т.е. деятельность органов ГФК (в том числе их действия, меры, предпринимаемые ими, методология и процедуры) должна строго соответствовать законам и иным нормативно-правовым актам. Должны строго соблюдаться предусмотренные законами и иными нормативно-правовыми актами права и интересы контролируемых (контролеры не должны допускать какого бы то ни было произвола в отношении контролируемых).

Принцип законности предусматривает следующее:

- качество нормативно-законодательной базы ГФК и законодательства РФ в целом, т.е. его соответствие целям общественного развития, укрепления и наращивания государственной финансовой базы (не секрет, что далеко не всякий нормативно-правовой акт способствует развитию и совершенствованию системы ГФК и в целом должным образом отвечает потребностям общества, конституционно установленным правам и свободам каждого его члена, иными словами, сами же законы порой предусматривают совершенно "законную" (с формальной точки зрения) возможность необоснованно или нецелесообразно, т.е. не в финансовых интересах государства, использовать государственные средства)⁸²;

⁸² Например, одним из наиболее неоднозначных (и наиболее дискуссионных сегодня в периодике) вопросов законности ГФК является возложение на органы ГФК исполнительных полномочий по принятию мер к нарушителям финансово-хозяйственного законодательства. На наш взгляд, недостаточность исполнительных полномочий весьма важных контрольных органов, в частности Счетной палаты РФ, обуславливает чрезвычайно низкий уровень возмещения причиненного казне ущерба. Например, исполнительная власть реагирует на представления и предписания Счетной палаты РФ самым неудовлетворительным образом, допуская молчание, бездействие, волокиту (об этом говорится и в постановлении Государственной Думы "О реагировании органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и правоохранительных органов Российской Федерации на факты

- соблюдение норм права органами ГФК (их представителями) при реализации своих контрольных полномочий (включая осуществление контроля и вынесение решений по его результатам), а также всеми организациями, имеющими с ними правоотношения (включая исполнение решений органов ГФК)⁸³.

В целом же законность ГФК - понятие системное, охватывающее как государственных контролеров, так и контролируемых, а также третьих лиц, включая принимающих решения представителей государственных органов. Например, все вопросы функционирования и вторых, и третьих, вопросы их взаимоотношений с контрольными органами также определяются нормативно-правовыми актами⁸⁴.

Принцип независимости

Органы ГФК (контролеры) должны обладать организационной, функциональной, материальной и иного характера (с точки зрения заинтересованности, личных или родственных связей и т.д.) независимостью от юридических или физических лиц, чью деятельность они проверяют (т.е. должно быть исключено любое влияние со стороны последних), а также от лиц, тем или иным образом связанных с последними⁸⁵. Например, результаты проверки, проведенной органом ГФК, будут менее объективны, если его положение в государственном устройстве будет как-то зависеть от результатов того направления, к которому относятся объекты проверки.

Принцип независимости органов ГФК имеет важное государственное значение, так как при реализации этого принципа органы ГФК будут иметь возможность успешно осуществлять свою деятельность, достигая свои цели и задачи. Независимость органа ГФК определяется его статусом, в том числе функциями и подчинением, в системе государственных органов (статусом в организации - для отдельных органов ГФК, являющихся подразделениями органов исполнительной

нарушений, выявляемых Счетной палатой Российской Федерации" от 10 сентября 1997 г. № 1686-II ГД), и никакие убедительные аргументы здесь не помогают, так как каждый нарушитель имеет свои неблагоприятные интересы. Как сообщает Х. Кармоков, за девять месяцев 1999 г. выявленный Счетной палатой РФ ущерб составил 57 млрд. рублей, но вернуть удалось только 900 млн. рублей. В 94 случаях материалы были направлены в прокуратуру. Из них только по 30 обращениям прокуратура приняла меры (подробнее об этом см.: Пономарев И., Титов Е. Пока правительство может платить почти за все // Финансовая Россия.-1999.-№ 43 (162)). В то же время одним из первых шагов в направлении усиления ГФК в этом плане следует признать утверждение Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства Российской Федерации (утв. приказом Минфина России от 26.04.2001 г. № 35н).

⁸³ Например, как справедливо отмечает С.О. Шохин, оценка законности действий подконтрольных организаций и лиц должна исключать произвольные, логические и, тем более, бытовые и поверхностные толкования и основываться строго на букве и духе закона" [240, с. 124].

⁸⁴ Следует согласиться с Л.Н. Овсянниковым, который в отношении данного аспекта отмечает следующее: "Законность финансового контроля для общества реализуется в том, что создаваемые органами документы - акты по результатам проверок, проводимых органами государственного финансового контроля, ... имеют юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов власти, судебных органов" [142, с. 19].

⁸⁵ Для многих органов ГФК по линии исполнительной власти (например, для служб ведомственного контроля, бухгалтерских служб государственных организаций и др.), осуществляющих **внутренний ГФК**, а также судебной власти *независимость* можно рассматривать лишь в аспекте организационно-функциональной обособленности от контролируемых субъектов.

власти и управления). При этом сама структура органов ГФК может предусматривать их прямое или не-прямое подчинение друг другу.

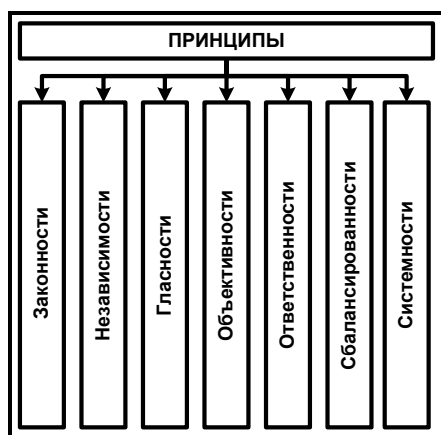


Рис. 4. Принципы и требования к организации государственного финансового контроля

Независимость должна быть формально закреплена в законодательстве, регулирующем их деятельность.

Независимость также характеризуется четкостью и адекватностью формально определенных прав и обязанностей. Она позволяет государственным контролерам работать с высокой степенью автономии и инициативы, выдавать объективные заключения.

При этом каждый государственный контролер (работник органа ГФК любой ветви власти) должен быть независим в своих суждениях от коллег, включая начальство, должны быть исключены возможности проявлений конформизма. В то же время должен поощряться коллективизм в деятельности государственных контролеров. Важной гарантией независимости государственных финансовых контролеров должны быть также достаточно высокие должностные оклады,

соответствующее соцобеспечение, гарантии правового статуса, меры государственной защиты, компенсации и т.п.⁸⁶

Фактором независимости являются, кроме того, и источники финансирования органов ГФК: финансирование системы должно быть бюджетным и выделяться отдельной строкой⁸⁷.

Среди специалистов распространена точка зрения, что суть независимости органа финансового контроля выражена в его праве самостоятельно определять:

- а) предмет своей контрольной деятельности;
- б) методы контроля;
- в) содержание и формы отчетов.

Независимость также укрепляется правом контрольного органа самостоятельно определять объемы, сроки и способы проведения контрольных мероприятий. При этом не должна исключаться возможность запросов на проведение контроля со стороны других органов. Но за контрольным органом должно закрепляться право на отклонение таких запросов (по формально установленным основаниям).

В то же время независимость снижается при законодательном ограничении отдельных вопросов деятельности органа ГФК.

Например, независимость Счетной палаты РФ снижена при законодательном закреплении обязательности включения в планы и программы ее работы поручений палат парламента и обращений не менее одной пятой от общего числа депутатов палат парламента (т.е. остается возможность оказывать прямое давление на Счетную палату РФ).

В связи с затронутым вопросом полезно рассмотреть пример высшего контрольного органа Швеции - Национального ревизионного бюро (НРБ), действующего исключительно самостоятельно, независимого как от правительства, так и от парламента. То есть даже шведский парламента (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. Следует также отметить, что все специальные решения шведского правительства о проведении силами НРБ отдельных расследований должны быть согласованы с НРБ и рассмотрены последним [56].

⁸⁶ В то же время, как справедливо отмечает Л.Н. Овсянников [189], "организационная независимость контроля обычно обеспечивается тем, что контрольный орган, скажем Счетная палата страны, формируется на более длительный срок работы, нежели орган, его формирующий" (в данном случае - парламента. - В.Б.) [142, с. 22].

⁸⁷ Такой точки зрения придерживается большинство специалистов. Так, Л.Н. Овсянников в связи с этим подчеркивает: "Государственный контрольный орган должен безусловно получать из государственного бюджета целевым назначением финансовые средства, необходимые и достаточные для выполнения возложенных на него задач и иметь право самостоятельно использовать выделенные ему средства" [142, с. 22]. Н.Д. Погосян же на этот счет рассуждает следующим образом: "Финансовая независимость является основным условием самостоятельности ВОФК (высших органов финансового контроля. - В.Б.), так как финансовые ограничения материального обеспечения влекут за собой снижение эффективности его практической функциональной деятельности" [159, с. 143].

Принцип гласности (публичности или открытости)⁸⁸

Важность принципа гласности ГФК определяется тем, что его реализация способствует информированности органов государственной власти и широкой общественности о реальном положении дел не только в управлении государственной финансовой системой, но и в государственном управлении в целом. Гласность ГФК - необходимый атрибут современного демократического общества. Принцип гласности предусматривает открытость деятельности органа ГФК, доступность информации о результатах контрольной деятельности (контрольные материалы необходимо представлять в журналах, брошюрах, спецвыпусках газет, на специальных стендах в людных местах и т.д.). В то же время необходимо публиковать в прессе (с учетом обеспечения государственной, коммерческой и иной охраняемой законом тайны) не только отчетные материалы по результатам проверок, но и официальные ответы органов исполнительной и судебной власти на выводы контролеров, в том числе с указанием принятых мер по устранению нарушений (при этом также дается оценка как этих ответов, так и в целом реакции органов власти на выявленные нарушения и недостатки). Последние будут широко обсуждаться в средствах массовой информации, что побудит соответствующие государственные органы и организации исправлять вскрытые ГФК ошибки в их деятельности. Кроме того, это должно снизить риск низкого качества официальных ответов (несоблюдение сроков и установленного порядка предоставления ответов, несоответствие ответов существу поставленных контрольным органом вопросов, неправильная трактовка положений тех или иных нормативно-правовых актов, подтасовка фактов и т.д.)⁸⁹.

Необходима тесная связь органов ГФК со средствами массовой информации (радио, телевидение, пресса, издательства и т.д.) для обнародования контрольных материалов. Все это заставит нарушителей и их покровителей держать ответ не только перед правоохранительными органами, но и перед всем обществом, покажет перед всеми их неблагоденность и вред, подорвет их репутацию⁹⁰.

⁸⁸ Для органов ГФК по линии законодательной (представительной) ветви власти, т.е. независимой от исполнительной власти государственного контроля.

⁸⁹ В то же время, как справедливо отмечает С.О. Шохин, "гласность присуща счетным органам по самому смыслу их существования, поскольку они образуются прямо или опосредствованно налогоплательщиками и представляют их интересы, среди которых немаловажное место занимает объективная (правдивая) информация о деятельности соответствующих государственных служащих, в конечном счете нанятых на деньги налогоплательщиков для исполнения общественных функций в их интересах. Население имеет право знать, кто и каким образом распоряжается общими финансовыми и материальными ресурсами. Опираясь на эту информацию, граждане могут выразить свое отношение к работе государственного аппарата в средствах массовой информации путем обращений в органы исполнительной власти или выдачи наказов своим депутатам в представительных органах власти, прямым волеизъявлением на референдумах, а также в ходе выборов должностных лиц и депутатов различных уровней и ветвей власти" [240, с. 170, 171]. При этом следует согласиться с С.О. Шохиним и в том, что гласность в работе органа ГФК "предъявляет особо высокие требования к качеству, объективности и достоверности подготавливаемых материалов" [240, с. 172].

⁹⁰ Заслуживает внимания мнение Л.Н. Овсянникова по поводу гласности ГФК. Так, этот автор отмечает следующее: "Практически

Следует отметить, что в целях соблюдения государственной и иной охраняемой законом тайны возникает необходимость защиты конфиденциальной информации. В то же время орган ГФК должен следить за тем, чтобы распространяемая через СМИ информация о контроле обеспечивала объективное освещение его работы и подчеркивало ее важность для общества.

При этом должны быть выработаны и в законодательном порядке закреплены процедуры обнародования результатов контроля (включая условия, процедуры санкционирования и т.д.). Необходимо также отметить, что обнародование результатов контроля будет способствовать формированию устойчивого мнения в обществе о его пользе и необходимости. Например, в странах Западной Европы бытует неписаное правило о том, что общественность является окончательным судьей контролера [51].

Принцип объективности

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 беспристрастны (особенно в плане представления материалов), обоснованны и подтверждены соответствующими данными, материалами, содержащими качественную информацию. При этом о качестве информации можно судить по следующим критериям [248]: необходимость, достаточность, истинность, своевременность, аналитичность, организованность.

Принцип ответственности

Данный принцип может быть рассмотрен как минимум в трех аспектах: а) ответственность контролеров, б) ответственность контролируемых, в) ответственность третьих лиц (включая принимающих решения, т.е. обладающих исполнительными полномочиями, государственных органов). Рассмотрим последовательно эти аспекты, в связи с предметом настоящего исследования.

Ответственность контролеров

Каждый субъект ГФК (орган ГФК, его работник) за ненадлежащее выполнение возложенных на него кон-

принцип гласности состоит в том, что результаты финансового контроля должны быть общедоступны. Доступность, если речь идет о государственных средствах, обеспечивается обычно двумя способами: представлением итоговых (годовых) и текущих отчетов контрольных органов органам, их образовавшим, и вообще органам государственной власти, а также публикацией результатов ревизий и проверок в открытой печати. <...> Контроль, осуществляемый келейно, "втихаря", теряет свои основные общественно значимые качества, превращается в сыск в худшем смысле этого слова, заведомо лишается значительной доли возможной эффективности, исключает содействие общества и граждан в финансовом контроле. <...> Реализация принципа гласности сопряжена с известными трудностями, вызывает споры и нарекания. Понятно, что некоторые результаты финансовых проверок не могут немедленно быть преданы гласности, если предстоит дальнейшее расследование причин нарушений силами правоохранительных органов, выявление виновных, наказание их судом. Существуют и другие обстоятельства, которые в определенных случаях ограничивают возможности гласности в интересах результативности финансового контроля" [142, с. 24].

трольных функций и задач должен нести ответственность (экономическую, административную и дисциплинарную). Ответственность должна быть формально установлена за выполнение каждой контрольной функции, ясно очерченной и формально закрепленной за конкретным субъектом. В противном случае субъект не будет в должной мере осуществлять контроль. Ответственность также способствует более обоснованным, практичным (выполнимым) и действительно необходимым и полезным рекомендациям по совершенствованию объектов контроля. Вообще говоря, ответственность государственных контролеров имеет первостепенное значение, так как от их работы, их выводов по большому счету зависит государственная экономическая безопасность и общественное благосостояние в целом.

Ответственность контролируемых

Должны быть установлены виновники выявленных ошибок и злоупотреблений в управлении государственными финансами и иной собственностью, они должны нести ответственность согласно степени тяжести (в отношении бюджетных последствий) и степени влияния допущенных ими незаконных или неадекватных действий для государственных финансов (в том числе наносящих государству непосредственный или опосредованный ущерб).

Ответственность третьих лиц

Третьи лица, включая органы государственной власти, обладающие правом принятия решений (и их исполнения) на основе представлений или предписаний органов ГФК, а также иные организации, вступающие в правоотношения с последними, должны нести ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей по отношению к органам ГФК (например, обязанность исполнять представления или предписания, обязанность предоставлять информацию и т.д.), что должно быть предусмотрено в нормативно-правовых актах. В настоящее же время наблюдается иная ситуация: исполнительная власть реагирует на представления и предписания Счетной палаты РФ крайне неудовлетворительным образом, допуская молчание, бездействие, волокиту (об этом говорится и в постановлении Государственной Думы "О реагировании органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации и правоохранительных органов Российской Федерации на факты нарушений, выявляемых Счетной палатой Российской Федерации" от 10 сентября 1997 г. № 1686-II ГД). Это же наблюдается и в отношении реализации результатов контроля, осуществленного иными контрольными органами. Иными словами, деятельность контрольных органов во многом осуществляется "вхолостую".

Принцип сбалансированности

Этот принцип неразрывно связан с предыдущим.

При распределении обязанностей между субъектами ГФК необходимо учитывать то, что каждая контрольная задача (функция) должна быть сбалансирована с определенным набором прав и возможностей (быть адекватной организационному, правовому, методическому, информационному и иному необходимому обеспечению контрольного мероприятия, в процессе которого эта задача выполняется).

Принцип системности

Данный принцип предполагает наличие именно системы органов ГФК. Но системообразующий элемент может быть и не один, т.е. система как таковая вовсе не означает некую единую иерархическую конструкцию подчиненности как цементирующего ее начала. Допускается относительная самостоятельность органов контроля, образуемых по линии ветвей власти.

Следует особо подчеркнуть тесную взаимосвязь всех вышеуказанных принципов.

2.4. Основные требования к организации государственного финансового контроля

Требование информационной обеспеченности

Для формирования и представления органам государственной власти и управления качественной контрольной информации органу ГФК (государственному контролеру) в свою очередь необходима качественная информация о реальном состоянии или действии контролируемого объекта (качественное информационное обеспечение системы ГФК). Степень необходимости информации должна определяться самим органом ГФК. Государственным контролерам должно формально предоставляться право доступа к любой необходимой для контроля информации независимо от стадии ее формирования или прохождения (в том числе к проектам документов, черновым и беловым схемам, первичным бухгалтерским документам, учетным регистрам, отчетам, организационно-распорядительной документации, документам по переписке или корреспонденции, справкам, расчетам и т.п.), право беспрепятственного доступа в любые помещения (в том числе на склады, в хранилища, производственные помещения и т.д.), право изъятия документов в случае необходимости, а также опечатывания объектов в установленном в законодательных актах порядке, право на проведение специальных расследований по фактам нарушений и т.д. В свою очередь, должностные лица проверяемых субъектов обязаны создавать все условия для нормальной работы контролеров, препятствование же деятельности последних в какой-либо форме должно повлечь за собой строгую ответственность. Государственный контролер также должен иметь право требовать у сотрудников проверяемых организаций письменных и устных объяснений по любым интересующим его вопросам, которые имеют отношение к его контрольной деятельности. Необходимо регламентировать порядок действий при получении информации у сотрудников проверяемых организаций, так как контрольные процедуры не должны отвлекать без необходимости, препятствовать или мешать должному исполнению этими сотрудниками своих непосредственных обязанностей и порядку деятельности проверяемой организации. Таким же образом государственным контролерам должно предоставляться право получать необходимую информацию от третьих лиц. Все эти вопросы соответственно должны быть закреплены в нормативно-правовом порядке⁹¹.

⁹¹ В связи с особой важностью этого требования хотелось бы также привести примеры из зарубежного опыта. Дело в том, что в плане затронутого вопроса (информационной обеспеченности контроля) во всех демократически развитых государствах контролеры наделены сравнительно широкими полномочиями, им доступны любые дела министерств как гражданских, так и военных, в том числе секретные фонды. Например, Главному бюджетно-контрольному управлению

В то же время законодательство, регулирующее ГФК, должно содержать нормы о персональной ответственности государственных контролеров за распространение секретной информации (в основном через средства массовой информации, при опубликовании отчетов и т.д.), разглашение государственной и коммерческой тайны.

Требование соответствия контролирующей и контролируемой систем

Степень сложности ГФК должна соответствовать степени сложности подконтрольной системы. Эффективно контролировать систему разнообразных и сложных объектов может только такая же сложная контрольная система. Естественно, необходимо, чтобы адекватность была достигнута в главном, в принципиальном, чтобы звенья ГФК могли гибко настраиваться на изменения соответствующих звеньев системы его объектов.

Требование постоянства и комплексности

Постоянное адекватное функционирование органов ГФК позволит вовремя предупреждать о возможности возникновения отклонений, а также своевременно их выявлять. В то же время, постоянный контроль одних и тех же объектов (организаций) будет осложнять их текущую деятельность и будет весьма затратным для казны⁹². Требование комплексности означает, что объекты различного типа для целостного представления об их состоянии (функционировании) должны быть охвачены комплексным контролем. Не будет полного и адекватного представления об объекте, если сосредоточить контроль только на относительно узком круге его вопросов. Иными словами, необходимо сочетание тематического и комплексного контроля. Требование комплексности подразумевает также необходимость охвата контролем всех основных объектов (в течение определенного отчетного периода).

Требование подконтрольности каждого субъекта ГФК

Выполнение контрольных функций каждого субъекта ГФК должно быть подконтрольно на предмет качества другому субъекту ГФК без какого бы то ни было дублирования. Например, качество работы органов ГФК исполнительной власти (в частности, контроль в рамках бюджетного процесса) должно проверяться Счетной палатой РФ, качество же работы последней - соответствующими парламентскими комитетами. Все органы ГФК должны соответствующим образом отчитываться

США (ГБКУ) подконтрольны все финансовые операции военного ведомства, ЦРУ, ФБР и т.д. [132]. Ревизорам же Счетной палаты Франции по требованию должны быть предоставлены любые документы по финансовым операциям, даже если они содержат секретные сведения, в том числе по вопросам государственной безопасности, национальной обороны, международных дел [79]. Но более всего показателен опыт швейцарских коллег. Так, Ведомству финансового контроля Швейцарии законом предоставлено право доступа к информации (включая личные дела) совершенно секретного характера. При этом особо оговаривается, что гарантированная в любом случае тайна почтовой и телеграфной переписки, а также ведомственный регламент не могут служить для государственных органов основанием для отказа в предоставлении финансовым контролерам подобных сведений [194].

⁹² Поэтому, как справедливо отмечает Л.Н. Овсянников, "чтобы обеспечить постоянство в государственном контроле, вопрос решается установлением периодичности ревизий и проверок для различных бюджетополучателей" [142, с. 21].

за свою деятельность (т.е. быть подотчетными на предмет качества выполнения своих функций).

Требование компетентности, добросовестности и честности государственных контролеров

Если персонал органов ГФК, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованный контроль не сможет быть эффективным.

Требование приемлемости (пригодности) методологии ГФК

Рациональность ставящихся перед органом ГФК контрольных целей и задач, целесообразное распределение контрольных функций, целесообразность программ контроля, а также применяемых методов.

Требование непрерывности развития и совершенствования

Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. Система ГФК должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее "настраивать" на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования государства, обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

Требование приоритетности

В первую очередь проверяются наиболее важные объекты. Как отмечалось в выступлениях участников I Конгресса Европейской организации высших контрольных органов (Мадрид, ноябрь 1990 г.), контрольному органу незачем стремиться охватывать контролем всю финансово-экономическую жизнь государства, но нужно подвергать контролю те объекты, где он мог бы проявить себя с наибольшей отдачей и максимально способствовать экономии государственных средств и денег налогоплательщиков [51]. Иными словами, абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкие расходы) не имеет смысла и будет только отвлекать силы от более важных задач. Но если высшее руководство ГФК считает, что какие-либо области имеют стратегическое значение, то в каждой такой области обязательно должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу "затраты-эффект"⁹³.

Требование исключения ненужных этапов, процедур в проведении контроля

Все мероприятия ГФК должны быть рациональны, затраты на их осуществление должны быть минимизированы.

Требование оптимальной централизации (или адекватности оргструктуры ГФК)

Динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы ГФК (каждого ее органа или их группы) обуславливается единством и оптимальным

⁹³ По нашему мнению, следует согласиться с Ю.Ю. Болдыревым, который отмечает, что полный и абсолютный контроль недостижим. В нем и нет необходимости, но только лишь в случае адекватности и неотвратимости санкций за нарушения, вскрываемые при выборочном контроле [150].

уровнем централизации ее оргструктуры (оргструктуры органа, группы органов).

Требование единичной ответственности (или четкого разграничения функций органов ГФК)

Каждая отдельная контрольная функция (область деятельности) должна быть закреплена только за одним органом ГФК или центром ответственности (ЦО)). Во избежание безответственности недопустимо закрепление отдельной функции за двумя или несколькими органами ГФК (исключая ситуацию, если эти органы образуют ЦО). Но закрепление нескольких контрольных функций за одним органом вполне допустимо. То же самое справедливо и в отношении структурных единиц в рамках самих контрольных органов.

Требование регламентации

Эффективность ГФК прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность. Когда нет готового решения и его приходится изобретать, что называется, "на ходу", велика вероятность ненужных шагов, ненужных затрат, а то и просто грубых ошибок. Без регламентации и применения типовых решений в той или иной типовой ситуации контрольная организация не сможет работать слаженно во всех ее звеньях. Кроме того, интуитивный способ решения срабатывает только при определенном масштабе контроля (контрольных мероприятий). С ростом этого масштаба, усложнением контроля ресурсов и возможностей контрольной организации может не хватить для решения всех возникающих проблем. Насколько деятельность подчинена четкому регламенту - настолько можно ожидать от нее успеха. Конечно, все предусмотреть невозможно, приходится принимать решения в условиях неопределенности, но там, где это возможно, необходимо формально установить правила, регулирующие порядок деятельности.

Требование взаимодействия и координации

Контроль необходимо осуществлять на основе четкого взаимодействия всех его органов. Необходима четкая координация их усилий для решения задач ГФК.

Требование своевременного сообщения об отклонениях

Информация об отклонениях должна быть представлена лицам, уполномоченным принимать решения по соответствующим отклонениям, в максимально короткие сроки. Если сообщение запаздывает, то нежелательные последствия отклонений усугубляются, кроме того, объект переходит уже в другое состояние (действии), что лишает смысла сам проведенный контроль. При предварительном контроле несвоевременное сообщение о возможности возникновения отклонений также лишает смысла проведенный контроль. Предварительный контроль в России давно и в большей части безуспешно пытались внедрить реформаторы прошлого.

Требование конфиденциальности планов контроля

Планы ГФК, решения о назначении контроля не должны стать преждевременно известны контролируемым или преданы гласности во избежание подтасо-

вок фактов или других негативных действий с их стороны. Но в процессе самого контроля в целях установления тесного контакта с работниками ревизируемого предприятия и вскрытия с их помощью нарушений целесообразно их информировать о проводимых мероприятиях (например, вывешивать соответствующие объявления).

Требование обеспечения сочетания разной компетенции субъектов контроля в рамках бюджетного процесса и обеспечения единства их интересов в достижении конечной цели контроля

Необходимо "дробить" компетенцию органов ГФК исполнительной, законодательной и судебной властей, создавая такие условия, при которых исключалась бы возможность их взаимного согласия и заинтересованности в необъективном контроле в ущерб финансовым интересам государства. В то же время правовые нормы должны обеспечивать единство интересов органов ГФК разных ветвей власти в достижении финансового (и не только) благополучия государства и его граждан.

Требование экономической эффективности

Так как систему организуют с учетом отдачи от ее функционирования, или, иными словами, затраты на создание и функционирование системы определенной степени сложности не должны превышать ожидаемых (предполагаемых) убытков от отсутствия соответствующей системы, то система ГФК должна отвечать требованиям экономической эффективности (хотя и имеющему достаточно условную интерпретацию): расходы на нее не должны превышать ожидаемых (предполагаемых) убытков в результате отсутствия контрольных мероприятий (т.е. не должны превышать дополнительно привлеченных в бюджет средств в результате контроля).

Данное требование, кроме всего прочего, предполагает и необходимость оптимизации оргструктуры ГФК, т.е. выявления и упразднения ненужных звеньев, оптимального сочетания централизации и децентрализации управления в структуре органов.

Вместе с тем, как показано ниже, такой показатель, как отношение конечного результата (полезного эффекта) к затратам на его получение, не может быть подсчитан с достаточной степенью точности и поэтому не может в полной мере служить критерием эффективности.

В логическом смысле совокупность указанных выше принципов и требований и является основанием функционирования системы ГФК.

2.5. Оценка эффективности государственного финансового контроля

Весьма важный вопрос в теории и практике ГФК - критерии его эффективности. Оценка эффективности дает возможность рассматривать качественную определенность как отдельных мероприятий ГФК, так и отдельных органов ГФК в их системе, позволяет установить их качественное различие.

Таблица 12

АНАЛИЗ И ОЦЕНКА деятельности Счетной палаты Рязанской области за _____ год⁹⁴

⁹⁴ Источник: материалы Счетной палаты Рязанской области.

№ п/п	Показатели	Ед. из-мерен.	г.	
			План	Факт
1	2	3	4	5
I. Результаты деятельности направления				
1.	Проведено ревизий и проверок	един.		
	Охвачено объектов	един.		
	в том числе в бюджетных организациях	един.		
2.	Составлено аналитических записок	един.		
3.	Выявлено нарушений, всего:	тыс. руб.		
	в том числе: недополучено доходов в областной бюджет	тыс. руб.		
	имущество, подлежащее восстановлению в областной бюджет	тыс. руб.		
	нецелевое использование и отвлечение средств	тыс. руб.		
	незаконные расходы	тыс. руб.		
	неэффективные, нерациональные расходы	тыс. руб.		
	упущенная выгода	тыс. руб.		
	недостачи	тыс. руб.		
4.	Начислено штрафных санкций	тыс. руб.		
5.	Принятые меры			
	направлена информация	един.		
	направлены представления	един.		
	направлены предписания	един.		
II. Эффективность проводимых контрольных мероприятий				
1.	Получено писем об устранении выявленных недостатков	един.		
2.	Предъявлено к восстановлению и уменьшению финансирования	тыс. руб.		
3.	Восстановлено средств, всего:	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
	в том числе имущество, подлежащее восстановлению в областной бюджет	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
	нецелевое использование и отвлечение средств	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
	незаконные расходы	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
	недостачи	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
	Приостановлено финансирование	тыс. руб.		
	% от предъявленного	%		
4.	Уплачено штрафов	тыс. руб.		
III. Экспертиза законопроектов и заключения				
1.	Подготовлено заключений на законопроекты и отчеты об исполнении областного бюджета и внебюджетных фондов	един.		
2.	Внесено предложений и поправок	един.		
3.	Учтено предложений и поправок	един.		

Причем, на наш взгляд, эффективность ГФК можно оценивать лишь относительно деятельности его специально созданных органов (в том числе структурных единиц этих органов или, наоборот, групп органов), а не в целом (проблематично оценить деятельность всех субъектов ГФК, в число которых, по определению, входят также и руководители всех государственных организаций, в силу своего положения обязанные осуществлять контроль).

В отдельных органах ГФК имеются собственные взгляды на эффективность контрольной деятельности. При этом зачастую эффективность деятельности отождествляется с масштабами выявленных нарушений, объемами

восстановленных средств и примененными к нарушителям санкциями. В качестве такого примера в табл. 10 приведен, на наш взгляд, достаточно упрощенный подход Счетной палаты Рязанской области к оценке эффективности своей деятельности. Но также следует отметить, что до сих пор не выработано единого и общепризнанного подхода к оценке эффективности ГФК.

Проблему оценки эффективности контроля пытались и пытаются решить многие специалисты. Стоит отметить, что они по-разному подходят к проблеме оценки эффективности. Проанализируем наиболее распространенные точки зрения известных специалистов ГФК.

Например, С.О. Шохин полагает, что эффективность контроля определяется отношением его результатов к затратам на его проведение [242, с. 8]. Следовательно, для повышения эффективности необходимо снижение затрат. Однако, как показывает опыт, снижение затрат не всегда приводит к повышению эффективности.

Поэтому необходимо регулирование затрат в некоторых пределах, при которых будет сохраняться определенная оперативность и качество контроля. В то же время необходимо достаточно точно оценить результат контроля. В связи с этим С.О. Шохин отмечает следующее: «Результат контрольной деятельности (**P**) определяется достижением цели контроля, нахождением и оценкой некоторого фактического состояния объекта контроля (**Ф**). В то же время эта оценка фактического состояния **Ф** - вследствие необъективности оценки - может отличаться от истинного фактического состояния **Ф_и**. В этом смысле результат контрольной деятельности **P** определяется близостью между **Ф** и **Ф_и**. Чем ближе по значению **Ф** к **Ф_и**, тем объективнее результат **P**» [242, с. 10], и наоборот.

Все это, конечно, логично. Но, с нашей точки зрения, данное предложение слишком усложняет оценку контроля (чисто практически). В самом деле, чтобы оценить то, насколько объективен результат (**P**), а точнее, насколько объективна первичная оценка, необходимо провести вторичное контрольное мероприятие (действие), причем объективность вторичной оценки также весьма спорна. В принципе возможно бесконечное множество последующих оценок, что превращает контроль в самоцель и лишает его смысла.

Из факторов, влияющих на эффективность контроля, С.О. Шохин выделяет следующие: 1) субъекты контроля или специалисты, осуществляющие контроль; 2) объект и предмет контроля; 3) методика контроля. При этом С.О. Шохин отмечает: «...наиболее существенными факторами повышения эффективности контроля являются:

- квалификация специалистов, осуществляющих контроль (кадровое обеспечение контроля);
- полнота и достоверность исходных данных об объекте контроля, на основе которых осуществляется контроль (информационное обеспечение контроля);
- объективность, качество, оперативность и комплексность контроля, которые обеспечиваются совершенством используемых методов контроля (научно-методическое обеспечение). Интегрирующим фактором является нормативно-правовое обеспечение контроля, которое дает правовую гарантию выполнения контрольных функций.

Исходя из содержания перечисленных факторов, эффективность контрольной деятельности может быть определена на основе ресурсно-потенциального подхода, т.е. по уровню использования потенциала контролируемых органов. Потенциал контролирующего органа, как и любой организации, состоит из нескольких компонентов, определяющих различные стороны производи-

тельных сил: профессионально-квалификационного (люди); технико-технологического (средства сбора и переработки информации); научно-методического (методики контроля) и нормативно-правового (нормативные акты, обеспечивающие деятельность органа)" [242, с. 11,12]. В то же время С.О. Шохин полагает, что оценивать эффективность органов контроля соотношением средств, возвращенных в бюджет в виде санкций и штрафов, и затрат на контроль неверно, так как количество нарушений может быть мерилом негативных явлений в процессе управления бюджетными ресурсами, но не мерилом контроля (также ни увеличение размеров штрафов, ни их уменьшение не показывают рост эффективности деятельности контрольных органов) [242, с. 13]. Но отношение суммы возмещенного государству ущерба и затрат на контроль, с нашей точки зрения, может служить критерием эффективности (хотя и достаточно условно). Сходные оценки имеют место и за рубежом⁹⁵. С.О. Шохин предлагает измерять эффективность деятельности контрольных органов (на примере Контрольно-счетной палаты) путем анализа эффективности каждого осуществленного контрольного мероприятия (отношением результата и затрат). При этом для сравнения устанавливается некоторый норматив на однородные группы контрольных мероприятий. Этот норматив должен учитывать степень достижения цели и рациональность соответствующих затрат. Для оценки же эффективности множества контрольных мероприятий за некоторый отчетный период времени определяется удельный вес эффективных и неэффективных мероприятий в общем количестве мероприятий и сравнивается с заранее определенным допустимым значением [242, с. 19]. Также С.О. Шохин отмечает, что эффективность деятельности Контрольно-счетной палаты может быть измерена фактической экономией за год средств, полученных в результате реализации ее предписаний. Кроме того, С.О. Шохин предлагает использовать следующие косвенные критерии и показатели оценки аспектов эффективности деятельности контрольно-счетных палат: а) уровень полноты исполнения функций органами контрольно-счетных палат, б) уровень автоматизации контрольных функций, в) уровень своевременности и полноты перечисления бюджетных средств, г) уровень нецелевых расходов за некоторый отчетный период. При этом С.О. Шохин отмечает, "что по всем упомянутым критериям оценку и анализ эффективности работы контрольно-счетных палат следует производить в динамике, отслеживать тенденции к улучшению или ухудшению использования бюджетных средств в зависимости от количественных и качественных показателей проводимых контрольных мероприятий" [242, с. 25]. В принципе вышеуказанные положения в целом не лишены оснований. Но, по нашему мнению, некоторые из вышеуказанных показателей, а точнее, отдельные из предложенных косвенных критериев в большинстве случаев зависят непосредственно от деятельности объектов контроля, а не от органов, их контролирующих⁹⁶.

⁹⁵ Подробнее см., например, Алексеев И. Рыночная экономика и контроль (из зарубежного опыта) // Контроллинг. - 1991. - № 1. и др.

⁹⁶ Весьма интересная точка зрения на оценку эффективности государственного контроля представлена в другой научной работе С.О. Шохина, где он отмечает следующее: "По сути абсолютная эффективность государственного финансового контроля измеряется соотношением транзакционных издержек на осуществление государственного финансового контроля и суммой выявленных и доказанных финансовых потерь государства в виде чрезмерных транзакционных

Рассмотрим предложения по оценке эффективности контроля, выдвинутые Ю. Игнатовым [80]. Так, этот автор придерживается мнения, что "именно в увеличении конечных результатов за счет улучшения организационных связей и рационального использования имеющихся ресурсов находит свое количественное выражение эффективность государственного управления в целом и эффективность государственного контроля в частности. Отсюда следует, что показатели эффективности контрольной деятельности должны учитывать не только величину получаемых конечных результатов, но и величину имеющихся государственных ресурсов, а также уровень их использования" [80, с. 26]. На основе этого Ю. Игнатов выделяет следующие показатели эффективности государственного контроля: конечные результаты деятельности объектов контроля, а также их динамика; объемы ресурсов, которыми располагают объекты контроля и уровень их использования; рост конечных результатов за счет улучшения использования имеющихся у контролируемых объектов ресурсов. В связи с этим Ю. Игнатов обобщает: "Сравнение данных показателей до и после осуществления контрольных мероприятий позволяет понять, в какой мере удалось приблизить существующее состояние контролируемого объекта к желаемому, необходимому" [80, с. 26].

С Ю. Игнатовым согласиться трудно, так как по сути он предлагает оценивать контроль на основе показателей его объекта, не имеющих к нему никакого отношения. Предложения этого автора скорее подходят для оценки консультационной деятельности или, по крайней мере, для оценки эффективности предложений и рекомендаций по совершенствованию деятельности объекта контроля, данных органами контроля на основании его результатов.

Оригинальный подход к оценке эффективности ГФК предлагают В.А. Жуков и С.П. Опеньшев [74]. Так, эти авторы предлагают разграничивать народнохозяйственную эффективность и эффективность работы органа финансового контроля. Народнохозяйственная эффективность, по мнению авторов - это сумма эффектов, полученных от проведения финансового контроля, которые можно классифицировать следующим образом:

- социальный эффект (по итогам контрольных мероприятий применяются меры к лицам, допустившим нарушения финансового законодательства, что влечет за собой доверие общества к государственной власти, повышается ее профессионализм и т.д.);
- организационный эффект (по итогам контрольных мероприятий предлагаются и реализуются меры по улучшению структуры государственной власти);
- экономический эффект (в результате контроля возвращаются неправомерно использованные средства, улучшается деятельность государственных органов в части экономии при

издержек при осуществлении перераспределительных отношений. Уровень транзакционных издержек во многом зависит от качества бюджетной росписи. Одно дело, когда маршруты бюджетных потоков заранее предопределены, а их ритмичность оптимизирована, и совсем другое дело, когда бюджетные потоки на своем пути к конечным потребителям бюджетных средств много раз меняют направления движения. Нет сомнений, что извилистый путь бюджетных потоков - это отражение интересов многих участников бюджетного процесса. В таких условиях поиск компромисса при определении приемлемого для данных условий "расписания" движения бюджетных потоков становится доминантой в работе органов независимого государственного финансового контроля" [240, с. 31]. Стоит отметить, что С.О. Шохин здесь затронул одну из важнейших проблем предварительного контроля.

использовании государственных средств, повышения эффективности их использования) [74, с. 319].

В.А. Жуков и С.П. Опенышев предлагают определять экономическую эффективность работы органа финансового контроля по формуле как отношение суммы денежных выражений социального, организационного и экономического эффектов (см. выше) к затратам на содержание органа финансового контроля. Эффективность работы органа финансового контроля зависит, в первую очередь, от работы его структурных подразделений и инспекторов. В этой связи В.А. Жуков и С.П. Опенышев предлагают рассчитывать ряд коэффициентов [74, с. 320].

Проанализируем точку зрения на проблему эффективности контроля известного специалиста в области ГФК И.А. Белобжецкий [38]. Так, И.А. Белобжецкий считает, что при оценке эффективности финансового контроля речь может идти только о системе показателей, а оценка деятельности контрольных органов, данная на основе предпочтения того или другого показателя, будет односторонней, а следовательно, ненаучной. К системе же показателей И.А. Белобжецкий относит: а) абсолютные размеры выявленных в результате контроля недостач, незаконных расходов и хищений товарно-материальных ценностей и денежных средств, б) уровень возмещения причиненного государству материального ущерба в абсолютных суммах и в процентах к общей величине выявленных незаконных расходов, недостач и хищений [38, с. 90]. Но следует добавить, что недостачи, незаконные расходы и хищения далеко не ограничивают перечень возможных отклонений, которые могут быть оценены в стоимостном выражении. К ним можно добавить также недополученную в результате ошибок (или иных отклонений) в управлении государственными средствами прибыль (в том числе на предприятиях негосударственного сектора), а также ущерб, полученный от: невозврата или несвоевременного возврата бюджетных средств, выделенных на возвратной основе, невыплаты установленных за пользование ими процентов, неиспользования имеющихся резервов снижения себестоимости, неперечисления в бюджет средств, полученных в результате приватизации, управления госимуществом, заниженной оценки при приватизации, искажения финансовых результатов и ошибок в ведении бухгалтерского учета, иных многочисленных нарушений. По нашему мнению, вышеупомянутый показатель возмещения может быть принят в качестве критерия эффективности контроля с большой долей условности. В самом деле, данный показатель хотя и зависит, как пишет И.А. Белобжецкий, от "объективности, доказательности и качества ревизионных материалов, настойчивости, принципиальности и целеустремленности контрольно-ревизионного аппарата" [38, с. 90], но, по нашему мнению, сами отклонения от тех или иных параметров объектов контроля могут быть настолько очевидными, что их выявление не составит особого труда, т.е. для этого и не потребуются высокой квалификации контролеров (следовательно, в таких случаях количество выявленных отклонений не может являться точным критерием высокой квалификации контролеров). Также далеко не все контрольные органы занимаются непосредственно процедурами возмещения ущерба и наложения санкций. Бывает и такая ситуация: решение о возмещении ущерба и наложении санкций (т.е. о принятии мер к взысканию с нарушителей, например, незаконно израсходованных средств) попросту "тормозится" какой-либо

инстанцией или даже не выносится по чисто субъективным основаниям. С другой стороны, И.А. Белобжецкий справедливо признает, что трудно согласиться с точкой зрения некоторых экономистов, пытающихся абсолютизировать (т.е. придать значение единственного критерия эффективности контроля) показатель уровня возмещения нанесенного государству ущерба, так как такой неотъемлемый элемент деятельности органов контроля, как "профилактика нарушений", трудно, а иногда и вовсе не поддается количественному измерению. Поэтому, с нашей точки зрения, И.А. Белобжецкий абсолютно прав в том, что на столь специфическую область управленческой деятельности, какой является финансово-хозяйственный контроль, нельзя распространить такой общепринятый критерий определения экономической эффективности, как отношение конечного результата (полезного эффекта) к затратам на его получение [38, с. 91]. Хотя, судя по опубликованным отчетам той же Счетной палаты РФ, в результате принятых по итогам проверок мер государству возвращаются суммы, в значительной степени превышающие затраты на ее содержание. Но если бы было можно оценить, пусть даже условно, общий эффект от ее деятельности, включая профилактические меры, то эти цифры были бы еще более впечатляющими (например, так называемый "превентивный контроль" может сохранить суммы, значительно превышающие выявленные в результате последующих проверок, так как весь ущерб здесь выражен не только и не столько в непосредственно подсчитанных суммах потенциального убытка, но и затрагивает многочисленные смежные области хозяйствования, влияние на которые также весьма значительно и не всегда поддается точному измерению).

Как видно, оценка ГФК - вопрос достаточно сложный, и любое предложение вызовет неоднозначную реакцию. По нашему мнению, по крайней мере два показателя (и именно в совокупности, т.е. в системе) четко могут свидетельствовать об эффективности ГФК:

- прямой эффект, т.е. сумма возмещенных государству средств минус затраты на контроль (но это, как отмечалось выше, достаточно условная оценка)⁹⁷;
- упреждение (в результате аналитических исследований, проверок, ревизий, экспертных оценок и т.п.) ненужных расходов и других недостатков (в стоимостном измерении) в управлении государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Кроме того, об эффективности ГФК можно судить и на основании принятых по его результатам решений, например: принятие нормативно-правовых актов, проведение мероприятий по совершенствованию тех или иных процедур управления государственными финансовыми потоками и т.д.

Очевидно, что на эффективность контроля влияет множество факторов. Контроль будет более эффективным при его системной и комплексной *стандартизации*

⁹⁷ Данный показатель в целях более детальной оценки эффективности того или иного органа ГФК можно несколько видоизменить. Например, определить сумму возмещенных государству средств в расчете на одного контролера и т.д. Так, в 2000 г. по материалам проведенных контрольно-ревизионным аппаратом Минфина России проверок и ревизий обеспечено возмещение государству в расчете на одного контролера-ревизора более 340 тыс. рублей, при затратах на содержание каждого контролера-ревизора чуть более 70 тыс. рублей в год, т.е. в пять раз больше (подробнее см.: Крикунов А.В. Мера ответственности// Президентский контроль.-2001.-№5.-С. 3-8).

(естественно, при условии соблюдения установленных стандартов⁹⁸).

В то же время следует признать, что эффективность контроля зависит и от *прав, полномочий, компетенции контрольного органа, а также от его возможности принимать меры воздействия* к нарушителям финансовой дисциплины. Например, Счетная палата РФ, будучи по идее высшим органом ГФК, осуществляющим “внешний” контроль за исполнением государственного бюджета, в то же время лишена реальной возможности принятия должных мер по своевременному и полному устранению выявленных и надлежащим образом зафиксированных нарушений бюджетного процесса, а также наказания виновных лиц “собственным процессуально-правовым механизмом” (реализации собственных решений), что, безусловно, не способствует возмещению ущерба, причиненного казне⁹⁹.

Предложенную выше систему критериев эффективности ГФК мы считаем целесообразным дополнить косвенными показателями: а) уровень качества исполнения органами ГФК своих функций, б) соблюдение профессиональных стандартов и кодекса этики, а также важными качественными показателями, характеризующими, насколько деятельность органов ГФК способствовала:

- оптимизации функционирования конкретных организаций - объектов ГФК;
- переменам в сторону улучшения в динамике социально-экономического развития регионов и отраслей, в стиле работы и механизмах управления органов государственной власти;
- достижению понимания руководством страны всей важности ГФК (особенно на современном этапе) и принятию соответствующих мер по повышению статуса его органов.

Последний аспект, кроме всего прочего, требует еще и определенно активной гражданской позиции как от работников ГФК, так и от ученых -специалистов контроля в проведении в жизнь своих соответствующих наработок. Следует отметить, что эффективность ГФК обеспечивается соблюдением принципов ГФК и требований к его организации. Например, эффективность системы органов ГФК в целом достигается, если верно определены их функции, четко разграничены полномочия, функционирует система координации их деятельности, установлены процедуры взаимодействия, а также основания и виды ответственности.

Дальнейшее исследование, согласно вышеописанному системному подходу, предполагает разработку практических вопросов системы ГФК России. Начнем же, в частности, с вопросов ее реформирования и развития.

⁹⁸ Подробнее об этом см.: 5.2. “Профессиональные стандарты и кодекс этики настоящего исследования”.

⁹⁹ В то же время Н.Д. Погосян полагает, что проблема эффективности конкретных контрольных мероприятий “всегда рассматривалась с двух параллельно существующих позиций: во-первых, с точки зрения ее предупредительно-воспитательного воздействия, а во-вторых, под углом зрения конкретной величины сумм (финансовых средств), возвращенных в государственную казну, против фактического ущерба, причиненного государству” [159, с. 230]. Причем факторы, влияющие на эффективность результатов работы, например Счетной палаты РФ по осуществленным контрольно-ревизионным мероприятиям, по мнению Н.Д. Погосяна, должны подразделяться на две условные группы: законодательные и административно-психологические. Последнюю группу факторов можно, в свою очередь, дифференцировать по субъектному составу, а именно: факторы, связанные с “поведением” федеральных структур исполнительной власти, и факторы, связанные с деятельностью непосредственных адресатов федеральных бюджетных средств [159, с. 231].

Литература

1. Конституция Российской Федерации с комментариями для изучения и понимания.- М.: ИНФРА-М, 2001.-128 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. С постатейным приложением материалов практики Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ.- М.: Издательство НОРМА, 2001.- 1088 с.
3. Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998г. № 145-ФЗ // Российская газета.-1998.- 12 августа (в ред. от 08 августа 2001г. // СПС “ГАРАНТ”).
4. Налоговый кодекс РФ. Ч.I. от 31 июля 1998г. № 146-ФЗ // СЗ РФ.-1998.-№ 31.- Ст. 3824. (в ред. от 24 марта 2001г. // СПС “ГАРАНТ”), Ч.II. от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ // СЗ РФ.-2000.-№ 32.- Ст. 3340. (в ред. от 07 августа 2001г. // СПС “ГАРАНТ”).
5. Таможенный кодекс РФ от 18 июня 1993г. № 5221-1 // Ведомости СНД и ВС РФ.- 1993.- № 31.- Ст. 1224. (в ред. от 10 февраля 1999г. с изм. от 06 июля 2001г.// СПС “ГАРАНТ”).
6. “Об аудиторской деятельности”. Закон РФ от 07.08.01г. № 119-ФЗ // Финансовая газета.-2001.-№ 34.-С.1-4.
7. “О бухгалтерском учете”. Закон РФ от 21.11.96г. № 129-ФЗ// Финансовая газета.-1996.-№ 49. (в ред. от 23 июля 1998г. // СПС “ГАРАНТ”).
- 8.“О валютном регулировании и валютном контроле”. Закон РФ от 9 октября 1992г. № 3615-1 // Российская газета.-1992.- 4 ноября (в ред. от 8 августа 2001г. // СПС “ГАРАНТ”).
9. “О Правительстве Российской Федерации”. Закон РФ от 17 декабря 1997 г. № 2-ФЗ // СЗ РФ.- 1997.-№ 51.-Ст. 5712. (в ред. от 22 декабря 1997г. // СПС “ГАРАНТ”).
10. “О Счетной палате Российской Федерации”. Закон РФ от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ // СЗ РФ.-1995.-№ 3.- Ст. 167.
11. “О прокуратуре РФ”. Закон РФ от 17 января 1992г. №2202-1 // СЗ РФ.- 1995.- № 18.- Ст. 4472. (в ред. от 2 января 2000г. // СПС “ГАРАНТ”).
12. “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России). Закон РФ от 2 декабря 1990 г. № 394-1 // СЗ РФ.- 1995.- № 18.- Ст. 1593. (в ред. от 08 июля 1999г. // СПС “ГАРАНТ”).
13. “О Главном контрольном управлении Президента Российской Федерации”. Указ Президента РФ от 16 марта 1996 г. № 383 // Президентский контроль.-1996.-№ 3.
14. “Об аудиторских проверках федеральных государственных унитарных предприятий”. Постановление Правительства РФ от 29 января 2000 г. № 81 // СЗ РФ.-2000.-№ 6.-Ст. 763.
15. “Об усилении контроля за деятельностью федеральных государственных унитарных предприятий и управлением находящимися в федеральной собственности акциями открытых акционерных обществ”. Постановление Правительства РФ от 3 февраля 2000 г. № 104 // СЗ РФ.-2000.-№ 6.- Ст. 777.
16. “О Департаменте государственного финансового контроля и аудита Министерства финансов Российской Федерации”. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 276 // Государственный финансовый контроль: принципы организации, программы и порядок проведения. Сборник.-М.: Финансовая газета, 2000.- С. 18.
17. “О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации”. Постановление Правительства РФ от 6 августа 1998 г. № 888// СЗ РФ.-2000.- № 6.- Ст. 777.
18. “О федеральном казначействе Российской Федерации”. Постановление Правительства РФ от 27 августа 1993 г. № 864 // Российские вести.-1993.- 7 сентября (в ред. от 28 января 1997г.// СПС “ГАРАНТ”).
19. Адамс Р. Основы аудита.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.
20. Административное право: Учебник/ Под ред. Ю.М. Козлова, Л.П. Попова.- М.: Юристъ, 1999. - 728 с.
21. Аюдис И.А. Финансовый аспект управления рентабельностью и ассортиментом: Монография.-М.: Финансы и статистика, 1985.- 135 с.
22. Алексеев И. Рыночная экономика и контроль (из зарубежного опыта) // Контроллинг. - 1991. - № 1. -С.70-75
23. Алешин С.М., Нефедов В.П. Анализ исполнения смет расходов, контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: Учеб. пособие. - Тбилиси: ТГУ, 1990. - 222 с.

24. Алпатов Ю.Ф. Повышение эффективности контрольной работы - важная задача налоговых органов// Налоговый вестник. - 1997. - № 5.-С. 3-8.
25. Андреев А. Никольский Д. Уроки прошлого // Президентский контроль. - 1999. - № 11. - С. 50.
26. Андреев В.Д. Использование экономического анализа в ревизионной работе. - М.: Моск. кооп. ин-т, 1985. - 67 с.
27. Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР. - Казань: Изд. Казан. ун-та, 1974. - 197 с.
28. Андрухович А. Реформы Петра Великого // Президентский контроль. - 1997. - № 6. -С. 60-64.
29. Анисимов А. Финансовый контроль в капиталистических странах. - М.: Финансы, 1966. - 99 с.
30. Аренс Э., Лоббек Дж. К. Аудит.-М.:Финансы и статистика, 1995. -560 с.
31. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейми, М. Б. Хирш.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
32. Аудиторские стандарты ИНТОСАИ для госконтроля // Контроллинг. - 1991. - № 3. -С. 70-95.
33. Бабаев Ю.А., Гаджиев Н.Г. Контроль и ревизия в условиях аренды.- М.: Финансы и статистика, 1989. - 144 с.
34. Баканов М.И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа.- М.:Финансы и статистика, 1993. - 288 с.
35. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. и др. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 528 с.
36. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности. - М.: Финансы и статистика, 1987. - 293 с.
37. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой.- М.: Финансы, 1979. - 160 с.
38. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм.- М.: Финансы и статистика, 1989. - 255 с.
39. Белуха Н.Т. Контроль и ревизия в отраслях народного хозяйства. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 368 с.
40. Белявский Ф. Исторический очерк Государственного контроля в России. - М.: Народ. Комис. Гос. контроля, 1919. - 61 с.
41. Бюджетная система Российской Федерации: Учебник/ М.В. Романовский и др.; Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской.-М.: Юрайт, 1999. - 621 с.
42. Вальтер Н. Государственный контроль// Контроллинг. -1991.- № 1. - С.42-48.
43. Ван Хорн Дж. К. Основы управления финансами.- М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
44. Венедиктова В.Н. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах. - М.: Институт новой экономики, 1995. - 176 с.
45. Верховные контрольные органы и управленческий контроль в правительственной администрации: материалы международного семинара ИНТОСАИ, Голавице, 25-27 марта 1996г.- Варшава: Издание Верховной Контрольной Палаты Республики Польша, 1996. - 253 с.
46. Видяпин В.И., Барсукова И.В. Основы теории ревизии: Лекция/ Моск. ин-т народного хозяйства им. Г.В. Плеханова. - М.: МИНХ, 1989. - 46 с.
47. Видяпин В.И., Барсукова И.В. Теория финансово-хозяйственного контроля. - М.: МИНХ, 1988. - 46 с.
48. Владимиров В. Объединяющая вертикаль // Президентский контроль. - 1994. - № 5. - С. 16-17.
49. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР.-М.: Юридическая литература, 1973. - 134 с.
50. Волчихин В.Г. Государственный контроль в Японии // Контроллинг. - 1991. - № 2. - С. 70-78.
51. Волчихин В.Г. Европейская организация высших контрольных органов (ЕВРОСАИ) // Контроллинг. - 1991. - № 4. - С. 40-45.
52. Волчихин В.Г., Швец И.А. Высший орган финансово-экономического контроля (комментарий)// Контроллинг. - 1991. - № 4. - С.11-25.
53. Гаджиев Н. Г. Современный контроль и бухгалтерская экспертиза в России: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. - СПб., 1995. - 33 с.
54. Гиляровская Л.Т., Кеворкова Ж.А. Аудит финансовых результатов: Методология и методика.-Воронеж: Воронеж. ун-т, 1997. - 162 с.
55. Гиляровская Л.Т., Ендовицкий Д.А. Финансово-инвестиционный анализ и аудит коммерческих организаций.- Воронеж: Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 1997. - 333 с.
56. Госконтроль в Швеции// Контроллинг. -1994. -№ 1. - С. 45-81.
57. Государственное право Российской Федерации// Под ред. О.Е. Кутафина. - М.: Юридическая литература, 1996. - 420 с.
58. Государственный финансовый контроль за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета на научные исследования: Практическое пособие/ В.А. Превезенцев, Э.Н. Яковлев, И.Н. Давыдова; Под общ. ред. П.В. Черноморда.-СПб.: Изд-во С-Пб. гос. ун-та экономики и финансов, 1999.- 123 с.
59. Государственный финансовый контроль на защите финансовых прав граждан// Финансы.-2000.-№10. -С. 3-7.
60. Грачева Е.Ю. Правовые основы государственного финансового контроля.-М.: Юриспруденция, 2000. - 191 с.
61. Грачева Е.Ю. Финансовое право: схемы, комментарии. Учеб. пособие - М.: Новый Юрист, 1998. - 76 с.
62. Гутцайт Е.М., Островский О.М., Ремизов Н.А. Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование.-М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - 382 с.
63. Гутцайт Е.М., Островский О.М. Разработка отечественных аудиторских стандартов: промежуточные итоги и перспективы// Аудиторские ведомости-1998.- № 9. - С. 3-12.
64. Дадашев А.З., Черник Д.Г. Финансовая система России. Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 247 с.
65. Данилевский Ю.А. Аудит промышленных акционерных обществ.- М.: АО "Финстатинформ", 1995. - 77 с.
66. Данилевский Ю.А. Проблемы государственного финансового контроля и аудита в условиях перехода к рыночной экономике: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. - М., 1993. - 36 с.
67. Данилевский Ю.А. Проблемы становления государственного финансового контроля// Бухгалтерский учет. - 1996. - № 3. -С. 3-6.
68. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в СССР и пути его совершенствования.- М.: Финансы и статистика, 1989.
69. Данилевский Ю.А., Белобжецкий И.А., Радостовец В.К., Иткин Ю.М. Финансовый контроль и аудит: проблемы становления// Бухгалтерский учет. - 1998. -№ 12. -С. 4-7.
70. Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 132 с.
71. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. - 544 с.
72. Додонов А.А. Нам нужны свои, российские стандарты// Контроллинг.-1995.-№1.
73. Ефимова Н.П. Государственный финансовый контроль в реализации федеральных целевых социальных программ.-М.: Медицина, 2000. - 174 с.
74. Жуков В.А., Опеньшев С.П. Государственный финансовый контроль.- М., 1999. - 385 с.
75. Журко В.Ф. Комплексная система ведомственного контроля. М.: Финансы и статистика, 1985. - 255 с.
76. Заварихин Н.М. Отраслевой экономический анализ. - М.: Финансы и статистика, 1987. - 173 с.
77. Захаров В. Еще раз о главном // Президентский контроль. - 1997. - № 6. -С. 3-8.
78. Золотарев Н.А. Из истории Государственного контроля// Контроллинг. - 1994. - № 2. - С. 26-33.
79. Иванов В. Высший контрольный орган Франции- Суд счетов // Контроллинг. - 1991. - № 3. - С. 35-38.
80. Игнатов Ю. Основы взаимодействия// Президентский контроль. -1999. - № 9. -С. 23-26
81. Использование бюджетных средств. Сборник.-М.: "Экар", 2000. - 127 с.
82. Иткин Ю.М. Контроль и рынок//Бухгалтерский учет.-1992.-№ 4.-С. 12-13.

83. Иткин Ю.М. Организация финансового контроля в переходный период к рыночной экономике. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 160 с.
84. Кабачинов В.В. КРУ- с правами государственного финансового контроля// Президентский контроль. - 1998. - № 7. - С. 11-12.
85. Карауш М.И. Ревизия в отраслях народного хозяйства. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 272 с.
86. Кирьянова З.В. Методологические и организационные основы первичного учета. - М.: Финансы и статистика, 1981. 142 с.
87. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 254 с.
88. Клейникова В.Г. Анализ финансового состояния по данным бухгалтерского баланса // Консультант бухгалтера. - 1997. - № 4. -С. 3-18.
89. Ключков В.В. Требования законности: понятие, виды, генезис// Конституционная законность и прокурорский надзор: Сб. статей. - М.: Издание НИИ Генеральной прокуратуры Российской Федерации, 1997.
90. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 512 с.
91. Колбин Г., Шелюто Ф. Высшие контрольные органы Канады // Контроллинг. - 1991. - № 4. -С. 53-65.
92. Компетентность, требовательность, результативность. Отчет о работе Главного контрольного управления Президента Российской Федерации в первом полугодии 1999 года // Президентский контроль. - 1999. - № 9. - С. 3-22.
93. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. - М.: Инфра -М, 1996. - 560 с.
94. Кондраков Н.П. Основы финансового анализа.-М.: Главбух,1998.-111 с.
95. Конституции буржуазных государств / Сост. В.В. Маклаков. - М.: Юридическая литература, 1982. - 408 с.
96. Коняев А. Финансовый контроль в дореволюционной России (черты истории). - М.: Госфиниздат, 1959. - 164 с.
97. Котлер Ф. Основы маркетинга. - М.: Росинтер, 1996. - 704 с.
98. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: Автореф. дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. - М., 1986. -38 с.
99. Кочерин Е.А. Контроль как функция управления. -М.: Знание, 1982.-64 с.
100. Кочерин Е.А. Контрольная палата СССР: потенциал и проблемы// Контроллинг. - 1991. - № 4. - С. 3-4.
101. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 299 с.
102. Краснополос А.Ю. Новая контрольно-информационная система// Контроллинг. - 1994. - № 1. - С. 11-13.
103. Крикунов А.В. Государственный финансовый контроль: принципы организации, программы и порядок проведения.- М.: Финансовая газета, 2000. - 208 с.
104. Крикунов А.В. Сущность, организация и перспективы государственного финансового контроля в Российской Федерации.-СПб.: Изд-во С-Пб. гос. ун-та экономики и финансов, 2001.- 245 с.
105. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. - М.: Финансы и статистика, 1985. - 143 с.
106. Кузнецов А. Нужна координация действий // Президентский контроль. - 1999. - № 10. -С. 3-5.
107. Кузнецов А. Парламент и местное самоуправление // Президентский контроль. - 1999. - № 5. - С. 19-22.
108. Курочкин А.В. Создать единую вертикаль контроля// Президентский контроль. - 1999. - № 2. -С. 4-5.
109. Курс экономики: Учебник/ Под ред. Б.А. Райзберга. - М.:ИНФРА -М, 1997. - 720 с.
110. Лапухин Н.В., Подольский В.И. Экономическому контролю современные технические решения. - М.: Финансы и статистика, 1989. - 240 с.
111. Лимская декларация руководящих принципов контроля // Контроллинг.- 1991.-№ 1. - С. 56-65.
112. Международные стандарты аудита.-М.: МЦРСБУ, 1999. - 699 с.
113. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое пособие.- М.: МЦРСБУ, 2000. - 181 с.
114. Литвин А. Время реформ и потрясений // Президентский контроль. -1995.-№ 4. - С. 64-67.
115. Лушин С.И. Государственные финансы в новых условиях// Финансы. -1998. - № 5.
116. Лябис А.А. Ревизия работы местных финансовых органов по составлению и исполнению бюджета. - М.: Финансы и статистика, 1981. - 63 с.
117. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. - М.:Финансы и статистика, 1993. - 92 с.
118. Максименко Г.Д. Внутриведомственный контроль. - М.: Финансы и статистика, 1981. - 170 с.
119. Маркетинг: Учебник/ А.Н. Романов, Ю.Ю. Корлюгов, С.А. Красильников и др.; под ред. А.Н. Романова.-М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1996. - 560 с.
120. Маркин Ю.П. Анализ внутрихозяйственных резервов. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 158 с.
121. Мартынов С. На дальних рубежах//Президентский контроль.-1999.-№ 10. - С. 17-22.
122. Мацкевичус И.С., Лакис В.И. Ревизия в системе экономического контроля. - М.: Финансы и статистика, 1988. - 223 с.
123. Мелешенко В.И. Перестройка и народный контроль.- Л.:Лениздат, 1990. - 109 с.
124. Мельников А.Т. Решительно наводить порядок // Президентский контроль. - 1998. - № 7. - С. 7-10.
125. Мельников А., Чурилов А. Компетентность, законность, требовательность// Президентский контроль. - 1999. - № 7. -С. 3-9.
126. Мельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1990.- 133 с.
127. Морозов Л.Ф., Портнов В.П. Социалистический контроль в СССР: Исторический очерк. - М.: Политиздат, 1984. - 137 с.
128. Мстиславский В.А., Волков В.С. Финансовый контроль: проблемы и перспективы // Бухгалтерский учет. - 1996. -№ 7. - С. 30-31.
129. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики.-М.: Финансы и статистика, 1994. - 176 с.
130. Незвестный В.А. О парламентских и государственных контрольно-ревизионных органах ФРГ // Контроллинг. - 1991. - № 2. С. 56-69.
131. Не ради справки и отчета. Об итогах работы Контрольного управления Президента Российской Федерации за 1994 г.//Президентский контроль.-1995.-№ 2. -С. 6-17.
132. Николаев Ю.Н. Государственный контроль в развитых капиталистических странах// Контроллинг. - 1991. - № 2. - С. 52-55.
133. Николаева С.А. Учетная политика предприятия: Принципы формирования. Содержание. Практические рекомендации. Аудиторская проверка/ Аудит. фирма "Центр бухгалтера и аудитора".- М.: ИНФРА-М, 1995. - 169 с.
134. Новиченко и др. Бухгалтерский учет: Учебник / П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др./ Под ред. П.П. Новиченко.- М.: Финансы и статистика, 1990.- 462 с.
135. Новиченко П.П., Тимошенко С.С., Рендухов И.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий.- М.: Финансы и статистика, 1987. - 157 с.
136. Новиченко П.П., Рендухов И.М. Учет затрат и калькулирование продукции в промышленности.- М.: Финансы и статистика, 1992. - 223 с.
137. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: (Вопросы теории и практики). - М.: Финансы и статистика, 1989. -
138. Носова С.С. Экономический контроль: сущность и формы проявления.-М.: Экономика, 1991. - 176 с.
139. Овсянчук М.Ф. Аудит. Организация. Методика проведения. - М.: ТОО "Интелтех", 1996. - 152 с.
140. Овсянников Л.Н. Вопросы контроля в Бюджетном кодексе// Финансы.- 1999. - № 1.
141. Овсянников Л.Н. Государственный финансовый контроль: кому он не нужен// Президентский контроль. - 1996. - № 5. - С. 51-57.

142. Овсянников Л.Н. Контролировать не «втихаря», а гласно// Президентский контроль. - 1999. - № 11.
143. Овсянников Л.Н. Нарушители обвиняют ... ревизоров// Президентский контроль. - 1998. - № 9. - С. 3-10.
144. Овсянников Л.Н. Строже спрос с нарушителей бюджетной дисциплины // Президентский контроль. - 1998. - № 1. - С. 46-51.
145. Овсянников Л.Н. Уважать, а не от страха дрожать. Еще раз о необходимости государственного контроля и путях его усиления// Президентский контроль. - 1999. - № 4. - С. 3-10.
146. Овсянников Л. Финансовый контроль как система// Финансы.-2000.- №12.- С. 66-68.
147. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов и др. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 221 с.
148. Органы государственного административного и финансового контроля в Бразилии // Президентский контроль. - 1999. - № 10. - С. 30-31.
149. Остапенко Ю.С. Внутриведомственный финансовый контроль. - М.: Финансы, 1975. - 110 с.
150. Отношения между высшими федеральными и местными региональными контрольно-ревизионными органами (Материалы международного семинара, г.Москва, 14-16 апреля 1998г.) // Изд. по постановлению Коллегии Счетной палаты Российской Федерации. Доклады:
- Болдырев Ю.Ю. Проблемы правового и методологического обеспечения деятельности Счетной палаты Российской Федерации;
 - Жуков Б.Г. Подбор и подготовка кадров: проблемы и перспективы сотрудничества (тезисы доклада);
 - Миньо Г. Счетная палата Франции и ее взаимодействие с региональными счетными палатами;
 - Опенышев С.П. Государственный финансовый контроль за расходами федерального бюджета в сельском хозяйстве и рыболовстве, на охрану окружающей среды и природных ресурсов, гидрометеорологии, картографию и геодезию (опыт работы в 1995-1997 годах);
 - Соколов В.С. О контрольной деятельности Счетной палаты Российской Федерации в области эффективности использования федеральной собственности;
 - Шохин С.О. Задачи сотрудничества федеральных и региональных органов государственного финансового контроля и правовое обеспечение деятельности счетных палат.
151. Отчет о работе Главного контрольного управления Президента Российской Федерации в 1999 г.// Президентский контроль. - 2000. - № 3. - С. 3-24.
152. Палий В.Ф. Управленческий учет. - М.: ИНФРА-М, 1997.
153. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: В 2 ч.- М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. - Ч.1.-2. - 642 с.
154. Пантюхов В. Функции Министерства государственного контроля СССР в 1940-57 гг. // Контроллинг. - 1991. - № 3. - С. 3-6.
155. Пахомова Г.Н. Реформы государственного контроля // Контроллинг. - 1994. - № 2. - С. 34-40.
156. Петрова В.И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии.- М.: Машиностроение, 1991. - 382 с.
157. Петухов В. На пути к единой системе// Президентский контроль. - 2000. - № 1.
158. Плущевская Ю., Старикова Л. Исследование финансовых потоков в Российской экономике// Вопросы экономики. - 1997. - № 12. - С. 117-131.
159. Погосян Н.Д. Счетная палата Российской Федерации.- М.: Юрист, 1998. - 304 с.
160. Полуниин М. Об органах контроля в Великобритании// Контроллинг. - 1991. - № 3. - С. 39-42.
161. Попов Н.Н. Экономическая реформа и народный контроль.- М.: Политиздат, 1969.
162. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения.- Ростов н/Д.: Экспертное бюро, М.: Гардарика, 1996.
163. Правила (стандарты) аудиторской деятельности: Официальное издание/ Составление и комментарий д-ра экон. наук Ю.А. Данилевского.- М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 1997. - 160 с.
164. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. Аналитический обзор и сборник нормативных документов.- М.: Прометей, 1998. - 302 с.
165. Правовое регулирование государственного финансового контроля в субъектах Российской Федерации.- М.: Прометей, 1998. - 658 с.
166. Президент, конгресс и контроль // Президентский контроль. - 1994. - № 1. - С. 62-71.
167. Райан Б. Стратегический учет для руководителя.- М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с.
168. Рахман М.З., Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. - М.: ИНФРА - М, 1996. - 271 с.
169. Робертсон Джек К. Аудит.- М.: КРМГ, Контакт, 1993. - 496 с.
170. Родионова В.М. Финансы.-М.: Финансы и статистика, 1993. - 380 с.
171. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль.-М.: ФБК-Пресс, 2001. - 336 с.
172. Рыбин В.И. и др. Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятий и объединений / Под ред. В.И. Рыбина.-М., 1980. - 392 с.
173. Рябчиков М.П. Контроль финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях.- М.: Финансы и статистика, 1989. - 159 с.
174. Сакович В. Контрольная палата: проблемы становления// Президентский контроль. - 1994. - № 4. - С. 66-70.
175. Семиколонных. А.Н. Деятельность министерств и ведомств взята под контроль // Президентский контроль. - 1995. - № 5. - С. 23-25.
176. Сенин А. Ревизия всегда требует факта, подлинного документа // Президентский контроль. - 1994. - № 4. - С. 48-53.
177. Скобара В.В. Аудит: методология и организация.-М.:Дело и Сервис, 1998 - 576 с.
178. Современные зарубежные конституции.-М.: Изд-во «МЮИ», 1992.-283 с.
179. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2000.- 495 с.
180. Соловьев Г.А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности бюджетных учреждений. - М.: Финансы и статистика, 1983. - 150 с.
181. Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 189 с.
182. Сологуб Н.М. Налоговые преступления: методика и тактика расследования. - М.: ИНФРА - М, 1998. - 166 с.
183. Соменков А.Д. Бюджетный контроль в зарубежных странах: Кн. 1, Кн. 2.- М., 1999.- 831 с.
184. Соменков А.Д. Парламентский контроль за исполнением государственного бюджета:.- Элиста: АПП «Джангар», 1998. - 151 с.
185. Соменков А.Д. Финансовый контроль в бюджетном процессе на современном этапе; Правовое положение Счетной палаты Российской Федерации.- М., 1998. - 317 с.
186. Сомоев Р.Г. Бюджетный контроль в Российской Федерации. - СПб.: Изд-во СПбГУ ЭФ, 1998. - 126 с.
187. Социалистический контроль: Методы и проблемы. - Киев: Наукова думка, 1985. - 252 с.
188. Стражев В.И. Учет, анализ и контроль в условиях рыночной экономики. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 150 с.
189. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. - М.: «Финансы и статистика», 1988. - 223 с.
190. Суйц В. П. Внутрихозяйственный контроль.- М.: Финансы и статистика, 1987. - 126 с.
191. Суйц В. П. Первичный контроль и управление производством // Бухгалтерский учет. - 1996.- № 1. - С. 37-41.
192. Суйц В.П. Теория и практика первичного производственного контроля на предприятии: Дис. на соиск. степ. д-ра экон. наук. - М., 1991.
193. Суйц В.П., Смирнов Н.Б. Основы Российского Аудита. Руководителю предприятия, финансовому директору, главному бухгалтеру.- М.: ИЦ «АНКИЛ», ИКЦ «ДИС», 1997. - 253 с.
194. Сумин А. Государственный финансовый контроль: Швейцарская модель // Президентский контроль. - 1997. - № 3. - С. 71-75.

195. Счетная палата Европейского Сообщества // Контроллинг. - 1994. - № 1. - С. 35-44.
196. Сычев Н.Г. Финансы промышленности: Учебник.-М.: Финансы и статистика, 1982.- 288 с.
197. Табачков Е. Око недремлющее, всевидящее// Президентский контроль. - 1995. - № 3. - С. 53-55.
198. Таралин Ю.Н. Высшие органы государственного контроля (некоторые сравнительные данные)// Контроллинг. - 1991. - № 1. - С. 49-55.
199. Таралин Ю. О контрольной системе Советов народных депутатов// Контроллинг.-1992.-№ 1. - С. 3-17.
200. Таралин Ю.Н. Органы административного контроля Китайской народной республики // Контроллинг. - 1991. - № 2. - С. 79-83.
201. Терехов А.А., Терехов М.А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 208 с.
202. Тулаходжаева М. Организация и методы финансового контроля в республике Узбекистан: Автореф. дис. д-ра экон. наук. - М., 1998. - 46 с.
203. Туровцев В.И. Народный контроль. - М.: Знание, 1970. - 163 с.
204. Ульянов В. Общество и армия. В зеркале государственного финансового контроля// Президентский контроль. - 1999. - № 8. - С. 24-32.
205. Ульянов И.П. Анализ хозяйственной деятельности. - М.: Акад. изд-во МЭГУ, 1994. - 163 с.
206. Управление государственной собственностью: Учебник / Под ред. В.И. Кошкина, В.М. Шупыро. - М.: ИНФРА - М, 1997. - 496 с.
207. Управление и корпоративный контроль в акционерном обществе / Под ред. Е.П. Губина. - М.: Юристъ, 1999. - 248 с.
208. Управление организацией: Учебник / Под ред. А.Г. Поршнева, З.П. Румянцевой, Н.А. Саломатина. - М.: ИНФРА - М, 1998. - 669 с.
209. Управленческий учет: Учебное пособие / Под редакцией А.Д. Шеремета.- М. - ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. - 512 с.
210. Упущенная выгода// Президентский контроль. -1994.-№ 2. - С. 40-44.
211. Федеральная счетная палата Германии// Контроллинг.- 1994.-№ 2. - С. 41-72.
212. Федеральная счетная палата и земельные счетные палаты Германии // Президентский контроль. -1999. - № 1. - С. 34-42.
213. Финансовое планирование и контроль / Под ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора. - М.: ИНФРА - М, 1996. - 480 с.
214. Финансовое право: Учебное пособие / Под ред. Химичевой Н.И. - М.: Юристъ, 1999. - 600 с.
215. Финансовый менеджмент: Учебник/ Г.Б. Поляк, И.А. Акодис, Т.А. Краева и др.; Под ред. Г.Б. Поляка.-М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997.
216. Финансы. Денежное обращение. Кредит: Учебник/ Под ред. Л.А. Дробозиной. - М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. - 621 с.
217. Финансы: Учебное пособие / Под ред. А.М. Ковалевой.-М.: Финансы и статистика, 1997. - 336 с.
218. Фирулин И.В. Финансовый контроль в системе управления рыночной экономикой. - Самара: Дом печати, 1996. - 78 с.
219. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
220. Хрипун В. Предметно и конкретно: о некоторых вопросах организации регионального контроля в Ростовской обл. // Президентский контроль. -1999.-№ 7. - С. 13-21.
221. Худых Н. И опыт - сын ошибок трудных...// Президентский контроль. -1996. - № 6. - С. 3-7.
222. Хэвенс Х.С. Система государственного контроля в США // Контроллинг.-1995. - № 1. - С. 47-63.
223. Цой В. Выход из депрессивного состояния есть// Президентский контроль. - 1999. - № 6. - С. 3-5.
224. Черноморд П.В. Государственный финансовый контроль в процессе формирования и исполнения бюджета. - СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. - 122 с.
225. Черноморд П.В. Организация и проведение ревизий. - М.: Финансы и статистика, 1985.- 158 с.
226. Черноморд П.В. Финансовый контроль и учет в условиях перехода экономики к рыночным отношениям. - М.: ФИПК, 1992. - 44 с.
227. Чичилев М.Е. О роли счетных палат в бюджетном процессе// Финансы. - 1999. - № 8.
228. Шашкова А. Органы контроля за законностью в государственном управлении Испании// Президентский контроль.- 1999.-№ 3. - С. 33-39.
229. Шведов Б. Почему задерживаются пенсии // Президентский контроль. - 1999. - № 6. - С. 12-17.
230. Шевлоков В.З. Финансовый контроль как функция финансового управления// Финансы.-2000.-№12. -С. 55-56.
231. Шелюто Ф.Е. Второй конгресс ЕВРОСАИ// Контроллинг. - 1994. - № 2. - С. 73-76.
232. Шелюто Ф.Е. Как Главное контрольное управление США обслуживает Конгресс // Контроллинг. -1991 - № 3. - С. 27-34.
233. Шелюто Ф.Е. Финансовый контроль в Великобритании // Президентский контроль. - 1995.- №1. - С. 60-64.
234. Шеметов В.Н. Развитие социалистического контроля.- Свердловск: Изд-во Уральского ун-та, 1988.- 215 с.
235. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. - М.: ИНФРА - М, 1995. - 176 с.
236. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий.- М.: ИНФРА -М, 1998. - 343 с.
237. Шеремет А. Д., Суйц В. П. Аудит: Учебник. - М.: ИНФРА -М., 2000. -352 с.
238. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Финансовый менеджмент. - М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1996. - 400 с.
239. Шохин С.О. Правовые, профессионально-этические и методические аспекты бюджетно-финансового контроля в России.- М.: Прогресс, 1996. - 47 с.
240. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации.- М.: Финансы и статистика, 1999. - 352 с.
241. Шохин С.О. Система должна быть гибкой// Президентский контроль. - 1998. - № 5. - С. 34-38.
242. Шохин С.О. Эффективность бюджетно-финансового контроля. - М.: АО Издательская группа "Прогресс", 1995. - 62 с.
243. Шохин С.О., Воронина Л.И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. Теория и практика применения в России. Научно-методическое пособие. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 237 с.
244. Шлиг А.А., Лазуренко В.И. Разумно перестраивать контроль// Бухгалтерский учет. - 1991. - № 10. - С. 3-5.
245. Шульженко Ю.Л. Конституционный контроль в России. - М.: Институт государства и права РАН, 1995. - 175 с.
246. Экономический анализ: ситуации, тесты, примеры, задачи, выбор оптимальных решений, финансовое прогнозирование: Учеб. пособие / Под ред. М.И. Баканова, А.Д. Шеремета.-М.: Финансы и статистика, 2001.-656 с.
247. Management Control in Modern Government Administration: Some Comparative Practices. - Copyright OECD, Paris, 1996.- 250 p.
248. Mol N.P. Performance Indicators in the Dutch Department of Defence // Financial Accountability and Management. - 1995. - 12 (1), Febr. - P. 75-76.
249. Steeves D.A. Social Mandate // CGA Magazine. -1994, Dec. - P. 25.

Бурцев Владимир Владимирович