

# ИМПЕРАТИВНЫЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Рожкова Н.К., к.э.н., докторант кафедры экономического анализа и аудита

Финансовая академия при Правительстве РФ, г. Москва

## 1. СУЩНОСТЬ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И ЕГО РОЛЬ В ТОВАРНО-ДЕНЕЖНЫХ ОТНОШЕНИЯХ

Товарно-денежные отношения занимают важнейшее место во всей системе общественного воспроизводства. Наряду с этим рыночная экономика свободной конкуренции фактически никогда не функционирует в чистом виде, поскольку государство вмешивается в регулирование рыночных отношений, реализуя свою роль в касательстве рынка путем использования финансовых инструментов. Одним из таких инструментов является государственный контроль.

Термин «контроль» в научной и практической деятельности употребляется достаточно часто. Однако в определении сущности контроля среди ученых нет единого мнения. Авторы определяют его по-разному: как средство, фактор, форму, элемент, функцию, деятельность, систему, обратную связь, условие, регулятор, гарант, явление, институт, метод, правомочие, атрибут и т.д.

Многообразие подходов не столько отражает стремление дать универсальное понятие термину «контроль», сколько является следствием рассмотрения данной категории через призму различных научных направлений - управленческих, философских, аналитических, правовых, кибернетики и т.п.

Безусловно, определение любого понятия (особенно такого многосложного, как контроль) не может содержать его исчерпывающей характеристики. Тем не менее, оно должно характеризовать сущностные черты явления, его ядро.

Все многообразие определений можно сгруппировать в трех основных направлениях (табл. 1.1) [53].

Таблица 1.1

### ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТЕРМИНА «КОНТРОЛЬ»

Направление	Определение
Управленческое	Функция управления. Особая стадия управленческой деятельности. Метод или форма управленческой деятельности
Кибернетическое	Форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений
Юридическое	Регулярная проверка соблюдения хозяйственного законодательства, выявление нарушений государственной дисциплины

Первое направление представлено в работах многих ученых, исследующих контроль как сферу деятельности органов государственного и хозяйственного управ-

ления. Они определяют контроль, с одной стороны, как функцию управления, а с другой стороны, – как метод или особую стадию управленческой деятельности [4, 16, 35, 47].

По нашему мнению, контроль, безусловно, является самостоятельной функцией управления, т.е. особым видом деятельности, характеризующимся целевой направленностью, однородностью содержания и единичностью способов его осуществления.

Думается, что контроль не может быть сведен к методу или форме управленческой деятельности, поскольку под методами управления обычно понимается система мер целенаправленного воздействия на объекты управления или, иначе говоря, способы управленческой деятельности, направленные на обеспечение эффективного воздействия на исполнителя управленческих решений. Форма управления, в свою очередь, представляет собой способ внешнего выражения содержания управленческой деятельности путем издания различных нормативных (юридических) актов: положений, инструкций, приказов и т.д.

С трактовкой сущности контроля как особой стадии управленческого цикла можно согласиться, если рассматривать контроль с позиций проверки исполнения каждого конкретного управленческого решения, а не в качестве целенаправленного и относительно обособленного вида управленческой деятельности.

Контроль с позиций кибернетики представляет собой форму обратной связи, с помощью которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений [27]. В этой трактовке термин «контроль» получает своеобразный информационный аспект, при котором он отрывается от процесса принятия управленческих решений и возможности активного воздействия на происходящие хозяйственные процессы.

Правовая концепция носит очень узкую трактовку сущности контроля, с которой трудно согласиться, поскольку она сводится лишь к соблюдению хозяйственного законодательства, выявлению нарушений государственной дисциплины [37]. При этом упускается наличие обратных связей, выражающихся в активном воздействии контроля на более рациональное использование ресурсов, устранение препятствий на пути оптимального функционирования различных звеньев управления.

С учетом вышеизложенного можно констатировать, что содержание понятия «контроль» толкуется авторами в узком и широком смысле.

В узком смысле «контроль» связывают с какой-либо функцией управления, определяя его как средство, с помощью которого остальные функции реализуют цели системы управления.

В широком смысле «контроль» определяются как проверка соблюдения и выполнения нормативных документов, установленных задач, планов и решений и т.п. Здесь подчеркивается функциональное назначение контроля, его возникновение на определенной стадии управленческого процесса. То есть контроль определяется как функция управления наряду с другими функциями.

Широкие и узкие трактовки понятия «контроль» зависят не только от включаемых в его определение элементов, но и объекта контроля.

Исходя из того, что контроль - неперемнная составляющая управленческого процесса, без которой управление не происходит, он обеспечивает обратную связь в процессе, дает информацию о его состоянии, позволяет устранять и предупреждать нарушения. Контроль не является самоцелью, не существует сам по себе, не может осуществляться хаотично, произвольно, беспредметно.

С другой стороны, контроль - не совсем обычная функция управления, самостоятельное общественное явление, которое используется для наблюдения за тем, как осуществляется на конкретном уровне сам процесс управления. Поэтому в определенных случаях он выступает как нечто существующее самостоятельно, как проявление некоего общественного договора, в силу которого возникают и действуют власть, государство, другие органы управления, создаваемые человеческим обществом в целях собственной самоорганизации, упорядочения и ранжирования отношений.

Следовательно, контроль является одной из функций управления и представляет собой систему наблюдения за действиями управляемого объекта для оценки эффективности принятия управленческих решений.

Особое место в системе контроля занимает государственный контроль, т.е. контроль за деятельностью хозяйственного субъекта со стороны государства. По своей сути государственный контроль - это проверка государством того, как государственные служащие исполняют возложенные на них обязанности, как функционирует государственная служба в целом [13].

Государственный контроль имеет глубокие исторические корни во всем мире. Во всех демократических странах издавна сложились и достаточно успешно функционируют системы бюджетно-финансового и административного государственного контроля, имеется разветвленная сеть контрольных органов. В зависимости от специфики форм государственного устройства и управления, национальных традиций они строятся по-разному. Тем не менее их организация и деятельность в зарубежных странах так или иначе базируется на общих принципах, выработанных многолетним международным опытом.

В целях распространения этого опыта, а также унификации форм и методов государственного контроля в 1953 г. была создана Международная организация высших контрольных органов (ИНТОСАИ). В Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой данной организацией, говорится, что организация контроля является обязательным элементом управления государственными финансовыми средствами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом. Контроль - не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которой является выявление отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, а в ряде случаев и привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем [9]. Кроме того, Декларация определяет общие принципы функционирования контрольных органов, их взаимоотношения с

парламентом и правительством, права, полномочия, методы работы.

Основная задача системы государственного контроля - это повышение эффективности деятельности органов государственной власти по защите интересов Российской Федерации и ее граждан путем усиления ответственности этих органов и их должностных лиц за исполнение возложенных на них обязанностей. Такой контроль по своей сути может и должен осуществляться от имени государства специальными органами контроля, не связанными какими-либо другими функциями.

Государственный контроль призван выявлять, как федеральные и другие органы исполнительной власти обеспечивают государственные интересы, в первую очередь конституционные интересы Федерации, на подведомственных участках.

Статьей 10 Конституции Российской Федерации установлено разделение государственной власти на законодательную, исполнительную, судебную власть и самостоятельность органов этих ветвей власти. В то же время Конституция Российской Федерации не предусматривает наличия контрольных функций у законодательной (представительной) ветви власти, а судебная ветвь власти действует присущими ей способами конституционного, гражданского, административного и уголовного делопроизводства [19].

Следовательно, государственный контроль - функция специальных органов или исполнительной власти. Система государственного контроля может быть представлена в виде вертикальной иерархической структуры специализированных органов контроля, возглавляемых федеральным контрольным органом.

Деятельность системы государственного контроля осуществляется по двум основным направлениям:

- контроль за исполнительной дисциплиной, прежде всего соблюдением законов Российской Федерации, указов и распоряжений Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, других нормативных актов в федеральных органах исполнительной власти через институт федеральных инспекторов;
- контроль силами полномочных представителей Президента Российской Федерации в федеральных округах деятельности органов власти субъектов Российской Федерации. Этот контроль проводится по вопросам ведения Российской Федерации (статья 71 Конституции России) и по вопросам совместного ведения Российской Федерации и субъектов Российской Федерации (статья 72 Конституции России) во взаимодействии с контрольными подразделениями органов власти субъектов Федерации.

В современных условиях хозяйствования наблюдается усиление государственного контроля, что, естественно, выражает интересы всей Российской Федерации и каждого ее субъекта.

Государственный контроль структурно можно представить из трех составных частей. Структура государственного контроля представлена на рис. 1.1.

Для того, чтобы определить роль и место финансового контроля в системе товарно-денежных отношений, необходимо проанализировать сущность данной категории.

Финансовый контроль в его государственном аспекте можно рассматривать двояко. Во многих странах с развитыми рыночной экономической и демократической правовой системами государственный финансовый контроль существует как самостоятельное учреж-

дение – в виде преимущественно счетных палат и аналогичных органов. Другой вариант деятельности государственного финансового контроля – существование его в виде подразделения общего государственного контроля.

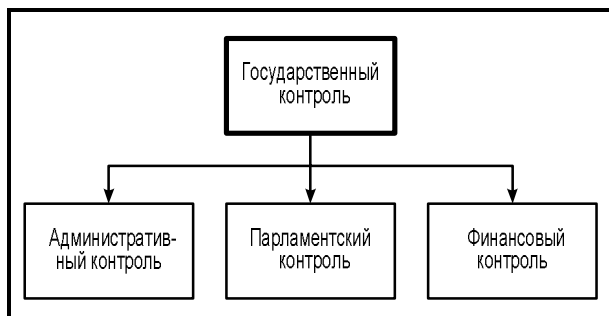


Рис. 1.1. Структура государственного контроля

Финансовый контроль, в том числе и государственный, не может существовать и действовать иначе как система. Составляющие этой системы не просто дополняют друг друга, их мало искусственно координировать или организовывать формальное взаимодействие. Они связаны естественно, неотъемлемы, действуют подобно единому организму, обеспечивают оптимальный эффект тогда, когда каждый из элементов полноценен сам по себе, не имеет деструктивных недоработок и изъянов.

Понятие «система» в контексте к финансовому контролю используется экономистами довольно часто. Так, В.А. Жуков и С.П. Опенышев подчеркивают, Государство, допустившее бесконтрольность, в значительной степени повинно в том, что почти никто из новых собственников, включая банкиров, особенно т.н. олигархов, крупных акционеров, не достиг эффективного с точки зрения интересов Российской экономики функционирования своей собственности.

В то же время налицо отрицательные результаты первых лет отечественного рынка. Это – обман вкладчиков и рядовых мелких акционеров, многочисленные случаи прямого безнаказанного надувательства доверчивых граждан, не говоря уже о таких пороках, как «отмывание» (легализация) средств, полученных преступным путем, грандиозная утечка капиталов за границу, уклонение самых состоятельных налогоплательщиков от уплаты налогов. Неверно утверждать, что причина здесь только одна. Но не подлежит сомнению, что слабость государственного контроля немало способствовала бурному росту этих злокачественных экономических сорняков. Существует сложившаяся и довольно эффективная система государственного финансового контроля, функции и структура которого различаются в зависимости от формы правления, принятого в государстве» [14].

С.О. Шохин рассматривает финансовый контроль как «систему органов и мероприятий по проверке законности и целесообразности действий в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства и органов местного самоуправления» [52]. В.В.Бурцев видит предметом своего исследования «теоретические и практические аспекты организации системы государственного финансового контроля» [4].

Понятие «система контроля» используется в законодательных, нормативно-правовых актах, других офи-

циальных документах. Статья 9 Федерального закона «О Счетной палате Российской Федерации» возлагает на палату обеспечение единой системы контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов. Статья 151 Бюджетного кодекса включает органы государственного и муниципального финансового контроля в систему органов, обладающих бюджетными полномочиями.

В Декларации о создании Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации заявлено о намерении «укрепить систему государственного финансового контроля, превратив ее в важнейший механизм экономической и социальной политики государства, защищающий основы конституционного строя, права и свободы граждан» [5].

Однако содержание, которое вкладывается в понятие системы финансового контроля, у разных авторов весьма различно. Так, В.А. Жуков и С.П. Опенышев определяют систему финансового контроля как совокупность элементов, составляющих «механизм финансового контроля» [14]. Это определение ставит знак равенства между двумя понятиями: «система» и «механизм».

Общеизвестно, что под понятием «система» подразумевается целостная совокупность объективно и закономерно расположенных элементов взаимосвязанных и взаимодействующих между собой, каждый из которых специфически характеризует составляемое ими целое.

В.М. Родионова и В.И. Шлейникова подчеркивают, что «любая система контроля состоит из следующих элементов: предмет (что контролируют); объект (кого контролируют); субъект (кто контролирует); сфера деятельности; принципы; процесс; метод (методика); техника и технология; механизм; сбор и обработка исходных данных (информации) для проведения контроля; результат; субъект, принимающий решение по результатам контроля (это может быть и субъект контроля); принятие решения по результатам контроля» [6].

Данное определение системы довольно противоречиво, поскольку в ней искусственно соединены органичные элементы системы и внешние условия ее существования.

Думается, что эти и другие подходы, встречающиеся в литературе, недостаточно полно характеризуют понятие «система финансового контроля».

Само слово «система» возникло от греческого «systema», что в дословном переводе означает «целое». Под этим понятием подразумевалось нечто, представляющее собой единство закономерно расположенных и находящихся во взаимодействии связей частей целого.

По нашему мнению, понятие «система финансового контроля» характеризуется следующим:

- это форма организации контрольного процесса;
- это детерминированный порядок расположения и связи действий;
- это совокупность организаций, однородных по своим задачам, или учреждений, организационно объединенных в одно целое;
- это множество закономерно связанных друг с другом элементов, представляющих собой определенное целостное образование и единство.

Поэтому системой финансового контроля является целостная совокупность объективно и закономерно расположенных элементов, взаимосвязанных и взаи-

модействующих между собой, каждый из которых специфически характеризует составляемое ими целое.

Для того чтобы рассматриваемым понятием можно было полноценно пользоваться в теоретическом, методологическом и практическом плане, систему финансового контроля надо определять и изучать так, как она складывается в реальной действительности, в конкретных действиях людей, формирующих и осуществляющих общественное регулирование, государственное и другое управление.

Составными частями, системообразующими элементами системы финансового контроля должны выступать не абстрактные категории и не схоластические дефиниции, а практически существующие (или практически необходимые) установления, учреждения, органы [13].

Только исходя из того, что контроль является двуединой функцией управления и финансов, можно подойти к определению понятия «финансовый контроль».

Управленческий цикл всей вертикали хозяйствования состоит из набора определенных функций, таких как планирование, прогнозирование, организация, учет, анализ и контроль. Контроль – неременная составляющая управленческого процесса, без которой управление не происходит. Он обеспечивает обратную связь в процессе, дает информацию о его состоянии, позволяет устранять и предупреждать нарушения. Финансовый контроль не является самоцелью, не существует сам по себе, не может осуществляться хаотично, произвольно, беспредметно.

В то же время, контроль – не совсем обычная функция управления. Контроль – самостоятельное общественное явление, которое используется для наблюдения за тем, как осуществляется на конкретном уровне сам процесс управления. Однако как функция управления контроль имеет двойкий характер: с одной стороны – это элемент каждой основной функции управления (организации, планирования), а с другой стороны – это самостоятельная функция управления. Поэтому в определенных случаях он выступает как нечто существующее самостоятельно, как проявление некоего общественного договора, в силу которого возникают и действуют власть, государство, другие органы управления, создаваемые человеческим обществом в целях собственной самоорганизации, упорядочения и ранжирования отношений.

Финансы, представляя собой всеобъемлющую систему формирования, движения и использования денежных доходов в соответствии с решениями их собственников, включают в свой состав и перераспределение средств в рамках бюджетной системы, и платные формы мобилизации денежных ресурсов для использования их в целях увеличения доходов.

Управление финансами – это совокупность мер государства по обеспечению целенаправленного и непрерывного функционирования финансового механизма с целью достижения эффективного функционирования всей совокупности финансовых отношений и реализации на этой основе соответствующей финансовой политики [48].

Целью управления финансами является финансовая устойчивость и финансовая независимость, проявляющиеся в макроэкономической сбалансированности, профиците бюджета, снижении государственного

долга, твердости национальной валюты, в конечной счете – в сочетании экономических интересов государства и всех членов общества [49].

Финансовый контроль является одним из элементов системы управления финансами. Контрольная функция финансов проявляется в том, что государство в процессе перераспределения валового общественного продукта общества использует их в качестве действенного инструмента осуществления финансового контроля. Контрольная функция создает условия и возможность эффективного воздействия государства на процессы производства, обмена, распределения и потребления путем осуществления финансового контроля соответствующими государственными органами. Но контрольная функция не существует сама по себе, изолированно от двух других функций финансов: образование денежных доходов и использования денежных доходов, а находится с ними во взаимосвязи и взаимозависимости. Взаимосвязь финансового контроля как функции управления и функции финансов показана на рис. 1.2.

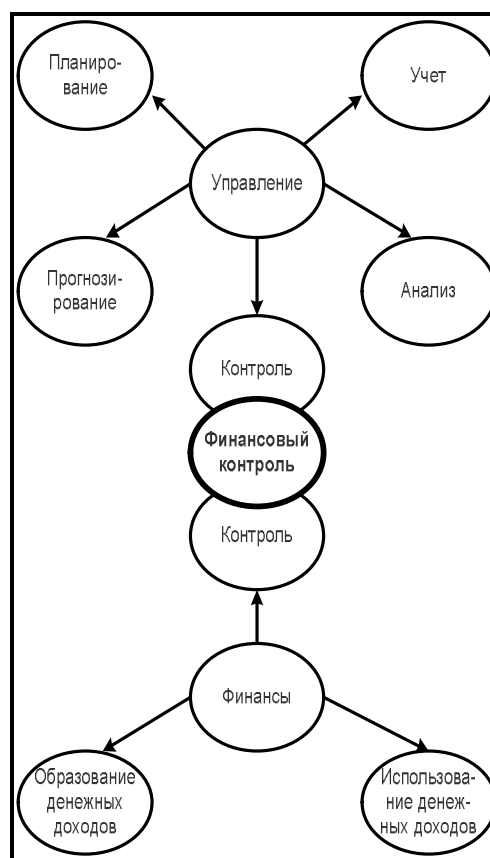


Рис. 1.2. Взаимосвязь финансового контроля как функции управления и функции финансов

С точки зрения принадлежности собственникам финансы делят на государственные, включая муниципальные, и финансы экономических субъектов, включая финансы населения. Соответственно финансовый контроль должен охватывать все названные позиции.

Если обратиться к истории, то можно отметить, что понятие финансового контроля учеными-экономистами периода социализма оценивалось неоднозначно, нет единой точки зрения на эту категорию и у современных ученых.

При всем многообразии понятий категории «финансовый контроль» можно констатировать непреложный факт, что в основу трактовки определения многими учеными положен субъект контроля. Причем субъектом финансового контроля выступает государство. Здесь налицо отождествление финансового контроля и государственного финансового контроля. Объектом контроля определяются различные номинации: деятельность бюджетных и коммерческих организаций, финансовые, денежные и товарные отношения, исполнение законодательства и т.п. Цель финансового контроля многими экономистами определяется как повышение эффективности использования финансовых потоков.

Следовательно, финансовый контроль представляет собой проверку специально уполномоченными органами соблюдения участниками финансовых отношений требований законодательства, норм и правил, установленных государством и собственниками. Его результаты позволяют надежно оценивать экономическую ситуацию в стране, поскольку формируют объективную картину движения финансовых потоков и финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Финансовый контроль помогает обеспечивать стабильность экономического положения и способствует экономическому росту.

Государственным финансовым контролем в таком случае является контроль, осуществляемый органами, уполномоченными на то государством, специально созданными для выполнения контрольных функций, предусмотренных законом. Его цель – защита законных финансовых интересов страны и каждого гражданина, помощь в проведении принятой властью финансовой политики.

Изложенная трактовка финансового контроля в той или иной форме принята практически во всех цивилизованных странах и реализуется в мировой практике.

Это нашло отражение в основополагающем документе международной организации высших контрольных органов – известной Лимской декларации руководящих принципов контроля. Она начинается положением о том, что «организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом». Задача контроля – «вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономики» [21].

В современной России при решении вопросов организации финансового контроля силами государства нередко все еще придерживаются взгляда на государственный финансовый контроль как на контроль только за финансовыми ресурсами, принадлежащими непосредственно государству. Этот односторонний подход – прямое наследие советских времен, когда между общественной и государственной собственностью ставился знак равенства.

С.О. Шохин, рассматривая финансовый контроль как важнейшую функцию государственного управления, справедливо подчеркивает, «что его роль особенно значительна в период перестройки используемых в России форм управления экономикой – от командных к рыночным, так как особая специфика этого вида управленческой деятельности позволяет активно воз-

действовать на интенсивность перестроечных процессов» [52].

В России к настоящему времени в основном сформирована система финансового контроля, приближенная к реалиям формирующейся рыночной экономики и особенностям федеративного устройства страны. Она включает государственный финансовый контроль, аудиторскую деятельность, внутренний финансовый контроль в организациях – хозяйствующих субъектах.

Государство по отношению к этой системе играет двоякую роль. Прежде всего оно принимает законодательные и другие акты, регулирующие общие и конкретные параметры контроля. С другой стороны, государство само, в лице специально созданных государственных органов выступает участником и организатором контроля.

Вместе с тем, исследуя сущность государственного финансового контроля, необходимо, по мнению С.В. Степашина, образовать «...цельную и стройную систему всеобъемлющего государственного финансового контроля, в рамках которой контрольно-счетные органы федерального и регионального уровней займут подобающее им место. Пока же такая система не сложилась» [36], действительно, это направление имеет значительную актуальность.

Государственный финансовый контроль в современной России, по нашему мнению, должен осуществляться по трем основным направлениям:

- формирование и использование всех государственных средств, независимо от того, в какой форме они существуют – бюджетной либо внебюджетной;
- деятельность органов исполнительной власти, на которые возложено практическое проведение финансовой, бюджетной, кредитной, денежной, налоговой и валютной политики;
- привлечение и использование средств юридических и физических лиц кредитными и иными организациями, которым законодательством предоставлено такое право.

Задача государственного финансового контроля – защита законных интересов общества, государства и отдельных граждан в финансовой сфере. В этих целях все государственные средства должны подвергаться ревизиям и проверкам в полном объеме с установленной периодичностью (один раз в один, два, три года) в зависимости от важности, направления и объема расходования.

Предметный анализ показывает, что основными составными частями системы финансового контроля, системообразующими элементами, обеспечивающими ее устойчивое практическое функционирование и решение стоящих задач, являются:

- правовая (законодательная и нормативно-правовая) база
- органы, осуществляющие финансовый контроль
- формы и методы финансового контроля.

Нетрудно заметить, что выделяемые другими авторами более многочисленные элементы системы легко уместятся в пределы названного, полностью охватываются обозначенными тремя составными частями системы. Это лишний раз подтверждает, что дробные, крайне различные у разных авторов элементы системы чаще всего выделяются не для решения практических задач, даже не в аналитических целях, а просто для того, чтобы предлагаемые авторами подходы отличались оригинальностью.

Для фактического усиления финансового контроля, становления его как полномасштабной системы, охва-

тывающей все, что составляет интересы государства и его граждан в финансовой сфере, нужно реально оценивать современное состояние основных элементов системы и предлагать пути их совершенствования.

Правовая база контроля определяет принципы и порядок его осуществления. Основные принципы контроля, каковыми принято считать законность, объективность, независимость, разграничение функций, гласность, являются в значительной мере общепризнанными и общими для всех цивилизованных стран.

Порядок осуществления контроля решающим образом зависит от государственного устройства и состояния экономики конкретной страны.

Но в любом случае правовая база финансового контроля в документальном выражении – это:

- конституционное определение и закрепление основных целей и полномочий контроля;
- законодательное установление задач, функций и полномочий контрольных органов и их работников;
- регламентирование и регулирование содержания, деталей и особенностей процесса контроля путем издания подзаконных нормативно-правовых актов, в том числе и собственных актов контрольных органов.

Современная правовая база государственного финансового контроля в Российской Федерации уже довольно основательна, но в силу исторически сложившихся обстоятельств разнородна, внутренне несколько противоречива. Самое главное в том, что в целом правовая составляющая системы государственного финансового контроля все еще отстает от экономической реальности, интересов общества и задач государства в финансовой сфере.

Вторая (по счету, а не по важности – по важности они равны) составляющая часть системы финансового контроля - органы, осуществляющие этот контроль.

Орган финансового контроля - это специализированное учреждение, имеющее собственный статус. Его основная и, как правило, единственная задача - именно финансовый контроль, а не осуществление контрольных функций в числе других для фиксации, как они реализуются. Этим определяются компетенция, задачи, функции, права и полномочия самого органа и его работников.

Орган финансового контроля - это специализированное учреждение, имеющее собственный статус. Его основная и, как правило, единственная задача - именно финансовый контроль, а не осуществление контрольных функций в числе других для фиксации, как они реализуются. Этим определяются компетенция, задачи, функции, права и полномочия самого органа и его работников.

В настоящее время, в соответствии с установленным законодательством разграничением функций и полномочий, субъектами государственного финансового контроля в Российской Федерации являются:

- счетная палата РФ;
- центральный банк РФ;
- министерство финансов РФ (департамент государственного финансового контроля и главное управление федерального казначейства);
- министерство РФ по налогам и сборам;
- государственный таможенный комитет РФ;
- контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти;
- иные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств федерального бюджета и федеральных внебюджетных фондов.

Важная роль в обеспечении государственного финансового контроля отводится органам финансового контроля субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Для выполнения своих функций органы государственного финансового контроля в ходе и по результатам проверок могут получать необходимые объяснения и делать предписания руководителям проверяемых объектов, а по фактам серьезных нарушений обязаны передавать материалы правоохранительным органам.

Названные контрольные органы образуют систему органов государственного финансового контроля.

Высшим органом государственного финансового контроля Российской Федерации является счетная палата РФ. Задачи и права счетной палаты определены конституцией РФ и федеральным законом «О счетной палате Российской Федерации», другими законами Российской Федерации.

Счетная палата является постоянно действующим органом государственного финансового контроля, образуемым федеральным собранием РФ и подотчетным ему. В рамках задач, определенных действующим законодательством, счетная палата обладает организационной и функциональной независимостью. Штатная численность работников палаты сравнительно невелика - порядка 700 человек.

Основными задачами счетной палаты являются:

- организация и осуществление контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов;
- определение эффективности расходования государственных средств и использования федеральной собственности;
- финансовая экспертиза проектов федеральных законов и других нормативных правовых актов;
- контроль за движением государственных средств в банках и иных финансово-кредитных учреждениях.

Контрольные полномочия счетной палаты распространяются на все государственные органы в Российской Федерации, на органы местного самоуправления, организации, банки, страховые компании и другие финансово-кредитные учреждения, их союзы, ассоциации и иные объединения вне зависимости от видов и форм собственности, если они получают, перечисляют, используют средства из федерального бюджета или используют федеральную собственность, либо управляют ею, а также имеют предоставленные федеральным законодательством таможенные или иные льготы и преимущества.

Для выполнения возложенных на нее задач счетная палата наделена широкими полномочиями, в том числе - привлекать к участию в проводимых ею мероприятиях государственные контрольные органы и их представителей, а также на договорной основе - аудиторские службы и отдельных специалистов.

К органам, наделенным функциями государственного финансового контроля, относится центральный банк РФ, который в пределах полномочий, предоставленных ему конституцией и федеральными законами, независим в своей деятельности.

Свои надзорные функции за кредитными организациями банк России выполняет не столько путем проведения проверок на местах, сколько посредством получения и анализа информации о соблюдении установленных стандартов банковской деятельности. В

зависимости от этого решаются вопросы о выдаче и отзыве лицензий кредитным организациям.

Особое положение среди органов, осуществляющих государственный финансовый контроль в стране, занимает главное контрольное управление Президента РФ (ГКУ). Располагая в центре небольшим аппаратом (всего 130 человек) и опираясь на свои территориальные подразделения (окружные инспекции), охватывающие проверками все регионы страны, ГКУ контролирует исполнение федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, их должностными лицами, а также организациями федеральных законов, указов, распоряжений и поручений Президента РФ.

При этом Главное Контрольное Управление и его территориальные подразделения взаимодействуют с органами государственной власти, координируют деятельность органов контроля и надзора федеральных органов исполнительной власти и их подразделений в субъектах Российской Федерации. Такая координация деятельности, в частности с территориальными контрольными органами Минфина России, дает весьма положительные результаты. Использование при проверках профессиональных ревизоров позволяет вскрывать серьезные финансовые нарушения, привлекать к ответственности виновных лиц.

С созданием института полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах в состав аппарата представителей стали входить окружные инспекции главного контрольного управления Президента РФ. Однако ГКУ и его подразделения не наделены правом непосредственно проводить финансовые проверки и ревизии. Для этого они (как отмечено выше) пользуются услугами привлеченных, специально уполномоченных на то организаций и специалистов.

Среди органов государственного финансового контроля старейшими по времени образования, наиболее стабильно и профессионально работающими являются контрольно-ревизионные органы Минфина России. Штатная численность их - около 7 тыс. чел.

Основной задачей этих органов является осуществление последующего государственного финансового контроля на территории соответствующего субъекта или региона Российской Федерации. Они контролируют своевременность, целевое и рациональное использование, сохранность средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств. Проводят ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности организаций любых форм собственности по постановлениям правоохранительных органов. По обращениям органов власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления проводят на договорной основе ревизии и проверки средств соответствующих бюджетов, внебюджетных средств и доходов от имущества, находящегося в их собственности. Координируют свою деятельность с деятельностью других органов финансового контроля в целях устранения параллелизма и дублирования в работе, обеспечения комплексности и периодичности ревизий и проверок.

Контрольно-ревизионные органы имеют право запрашивать и проверять в ревизуемых организациях необходимые данные и документы, получать объяснения, требовать проведения инвентаризаций имущества, давать указания об устранении вскрываемых на-

рушений, вносить предложения о прекращении финансирования или взыскании средств в случаях их нецелевого использования, ставить вопрос об отстранении от работы лиц, виновных в нарушениях, передавать материалы в правоохранительные органы.

Работники контрольно-ревизионных органов в ходе ревизий и проверок не могут вмешиваться в оперативную деятельность ревизуемых организаций, однако их требования, связанные с исполнением ими служебных обязанностей, являются обязательными для должностных лиц ревизуемых организаций.

Контрольно-ревизионный аппарат Минфина за год проводит около 50 тыс. ревизий и проверок, вскрывает незаконных расходов и недостач на сумму до 30 млрд. рублей, добивается возмещения ущерба и начисления дополнительных платежей в бюджет порядка 10 млрд. рублей. По результатам его ревизий и проверок каждый год возбуждается свыше 3 тыс. уголовных дел, привлекаются к дисциплинарной ответственности 23-26 тыс. виновных лиц [13].

Наряду с контрольно-ревизионными органами в системе Минфина России функции государственного финансового контроля выполняют органы федерального казначейства. Штатная численность их составляет 48 тыс. чел. Главными задачами органов казначейства является предварительный и текущий контроль за исполнением федерального бюджета, государственных (федеральных) внебюджетных фондов, поступлением и использованием внебюджетных средств. Контрольные функции они осуществляют во взаимодействии с соответствующими органами исполнительной власти, налоговыми, правоохранительными органами и банками.

Органы казначейства имеют право приостанавливать операции по счетам организаций, выдавать обязательные для исполнения предписания о взыскании в бесспорном порядке средств, используемых не по целевому назначению, с наложением за такие нарушения штрафа. Взыскание сумм финансовых санкций осуществляется налоговыми органами в 3-дневный срок по представлению органов казначейства. Надо отметить, что в стране действует единый порядок взыскания финансовых санкций посредством налоговой службы, независимо от того, по результатам проверок каких контрольных органов эти санкции налагаются.

Наиболее распространенным финансовым нарушением является нецелевое использование средств бюджета или внебюджетных фондов.

Статья 38 бюджетного кодекса РФ установила принцип адресности и целевого характера бюджетных средств, в соответствии с которым бюджетные средства выделяются в распоряжение конкретных получателей бюджетных средств с обозначением направления их на финансирование конкретных целей.

Любые действия, приводящие к нарушению адресности предусмотренных бюджетом средств либо к направлению их на цели, не обозначенные в бюджете при выделении конкретных сумм средств, являются нарушением бюджетного законодательства и в соответствии со ст. 283 кодекса являются основанием для применения мер принуждения за нарушение бюджетного законодательства, в частности, - бесспорного списания сумм, использованных не по целевому назначению, и наложения штрафа. Те же действия, при

наличии состава преступления, влекут уголовные наказания, предусмотренные уголовным кодексом РФ.

К числу органов государственного финансового контроля относятся и министерство РФ по налогам и сборам с численностью работников в центре и на местах свыше 170 тыс. человек. Это самый многочисленный в стране контрольный орган.

Главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением налогового законодательства, полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и иных обязательных платежей. Таким образом, в отличие от других органов, контролирующих в основном средства федерального бюджета, эти органы призваны контролировать поступление средств в бюджеты всех уровней.

Для выполнения возложенных на них задач налоговые органы вправе проводить проверки в организациях любых форм собственности, приостанавливать операции по счетам в банках в случаях непредставления в налоговые органы документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, применять финансовые санкции за нарушение налогового законодательства, а в отдельных случаях предъявлять в судах иски о ликвидации предприятий. Свою контрольную работу налоговые органы осуществляют во взаимодействии с органами исполнительной власти, правоохранительными и финансовыми органами, банками.

Органами финансового контроля, осуществляющими его применительно к интересам собственников и участников рыночных отношений, являются аудиторские организации и подразделения внутреннего контроля акционерных обществ, кредитных, некоммерческих организаций.

Еще один неотъемлемый системообразующий элемент государственного финансового контроля - это формы и методы его осуществления.

В деятельности федеральной счетной палаты, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации пользуются термином «*контрольные мероприятия*», объединяя в нем ревизии, проверки, экспертизу и другие виды деятельности, которыми заняты эти органы.

Самостоятельное значение этого элемента системы в том, что одни и те же формы и методы используются разными органами финансового контроля.

Действующая в России система государственного финансового контроля имеет определенные достоинства. К числу достоинств относится прежде всего конституционность системы. В соответствии с конституцией Российской Федерации в стране создан и все активнее действует такой орган государственного финансового контроля, как счетная палата Российской Федерации.

Другим важным достоинством нашей системы государственного финансового контроля является ее многоуровневость. Наличие федерального, местного, муниципального, ведомственного уровней дает возможность широты охвата, маневра и взаимодействия.

Наличие крепкого Минфиновского звена в лице традиционно сильного контрольно-ревизионного аппарата и органов федерального казначейства - еще одно достоинство Российской системы государственного финансового контроля.

В условиях России сегодняшнего дня существенное достоинство системы государственного финансового контроля - ее тесная узаконенная связь с правоохранительной системой.

## 2. МЕСТО ИМПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Объектом финансового контроля являются хозяйствующие субъекты разных видов собственности. Между тем, вопрос о понятии собственности в экономической науке трактуется учеными неоднозначно. В настоящее время сложились три взгляда на собственность:

- собственность как экономическое отношение;
- собственность как правовая ценность (право собственности в субъективном смысле);
- собственность как экономическое отношение и право собственности.

Согласно первому подходу, собственность - одно из основных отношений, складывающихся в области экономики. При этом утверждается, что «в любом обществе, каковы бы ни были его политическая система и государственное устройство, собственность всегда была, есть и будет экономической основой, базисом его существования и развития» [46].

Указанное концептуальное положение в свое время соответствовало господствующей официальной доктрине о собственности как основе экономической системы Советского государства. Последняя была закреплена даже в нормах конституционного права того времени. Так, в соответствии со ст. 4 Конституции СССР 1936 г. «экономическую основу СССР составляют социалистическая система хозяйства и социалистическая собственность на орудия и средства производства».

Конституция РСФСР 1978 г. также провозглашала, что основой экономической системы РСФСР составляет социалистическая собственность на средства производства в форме государственной (общенародной) и колхозно-кооперативной собственности (ст. 10).

В настоящее время понимание собственности как экономического феномена непосредственно не вытекает из конституционных положений. Конституция РФ не содержит специального раздела об экономической основе государства и общества, не выделяет какую-либо форму собственности в качестве основной, равно как не предусматривает и ограничений для отдельных форм собственности. Однако понимание собственности как одного из основных компонентов экономики в современной экономической теории сохраняется.

Собственность как экономическая категория охватывает довольно широкий круг общественных отношений, закономерно складывающихся в сфере экономики в связи с ограниченностью экономических ресурсов и воспроизводимых в деятельности конкретных лиц по поводу использования этих ресурсов.

С одной стороны, собственность как экономическая реальность, которая не зависит от воли и сознания человека, представляет собой необходимые и устойчивые отношения, которые формируются между людьми в процессе их хозяйственной деятельности по использованию ограниченных ресурсов. С другой стороны, собственность есть конкретное отношение в сфере экономики, участники которого со знанием де-



ла, своей волей и в своем интересе взаимодействуют между собой по поводу экономических благ и тем самым воспроизводят экономические отношения собственности надличностного, надындивидуального характера.

Кроме того, важно подчеркнуть, что современная экономическая теория не связывает объект собственности исключительно с предметами материального мира, имеющими «статус» вещей. Она исходит из понимания собственности как отношения по поводу использования вещественных и невещественных, материальных и нематериальных благ.

В экономическом смысле объект собственности имеет весьма широкое определение, которое включает в себя предметы природы, вещество, энергию, информацию, материальные и нематериальные результаты работ и услуг, отдельные права, интеллектуальные ценности и все то, что в условиях экономического оборота может обладать признаком товара [24, 54, 15].

Отсюда экономическое понимание собственности как правоохраняемого объекта чрезмерно увеличивает сферу уголовно-правовой охраны, включая в нее всю систему экономических отношений собственности, в том числе те из них, которые закономерно складываются в области экономики независимо от воли и сознания людей и не требуют юридического признания и правовой защиты.

В науке сложилось воззрение на собственность и как на исключительно юридическое явление. Обоснованием такого подхода в советский период развития юридической науки служило известное высказывание К. Маркса по поводу кражи леса: «Преступная... сущность действия заключается не в посягательстве на лес как нечто материальное, а в посягательстве на государственный нерв - на право собственности как таковое, т.е. в осуществлении противозаконного намерения» [23]. Наиболее последовательно обозначенной точки зрения придерживались Б.С. Никифоров и П.С. Матышевский. Так, Б.С. Никифоров утверждал: «Объектом таких преступлений, как кража и, в значительной мере, мошенничество является гарантированная собственнику законом возможность (а гарантированная законом возможность - это в данном случае и есть право) в установленных законом пределах использовать имущество по своему усмотрению, обращаться с ним «как со своим», в частности, возможность владеть, пользоваться и распоряжаться им своей властью (по своей воле) и в своем так или иначе понимаемом интересе. Всякое воспрепятствование собственнику в законных пределах осуществлять свое право собственности представляет собой правонарушение; при определенных условиях, когда речь идет о посягательстве не на отдельные элементы права собственности, а на самое это право в полном его объеме, такое воспрепятствование является преступлением» [25].

Взгляд на собственность как на правовое явление имеет своих сторонников и в современной науке [18, 30, 45].

Под правом собственности в субъективном смысле понимается обеспеченная законом мера возможного поведения собственника в отношении владения, пользования и распоряжения вещью по своему усмотрению. Право собственности - одно из основных и наиболее широких по содержанию вещных прав. Это

субъективное право отличает тесная и неразрывная связь с вещью, прикрепленность к ней. С гибелью вещи автоматически прекращается и право собственности на нее.

Надо сказать, что понимание собственности в исключительно юридическом смысле является небезосновательным. Оно в известной мере опирается на положение Конституции РФ, согласно которому право частной собственности охраняется законом (ч.1 ст.35). Кроме того, собственность трактуется как исключительно правовой феномен некоторыми философами, экономистами, цивилистами [28, 51, 34].

Вместе с тем, есть основание утверждать, что сведение собственности как правоохраняемого объекта к субъективному праву собственности приводит к недопустимому ограничению действия права в области охраны имущественных и иных экономических прав и свобод.

Суть третьего подхода - в экономической и правовой трактовке собственности. Одним из первых советских ученых, последовательно придерживавшихся понимания собственности одновременно как экономического отношения и субъективного права, был С.И. Сирота. Он утверждал, что «...социалистическая собственность охватывает как материальные, экономические отношения..., так и правовые отношения, т.е. их правовую оболочку, а не только отношения собственности в смысле субъективного права собственности [33]. Эту же мысль позже высказывал Э.С. Тенчов [42].

В современной науке обозначенный подход развивается в работах С.М. Кочои [20].

Сосуществование в экономической науке нескольких подходов к пониманию собственности не является случайным обстоятельством, оно скорее есть следствие сложности как самого явления собственности, характеризующегося многосторонностью, так и его связей с другими явлениями и процессами действительности. В исследованиях проблематики собственности затрагиваются самые различные аспекты - философский, морально-этический, политический, социологический, психологический, исторический, экономический, правовой.

Между тем до сих пор остается открытым вопрос: что есть собственность по природе своей - начало духовное или материальное. Какие из особенностей этого многообразного и многоликого феномена являются основополагающими - нематериальные или вещественные. «Разумность собственности, - утверждал Гегель, - заключается не в удовлетворении потребностей, а в том, что снимается голая субъективность личности. Лишь в собственности лицо выступает как разум» [8].

С точки зрения Маркса, ответить на вопрос о том, что такое собственность, политическая экономия в состоянии только анализом отношений собственности как производственных отношений [22].

Трудно не согласиться и с русским философом Н.А. Бердяевым, по мнению которого собственность предполагает не только потребление материальных благ, но и более устойчивую и преемственную духовную жизнь личности в семье и роде, а начало собственности связано с метафизической природой личности, с ее внутренним правом совершать акты, преодолевающие быстротечное время [31].

Как видим, научно-философское понимание собственности включает в себя множество аспектов этого весьма сложного в своих связях и опосредованиях явления, не ограничиваясь его экономической и правовой трактовкой.

Следовательно, понятие собственности, прежде всего, является юридическим и характеризует определенный перечень прав по отношению к отдельным элементам национального богатства. Реализация права собственности предполагает выделение объекта и субъекта этого процесса.

В этой связи, собственность – это отношение между человеком и группой или сообществом субъектов с одной стороны, и любой субстанцией материального мира (объектом), с другой стороны, заключающееся в постоянном или временном, частичном или полном отчуждении, отсоединении, присвоении объекта собственности [1].

Субъект собственности – активная сторона отношений собственности, имеющая возможность и право обладания объектом собственности [1].

Объект собственности – пассивная сторона отношений собственности в виде предметов природы, имущества, вещества, информации, духовных и интеллектуальных ценностей [1].

В Гражданском кодексе Российской Федерации, действующем в настоящее время, возможные субъекты права собственности определены следующим образом: это граждане, юридические лица, Российская Федерация, субъекты Российской Федерации, муниципальные образования [10].

Собственность как наиболее полная форма присвоения, соединяющая пользование и распоряжение, означает, что собственник выполняет любые действия над принадлежащими ему благами, целиком присваивает полезный результат и несет всю полноту материальной ответственности за свои действия. Другие формы присвоения ограничивают в той или иной форме свободу действий субъекта пользования и (или) владения на объект собственности, одновременно уменьшая его реальную ответственность, предусматривая гарантии со стороны ограничивающего эту свободу собственника.

Особой формой присвоения можно считать владение. В отличие от собственности, владение предполагает реализацию всей полноты прав пользования и лишь часть прав распоряжения, предоставленных владельцу собственником на определенных условиях.

Схематично логику взаимной обусловленности и дифференциации отношений собственности в единстве пользования, распоряжения и владения можно представить в виде схемы, показанной на рис. 2.1 [26].

Таким образом, право собственности означает возможность передачи объекта собственности в пользование, распоряжение или владение другим субъектам без утраты самого права собственности с установлением правил, которые те обязаны соблюдать.

Собственность как экономическая категория есть отношение между людьми по поводу материальной основы хозяйственной деятельности, т.е. средств производства. В этом плане собственность тесно связана с экономической властью, с управлением производством, с повседневными отношениями между людьми.

Экономические отношения собственности не только характеризуют социальную сторону экономической

жизни, но и определяют формы ее организации. Общеизвестно, что основу рыночной экономики составляет частная собственность. Однако рыночная экономика возникает лишь при условии, когда участники экономической жизни общества признают друг в друге обособленных равноправных собственников. Это равенство реализуется через обмен, где каждый участник и собственник экономического блага взаимодействуют с другими на эквивалентно-возмездной основе и личной независимости.

Экономические отношения собственности в современном обществе реализуются в правовых формах, ими определяются отношения субъекта собственности к объекту собственности, правовые нормы включают в себя права собственника, его имущественную ответственность и защищают его права, - право владеть, пользоваться и распоряжаться имуществом. Законы не создают отношений собственности (они объективны), а всего лишь закрепляют отношения, которые фактически сложились в обществе.

Статья 212 Гражданского Кодекса РФ определяет основные формы (виды) собственности, признаваемые в Российской Федерации. Вслед за ст.8 Конституции РФ в ней называются частная, государственная и муниципальная собственность. Кроме этого, Гражданский кодекс в рамках вышеназванных форм собственности предусматривает коллективную, долевую и совместную собственность.

Деление собственности на государственную и муниципальную носит чисто юридический характер и не отражает ее экономическую сущность.

При определении сущности государственной собственности необходимо учитывать «потребности» государства в лице его полномочных органов для осуществления функций вмешательства государства, а также его монопольные отрасли ведения:

- войны и национальная оборона;
- рост народонаселения и урбанизация;
- проблемы окружающей среды;
- социальная защита населения и др.

Так, например, для обороны внешних и внутренних границ государства необходима соответствующая материальная база (например, ВПК), которая и будет основой для обороны.

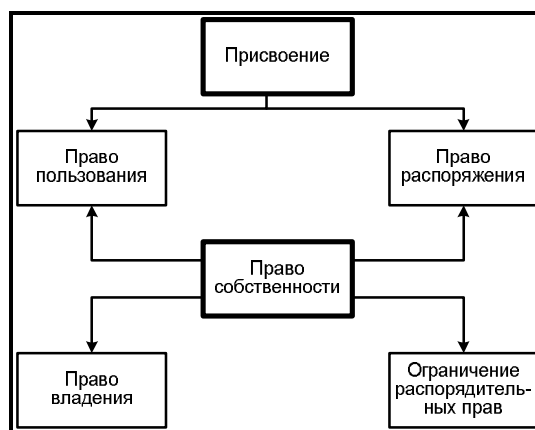


Рис. 2.1. Взаимная обусловленность и дифференциация отношения собственности

Таким образом, сущность государственной собственности определяется исходя из вышеназванных об-

стоятельств, а остальная часть собственности принимает иные формы: индивидуальную и коллективную.

Государственная собственность, с нашей точки зрения, в Российской Федерации существует на 3-х уровнях:

1. На уровне всей Федерации - федеральная собственность.
2. На уровне субъектов Федерации - региональную собственность.
3. На уровне отдельного города, округа, села и т.д., кроме Санкт-Петербурга и Москвы, которые выступают как субъекты Федерации, - муниципальная собственность.

Для организации процессов управления и контроля принципиально важно согласовать юридическое понятие собственности с ее организационным строением, а также рассмотреть экономические аспекты управления и контроля государственной собственности (рис. 2.2).

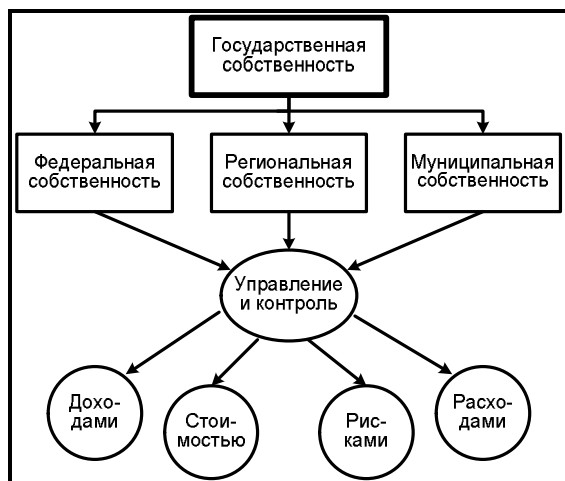


Рис. 2.2. Экономические аспекты управления государственной собственностью

С этой точки зрения необходимо выделить понятие «объект собственности», которое следует рассматривать как точку приложения различных управляющих воздействий, а также организационно-обособленная часть национального богатства, юридически закрепленная за конкретным собственником или группой собственников.

В роли объекта собственности могут выступать: отдельная вещь; совокупность имущества; имущественный комплекс; земельный, водный или лесной участок; месторождение полезных ископаемых; зона воздушного пространства; частотный диапазон; обособленная доля в общей собственности и т. д. Финансовый контроль государственной собственностью хозяйствующих субъектов выступает в форме императивного контроля.

Императив (от лат. imperativus - повелительный) - повеление, настоятельное требование; по Канту: «Поступай так, чтобы твое поведение могло служить образцом всеобщего законодательства», а императивный - повелительный; в юриспруденции - не допускающий выбора [44]. Согласно толковому словарю, «императивный» означает требующий безусловного подчинения, исполнения.

Императивный контроль представляет собой систему, в которой элементы взаимосвязаны со статусом субъектов контрольной деятельности.

К общим признакам императивного контроля, отличающим его от других видов, по нашему мнению, относятся:

- наличие управляющей и управляемой систем, их целостность и единство; наличие причинно-следственных связей между элементами системы, как прямых, так и обратных;
- применяемые специфические методы и приемы контроля;
- динамичность системы управления и контроля, ее способность переходить из одного качественного состояния в другое;
- постановка четкой конечной цели.

Как и любой вид контроля, императивный контроль имеет субъект и объект. Сами понятия рассматриваются с различных позиций, которые можно отразить на рис. 2.3.

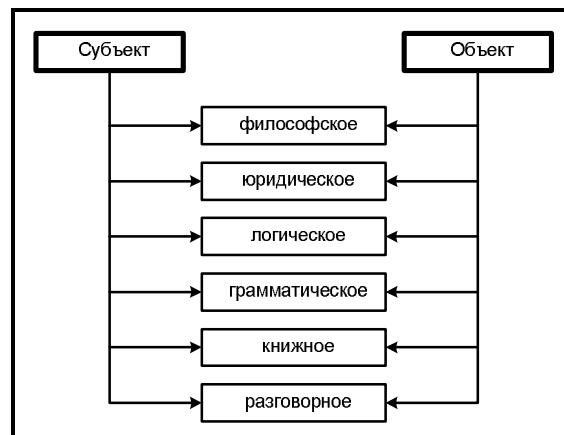


Рис. 2.3. Понятие субъекта и объекта контроля

В философии субъектом представляется лицо как носитель определенного вида свойств, субъект рассматривается как действующее или познающее существо, противостоящее внешнему миру как объекту познания.

В юриспруденции субъект определяется как физическое или юридическое лицо, носитель определенных прав и обязанностей.

С точки зрения грамматики субъект представляет собой семантическую категорию со значением производителя действия или носителя состояния.

Логическое определение субъекта довольно лаконично: субъект – это предмет суждения.

Объектом в философском определении является то, что существует вне нас и не зависит от нашего сознания, т.е. корень объекта и объективности однотипен.

В экономической науке субъектом называют контролируемую систему, а объектом - контролируемую. Между объектом и субъектом контроля существует тесное диалектическое взаимодействие вследствие наличия прямых и обратных связей, в связи с этим четко разграничить субъект и объект контроля можно лишь теоретически. Например, система, будучи субъектом контроля, сама может являться объектом в определенных моментах по отношению к другому контролируемому субъекту. Тем не менее, субъект и объект контроля, по нашему мнению, необходимо рассматривать с двух позиций: с формальной и с содержательной сторон.

Представим содержание объекта и субъекта контроля в табл. 3.1. Объектом императивного контроля является деятельность хозяйствующих субъектов,

имеющих государственную форму собственности. При этом хозяйствующие субъекты включают в себя предприятия трех организационно-правовых форм: казенные предприятия, государственные унитарные предприятия и общества с государственной долей собственности в акционерном или уставном капитале.

Таблица 2.1

**СУЩНОСТЬ КОНТРОЛИРУЮЩЕЙ И КОНТРОЛИРУЕМОЙ СИСТЕМЫ**

Вид системы	Формальный аспект	Содержательный аспект
Контролирующая	Это организационная структура контроля, т.е. набор отделов и служб аппарата контроля	Это совокупность технических, организационных, экономических и социальных подсистем
Контролируемая	Это состав взаимосвязанных производственных комплексов, производственных служб	Это кадровый, технический, организационный потенциал

Субъектами императивного контроля выступают специализированные федеральные, региональные и муниципальные контролирующие органы, а также аудиторские фирмы, сферой деятельности которых является контроль за эффективным использованием государственной собственности (рис. 2.4).

Взаимодействие между субъектом и объектом императивного контроля носит характер прямой и обратной связи. Прямая связь обеспечивает результаты контрольного воздействия, используемые для выработки управленческих решений. Обратная связь характеризует качество проведения императивного контроля, сигнализирует о степени его воздействия на объект.

Выбор структуры системы контроля - формы, способа организации элементов системы, определяет организационную систему контроля. Оптимальная организационная система позволяет достичь положительных результатов при наименьших затратах. Императивный контроль представляет собой систему, которая укладывается в следующую схему (рис. 2.5).

Представленная система контроля составлена в зависимости от статуса субъектов контрольной деятельности. В систему императивного контроля входят два его уровня: государственный и независимый. Первый уровень включает в себя бюджетный, налоговый, банков-

ский, страховой и таможенный контроль. Контроль второго уровня – это аудиторский контроль.

Императивный контроль предполагает постановку цели; выработку системы мероприятий для ее достижения; организацию процесса контроля, корректирующих и регулирующих воздействий на объект контроля; анализ произведенных и будущих действий; мотивация сотрудников и другое. Данные элементы контроля можно классифицировать как функции контроля, которые являются конкретным видом контрольной деятельности, для осуществления которой применяются соответствующая организация работ, специальные приемы и методы воздействия. В целом функции контроля можно определить как объективно необходимый, исторически обусловленный специализированный вид контрольной деятельности.

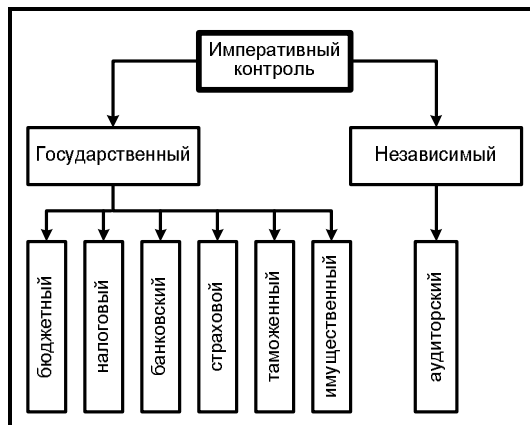


Рис. 2.5. Система императивного контроля

Главная функция императивного контроля состоит в определении, формулировании и решении задач, стоящих перед контролирующим органом для обеспечения эффективного функционирования хозяйствующего субъекта в соответствии с поставленными целями.

Если исходить из того, что собственность есть выражение всей системы производственных отношений, которые и определяют формы хозяйствования, то можно представить подход к сущности императивного контроля в следующем виде: императивный контроль есть функция производственных отношений.

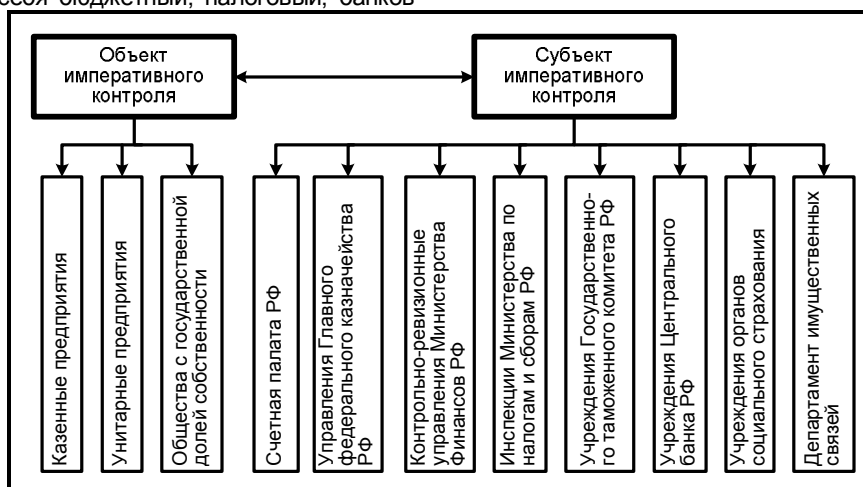


Рис. 2.4. Взаимосвязь объекта и субъекта императивного контроля

Действительно, при производственных отношениях, базирующихся на общественной собственности на средства производства, возникает командно-административная и даже тоталитарная система управления и контроля.

При конкурирующем же многообразии форм собственности в рыночной экономике развиваются демократические системы управления и контроля, содержащие самоуправляющиеся подсистемы, основанные на принципах саморегуляции. Это не отрицает роль государства в управлении экономикой, но рамки подобного управления законодательно строго ограничены.

Все указанные выше обстоятельства говорят о важности и сложности вопросов, связанных с управлением и контролем за государственной собственностью. Многие моменты здесь пока не имеют достаточного теоретического обоснования и требуют проведения широкого круга специальных научных исследований.

### 3. СИСТЕМА ЭЛЕМЕНТОВ ИМПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ

В систему императивного контроля входят элементы, которые классифицируются по признаку субъектов контроля. Как было отмечено выше, система складывается из двух уровней: государственный императивный контроль и независимый императивный контроль. Зависимость субъектов императивного контроля от его элементов представлена на рис. 3.1.

Система императивного контроля складывается из трех составляющих: элементы, сфера деятельности и субъекты. Все составляющие находятся в тесной прямо пропорциональной зависимости.

Первым элементом императивного контроля является бюджетный контроль. Термин «бюджетный контроль» введен в практику экономических исследований как один из видов государственного финансового контроля.

Основополагающие положения государственного бюджетного контроля заложены в Конституции Российской Федерации, которая устанавливает принципы государственного устройства Российской Федерации и осуществления государственной власти. Эти конституционные принципы пронизывают всю сферу бюджетной деятельности государства. Они во многом определяют законодательное регулирование бюджетных отношений в Российской Федерации, в том числе по бюджетному контролю, и в рамках бюджетного законодательства получают свою дальнейшую конкретизацию.

Основы бюджетного контроля содержатся во многих главах Бюджетного кодекса РФ, поскольку контроль органически связан и проходит почти по всем стадиям бюджетного процесса, но наиболее полно они отражены в главе 26 «Основы государственного и муниципального финансового контроля». Бюджетный кодекс рассматривает контроль как одну из стадий бюджетного процесса, которая способствует исполнению бюджета и завершает данный процесс.

Контроль в сфере бюджета определяется в Бюджетном кодексе как финансовый контроль, который осуществляется в рамках бюджетного процесса, в ходе составления, рассмотрения проектов, утверждения и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы России.

Однако, как было отмечено выше, бюджетный контроль не охватывает всей сферы государственного финансового контроля, а является его составной частью.

В бюджетном кодексе в основном определяются органы, ответственные за осуществление бюджетного контроля на соответствующем уровне бюджетной системы Российской Федерации, их контрольные полномочия и формы контроля. Однако он не устанавливает правовых основ самой контрольной деятельности, не предусматривает методов ее проведения, принципов организации специализированных органов бюджетного контроля и механизмов взаимодействия органов, осуществляющих бюджетный контроль.

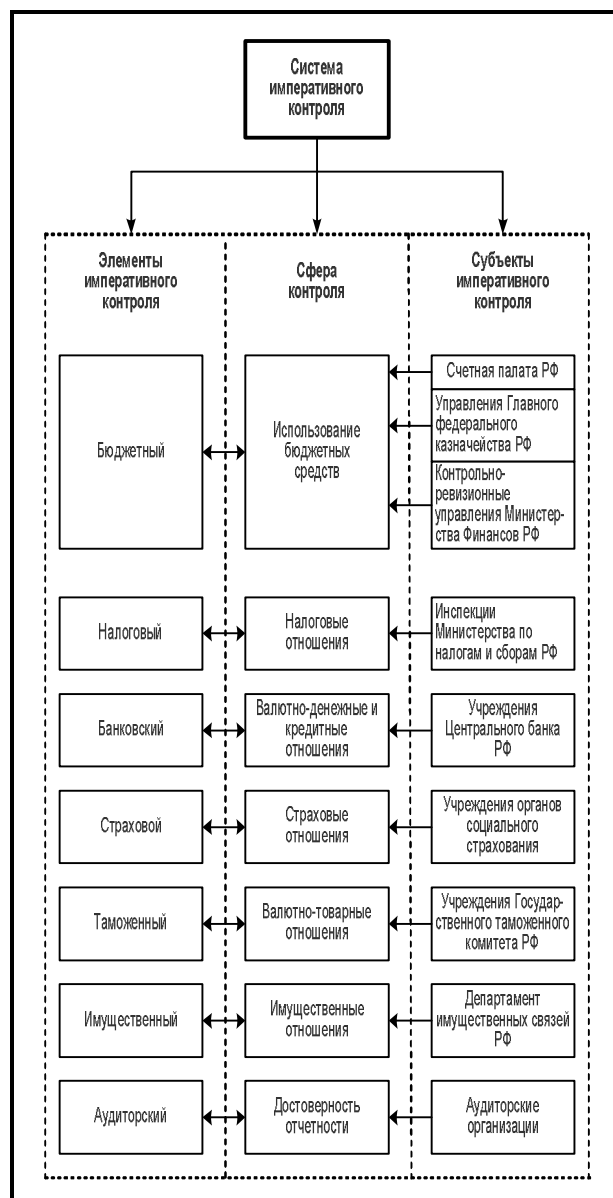


Рис. 3.1. Система императивного контроля

В соответствии со ст. 6 Бюджетного Кодекса РФ бюджетный процесс - это регламентируемая нормами права деятельность участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов, утверждению и исполнению бюджетов и бюджетов го-

сударственных внебюджетных фондов, а также по контролю за их исполнением.

Следовательно, бюджетный контроль состоит из определенных стадий, которые охватывают всю сферу бюджетного процесса (рис. 3.2).

Завершающей стадией бюджетного процесса является контроль за исполнением бюджета, в рамках которой контроль значим сам по себе, поскольку «служит интегрирующим средством проверки общего курса управления и соответствия ему всех выполненных управленческих функций» [42]. Контролируя государственные расходы, он выявляет соответствие израсходованных государственных средств утвержденным сметам.

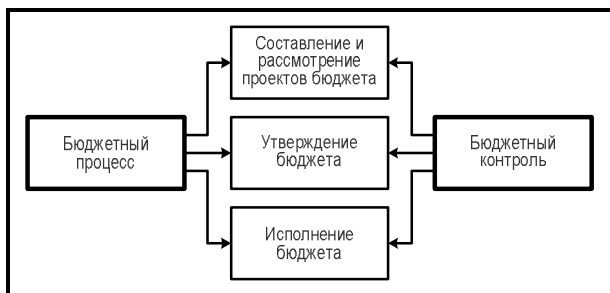


Рис. 3.2. Стадии бюджетного процесса и бюджетного контроля

Объектами государственного бюджета выступают бюджетные учреждения, юридические и физические лица. Бюджетный Кодекс предусматривает следующие формы расходов бюджета (рис. 3.3).

Бюджетный контроль направлен на выявление эффективности вышеперечисленных форм расходов бюджета.

Организации, имеющие государственную форму собственности, имеют возможность использовать бюджетные средства в своей деятельности. В соответствии с Бюджетным кодексом РФ можно выделить четыре основных направления получения и использования бюджетных средств коммерческими организациями:

- получение бюджетных средств в счет оплаты товаров, работ и услуг по государственным (муниципальным) контрактам;
- использование бюджетных средств, предоставленных в форме бюджетных инвестиций в уставные и складочные капиталы;

- получение финансовой помощи из бюджета на безвозмездной и безвозвратной основе в форме субвенций и субсидий;
- получение бюджетных средств на возмездной и возвратной основе в форме бюджетных кредитов.

Сферой деятельности бюджетного контроля как элемента императивного контроля является порядок использования бюджетных средств в обороте организаций, имеющих государственную форму собственности (рис. 3.4).

Особое место в системе элементов императивного контроля занимает налоговый контроль. В России на законодательном уровне термин «налоговый контроль» впервые применяется в Налоговом кодексе РФ. Однако глава 14 Налогового кодекса РФ, посвященная налоговому контролю, не дает его определение, в ней отражены формы и методы его проведения.

В научных кругах широко распространена концепция налогового контроля, которая сводит его сущность лишь к проверке соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления налогов и своевременности их уплаты [3].

Признавая важность этих функциональных направлений деятельности налоговых органов, отметим недопустимость сведения сущности контроля только к способу обеспечения законности, поскольку таким образом ограничивается его активная экономическая направленность. В процессе налогового контроля, как правило, оцениваются не только количественные результаты финансово-хозяйственной деятельности, но и ее законность, целесообразность, качество, а также финансовая устойчивость плательщика как основа для повышения налогового потенциала экономики.

Налоговый контроль представляет собой синтез части финансового контроля и элемента налоговой системы (рис. 3.5).

Налоговая система складывается из трех элементов: система налогов и сборов, органы, осуществляющие функционирование системы налогов, налоговый механизм.

В состав налогового механизма, наряду с принципами и методами функционирования системы налогов, включаются приемы, используемые в налоговой системе. Одним из таких приемов выступает налоговый контроль. Финансовый контроль, как было рассмотрено ранее, представляет собой совокупность определенных видов контроля. Налоговый контроль представляет собой один из видов финансового контроля.



Рис. 3.3. Формы расходов государственного бюджета

Налоговый контроль реализует главную функцию налоговой системы – фискальную, поскольку он является ее носителем, а экономическая функция проявляется через механизм главной, фискальной функции. Степень проявления экономической функции зависит от того, как осуществляется сбор налогов.



Рис. 3.4. Сфера деятельности бюджетного контроля

Налоговый контроль может быть горизонтальным и вертикальным. Горизонтальный контроль, т.е. парламентский контроль, присутствует всегда, когда законодательная власть контролирует исполнительную власть по исполнению принятого ее налогового законодательства. Объектом парламентского налогового контроля выступает деятельность органов министерства по налогам и сборам РФ по мобилизации налоговых ресурсов в бюджет, а также деятельность министерства по налогам и сборам РФ, министерства финансов РФ и Правительства РФ по разработке налогового законодательства.

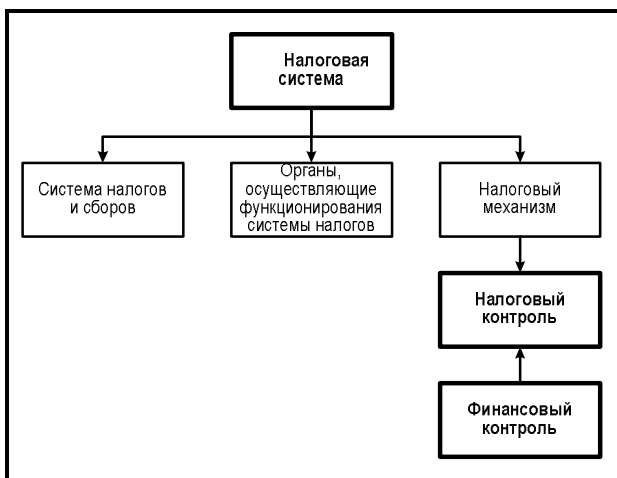


Рис. 3.5. Сущность налогового контроля

Вертикальный налоговый контроль, т.е. административный контроль, – это непосредственный контроль налоговых органов за правильным исчислением и уплатой хозяйствующих субъектов налогов в бюджет, а также за работой нижестоящего уровня налоговых служб.

Объектом налогового контроля, как элемента императивного контроля, являются организации, имеющие государственную форму собственности. Субъектом выступают инспекции Министерства по налогам и сборам, а также Контрольно-ревизионные управления

Министерства Финансов РФ. Контроль, как главное содержание работы налоговых органов, пронизывает любое направление их деятельности, что предопределяет многообразие тактических целей и задач налогового контроля.

Налоговый контроль состоит из определенных стадий, которые носят последовательный характер и тесно связаны с целями и тактическими задачами работы налоговых органов (рис. 3.6).

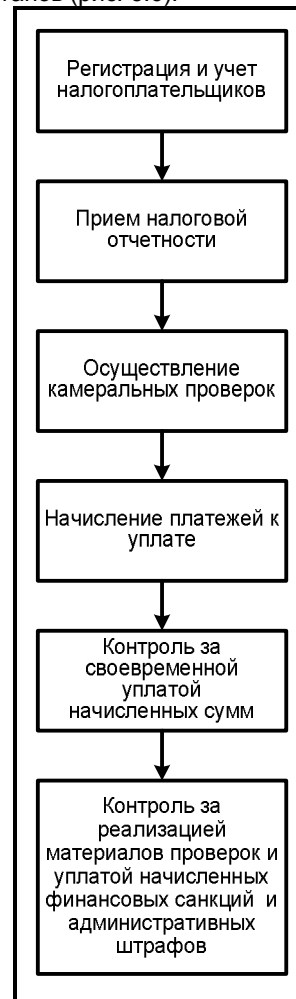


Рис. 3.6. Стадии налогового контроля

Это обуславливает наделение сотрудников государственной налоговой службы широким кругом прав и возможностей осуществления контрольных мероприятий.

Особым элементом императивного контроля выступает банковский контроль. Предметом регулирования банковского контроля выступает специфическая группа общественных отношений, объектом которых является банковская деятельность. Банковская деятельность состоит, в свою очередь, из целого комплекса банковских операций, служащих правовой формой реализации функций банков. Основные функции банков сводятся к следующему:

- 1) мобилизация временно свободных денежных средств и размещение их от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, срочности и платности в форме кредитования государства, юридических и физических лиц;

- 2) финансовые расчеты и формирование платежной системы государства;
- 3) денежная эмиссия в банкнотной и депозитной формах;
- 4) осуществление функций профессионального участника рынка ценных бумаг путем выпуска и размещения фондовых ценностей;
- 5) осуществление консультационных услуг по финансовым и экономическим вопросам путем сбора, анализа и распространения соответствующей информации.

Бесспорным является тот факт, что функции банков имеют экономическую природу и присущи банкам как финансовым посредникам на рынке финансовых услуг. Главная задача, стоящая перед банками, заключается в том, чтобы аккумулировать избыточные (временно свободные) денежные ресурсы путем привлечения вкладов и превращать их в ссудный капитал, выдавая кредиты различным субъектам. Эти кредиты используются на расширение производства и развитие потребительского рынка. Кредитование неизбежно влияет на структурную и инвестиционную политику путем определения приоритетных направлений модернизации и технического переоснащения промышленности и сельского хозяйства, что в конечном счете оказывается решающим фактором в развитии научно-технического прогресса, экономического роста государства и улучшения уровня жизни населения.

Как система норм государственно-властного характера имеющее целью ограничение и упорядочение банковской деятельности банковский контроль в любом обществе представлен в двух видах: пруденциальный и валютный (рис. 3.7).

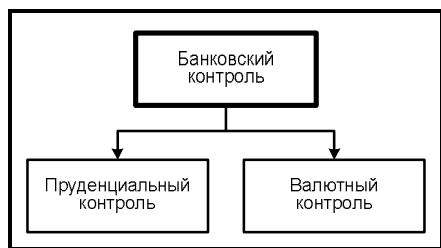


Рис. 3.7. Виды банковского контроля

Первый предназначен обеспечивать стабильное и надежное функционирование банковской системы государства в целом, а также защищать интересы вкладчиков. Все это достигается с помощью государственной регистрации банков и лицензирования банковской деятельности, установления экономических нормативов функционирования банков, банковского надзора, главным инструментом которого выступает применение мер воздействия (санкций).

Цель валютного регулирования - проведение разумной денежно-кредитной политики в условиях рыночной экономики. Валютное регулирование и валютный контроль - составная часть регулирующего механизма - объективно способствуют поддержанию сбалансированности финансовых потоков, что благоприятствует стабильности банковской системы, через которую реально осуществляется движение финансовых ресурсов.

Таким образом, несмотря на разницу в целях, оба вида банковского контроля дают один и тот же результат - оптимизируют функционирование банков.

Сферой деятельности банковского императивного контроля выступают валютно-денежные отношения между учреждениями банка и организациями, имею-

щими государственную форму собственности. Учреждения банка как субъект контрольной деятельности осуществляют контроль за денежными, кредитными и валютными средствами организаций.

Тесно с налоговым контролем взаимосвязан страховой контроль, сферой деятельности которого являются отношения по страхованию юридических и физических лиц.

Страховой контроль представляет собой синтез страховой системы и финансового контроля. Страховая система – это совокупность экономических отношений, основанная на принципе распределения имущественных потерь, вызываемых экстраординарными обстоятельствами.

Страхование как экономическая категория представляет собой экономический механизм, основанный на принципе распределения убытка, понесенного в одном случае, между некоторым множеством других, которые подвержены аналогичной опасности.

Страховой контроль представляет собой симбиоз контроля за страховыми отношениями и отношениями, складывающимися между работодателями и наемными работниками (рис. 3.8).

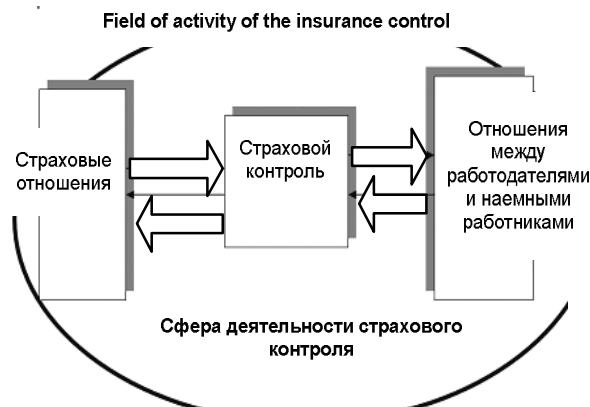


Рис. 3.8. Сфера деятельности страхового контроля

Страховые экономические отношения выступают в форме создания и распределения денежного фонда, находящегося в управлении специальной организации (страховщика), путем предварительной аккумуляции денежных средств (взносов) заинтересованных участников экономического оборота (страхователей).

Общепринято выделять две формы страхования: имущественного и личного, в основе деления которых лежит особенность объекта страхового обязательства: В качестве объекта имущественного страхования выступает имущественный интерес в защите от убытков, связанных с утратой (гибелью), недостачей или повреждением определенного имущества. Личное страхование имеет объектом интерес в охране жизни, здоровья, трудоспособности, пенсионного обеспечения гражданина. В доктрине страхового права исторически сложилось наименование имущественного страхования как страхования убытков, а личного - как страхования сумм.

В связи с закреплением общего правила о создании как добровольного, так и обязательного страхования на основе договора, проводимое ранее разграничение форм страховых обязательств по источнику их возникновения на добровольную и обязательную утратило в настоящее время смысл [11]. Различия проявляются



лишь в самом характере договора. При добровольном страховании договор выступает как свободное выражение частной автономии воли страховщика и страхователя с распространением на него всех общих правил о договорных обязательствах и сделках. Для обязательного страхования заключение договора вытекает из императивного предписания закона как частный случай установленного законом понуждения к заключению договора [11].

В советский период развития страхового права существовал институт государственного обязательного страхования [50], фактически представлявший собой «страховой» способ налогообложения. Гражданский кодекс РФ закрепил иную сущность обязательного страхования как разновидности страхования в пользу третьего лица [38].

Обязательное страхование осуществляется в силу прямого указания закона для юридических лиц в отношении объектов страхования, страховых рисков и минимальных размеров страховых сумм. Гражданский кодекс РФ устанавливает гарантии прав лиц, в пользу которых по закону должно быть осуществлено обязательное страхование, предусматривая для страхователей строгие последствия нарушения правил о таком страховании [11].

Особым случаем обязательного страхования является социальное страхование граждан России путем образования государственных внебюджетных фондов таких как: Пенсионный фонд, Фонд обязательного социального страхования, Фонд обязательного медицинского страхования. Обязательные отчисления в эти фонды относятся к видам платежей, начисляемых на фонд оплаты труда.

Страховой контроль как элемент императивного контроля представляет собой контроль за страховыми отношениями организаций, имеющих государственную форму собственности, и обязательным страхованием их наемных работников (рис. 3.9).

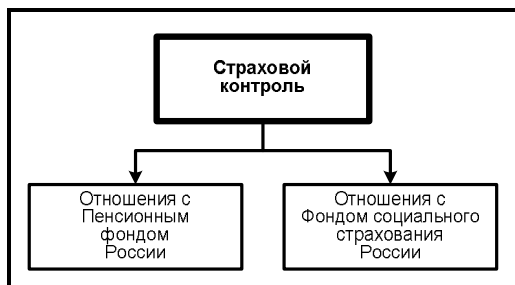


Рис. 3.9. Сфера деятельности страхового императивного контроля

Определение таможенного контроля дано в Таможенном Кодексе РФ: это «совокупность мер, осуществляемых таможенными органами в целях обеспечения соблюдения таможенного законодательства Российской Федерации» [41].

Таможенный контроль большинство экономистов сводят к двум процедурам – контролю за формированием таможенной политики и контролю за ее осуществлением [17, 32, 39, 40].

При этом задачей государственного таможенного контроля ставится обеспечение приближения реальной таможенной политики к ее идеальной в определенных исторических условиях модели.

Таможенная политика может быть определена как совокупность направлений деятельности государства по обеспечению экономической безопасности и регулированию внешнеэкономических связей, осуществляемой средствами таможенного регулирования.

Особенностью феномена таможенной политики является то, что последняя не может быть определена формально как сумма неких обособленных составляющих, вырванных соответственно из внешней и внутренней политики государства. Сфера таможенной политики по этой причине подвержена динамичным изменениям, зависящим от того, насколько успешно государственные интересы могут быть обеспечены средствами таможенного регулирования.

Таможенная политика объективируется в двух формах - идеальной и предметной. Идеальную форму таможенной политики составляет мыслительная, творческая деятельность, формирующая представления о надлежащей таможенной политике. Материальную форму образует таможенная практика, организационная и контрольная деятельность, конкретное управление. Материализация политики, приведение ее в действие в предметной форме обеспечивается созданием политико-правовых и социально-экономических средств и достижением планируемых результатов [29]. Таким образом, государственный таможенный контроль направлен на процесс материализации таможенной политики, на таможенную практику.

Таможенный контроль представляет собой систему, состоящую из нескольких составляющих (рис. 3.10).

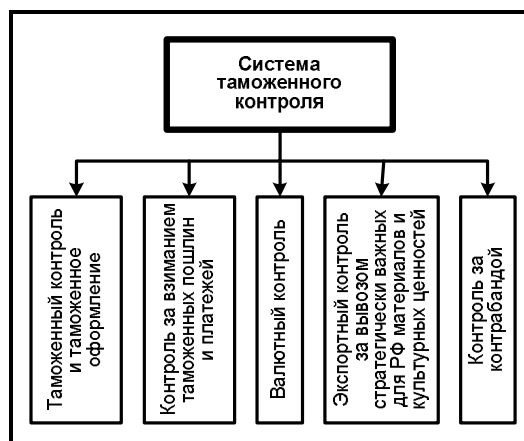


Рис. 3.10. Система таможенного контроля

При осуществлении таможенного контроля устанавливается соответствие проведенных операций и принятых действий таможенному законодательству. Такой контроль имеет целью обеспечить соблюдение физическими и юридическими лицами действующих таможенных предписаний и процедур.

Объектом таможенного контроля являются все товары и транспортные средства, перемещаемые через Российскую таможенную границу. В соответствии с п.1 ст.18 ТК РФ товары - это любое движимое имущество. Под товарами законодательство понимает и "бестелесное" имущество - валюту, валютные ценности, электрическую, тепловую и иные виды энергии, газ и т.д.

Средства, используемые для международных перевозок пассажиров и товаров, включая контейнеры и другое транспортное оборудование, являются предметом таможенного контроля в качестве транспортных

средств. Транспортные средства, перемещаемые через таможенную границу в иных целях, подлежат таможенному контролю в качестве товаров.

На таможенные органы возлагается обязанность организовать контроль за всеми видами товаров, следующих через таможенную границу. Специфика предмета таможенного контроля в ряде случаев обуславливает существенные особенности в организации самого таможенного контроля. Так, контролируя перемещение через таможенную границу валюты и валютных ценностей, таможенные органы наряду с другими органами (налоговыми органами, банками и иными кредитными учреждениями и т.д.) участвуют в процессе валютного контроля.

Имущественный контроль представляет собой специфический элемент императивного контроля, поскольку основной целью этого контроля является контроль за эффективностью использования имущества унитарных предприятий, а также средств, вложенных в уставы акционерных обществ (рис. 3.11).

Согласно Гражданскому Кодексу РФ унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между работниками предприятия. В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия.

Имущество государственного или муниципального унитарного предприятия находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Аудиторский контроль является последним элементом императивного контроля. Несмотря на то, что в Законе об аудиторской деятельности дано определение аудита как разновидности предпринимательской деятельности, тем не менее, консенсуса по поводу экономической сущности рассматриваемого явления не достигнуто. Теорию Российского аудита определяет практика. А она представляет собой симбиоз независимого государственного контроля, а также совокупность ревизионной и консультационной деятельности. Отсюда и неоднозначность в понимании аудита отечественными учеными и практиками.

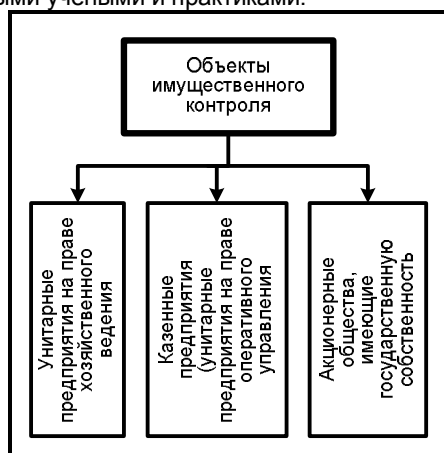


Рис. 3.11. Объекты имущественного контроля

На сегодняшний день в России существует несколько точек зрения на сущность аудита (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «АУДИТ» РОССИЙСКИМИ ЭКОНОМИСТАМИ**

Наименование показателя	Определение показателя	Автор
Аудит	как процесс	М.А. Терехова, А.А. Терехова., Р.В. Кожура, Робертсон. Дж.
Аудит	как ревизионная деятельность	А.Ф. Аксененко, К.Л. Угольников, А.К. Солодов, А.Л. Руф
Аудит	как экспертно консультационная деятельность	П.И. Камышанов, Н.Т. Лабунцев
Аудит	как совокупность ревизионной и экспертно-консультационной деятельности	С.А., Стуков Голышев

Приведенные суждения свидетельствуют о разностороннем подходе к пониманию аудита, что связано с влиянием прогрессивной отечественной практики и передовой зарубежной теории. Несмотря на это, их вряд ли можно считать безапелляционными, так все они, во-первых рассматривают аудит как сумму разных видов деятельности, но не указывают на общее и объединяющее их начало, а во-вторых, игнорируют существование внутреннего аудита.

При выявлении сущности аудита недостаточно использовать категорию цели и входящее в ее смысловое поле понятие задачи, ведь «...цель сама по себе есть безжизненное всеобщее...» и «суть дела исчерпывается не своей целью, а своим осуществлением» [7]. Поэтому проблема заключается не столько в субъективной цели, сколько в объективном ее осуществлении, а значит, в средствах и способах деятельности по ее достижению.

По нашему мнению, аудит – это вид предпринимательской деятельности, заключающейся в оценке фактов, касающихся соответствия установленным критериям функционирования и положения объекта предпринимательства, а также экономического поведения его субъектов с целью вынесения объективного заключения.

Аудит, являясь негосударственной структурой императивного контроля, осуществляется на договорных началах с целью проверки достоверности финансовой отчетности, законности совершаемых операций и оказывает консультационные услуги в области учета и финансов предприятиям и организациям.

Любая деятельность выражается в непрерывной смене внутренних состояний, которые можно наблюдать. Аудиторская деятельность - также система постоянно осуществляемых действий, каковыми являются аудиторские услуги. В связи с этим, к главному признаку аудиторской деятельности следует отнести именно осуществление деятельности через совершение особых сделок.

Отсюда можно выделить основные признаки аудиторского контроля:

- осуществление деятельности особыми субъектами; имеющими соответствующее разрешение (лицензию) на осуществление аудиторской деятельности;

- это самостоятельная, рискованная и инициативная деятельность, направленная на реализацию своих способностей и удовлетворение потребностей других лиц и общества;
- осуществление деятельности есть процесс, направленный на систематическое извлечение прибыли законным путем, посредством совершения особых аудиторских действий;
- нарушение правил осуществления аудиторской деятельности влечет применение к соответствующим субъектам ответственности (гражданской, уголовной, административной).

### Литература

1. Алексеев Н.Н. Собственность и социализм. - Санкт-Петербург, 1993.
2. Атаманчук Г. В. Государственное управление. - М.: Экономика, 2000. С.56; Теория государственного управления. - М.: Юридическая литература, 1997. стр. 124.
3. Брызгалов А.В. Налоговая энциклопедия. - Юткина
4. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. - М. 2000, стр. 22.
5. Бюллетень счетной палаты РФ. 2001. № 2, стр. 17.
6. В.М. Родионова, В.И. Шлейников. Финансовый контроль. - М. 2002, стр. 19.
7. Гегель Г. Сочинения. М., 1959. Т.4. С.1-2.
8. Гегель Г.В. Философия права. М., 1990. С.101.
9. Государственный контроль в зарубежных странах: Сборник материалов. М., 1999. стр. 5.
10. Гражданский Кодекс Российской Федерации. М., 1995.
11. Гражданский Кодекс Российской Федерации. М., 1995.
12. Гутман Г., Лапыгин Ю. Собственность (сущность, формы, социальные последствия). Владимир, 1995. – 66 с.1.
13. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Государство и финансовый контроль. МФ РФ, Научно-исследовательский финансовый институт, М.: 2003.
14. Жуков В.А., Опенышев С.П.. Государственный финансовый контроль. - М. 1999, стр. 89.
15. Кабашева И.А., Мальгин В.А., Тимирязов В.Г. Преобразование государственной собственности в условиях институциональных изменений. - Казань, 2001. С.20.
16. Киллен К. Вопросы управления / Пер. с англ. - М., 1981. стр. 31-108.
17. Козырин А.Н. Таможенное право России. Общая часть. М., 1995.
18. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. - Ростов-на-Дону, 1996. С.350-351.
19. Конституция РФ, принятая 12 декабря 1993 г.
20. Кочои С.М. Ответственность за корыстные преступления против собственности. 2-е изд. - М., 2000. С.81-82.
21. Лимская декларация руководящих принципов контроля. / Пер. с англ. М., 1990. стр. 1.
22. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.16. С.26.
23. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд. Т.1. С.149.
24. Маттеи У., Суханов Е.А. Основные положения права собственности. - М., 1999. С.302-303.
25. Никифоров Б.С. Борьба с мошенническими посягательствами на социалистическую и личную собственность по советскому уголовному праву. - М., 1952. С.30-31.
26. Никулина. М., 1998. С.134.
27. Основы применения кибернетики в правоведении. - М., 1977. С. 28-44.
28. Плеханов Г.В. Избранные философские произведения. В 5 т. - М., 1956. Т.1. С.528.
29. Политология. Энциклопедический словарь / Под общ. ред. Ю.И. Аверьянова. - М., 1993. С.254.
30. Российское уголовное право: Особенная часть: Учебник / Под ред. М.П. Журавлева, С.И.
31. Русская философия собственности (XVIII-XIX вв.). - СПб., 1993. С.303-304.
32. Сандровский К.К. Таможенное право. - Киев, 1974.
33. Сирота С.И. Преступления против социалистической собственности и борьба с ними. - Воронеж, 1968. С.13.
34. Скловский К.И. Собственность в гражданском праве. - М., 1999. С.12-14.
35. Старосьцяк Е. Элементы науки управления. - М.: Прогресс, 1965. С.197.
36. Степашин С.В. Финансовый контроль. - М., 2004.
37. Студеникина М. С. Государственный контроль в сфере управления. М.: Юридическая литература, 1974. С.7.
38. Суханов Е. Гражданский кодекс в хозяйственной практике // Хозяйство и право. 1997. № 5. С. 88.
39. Таможенное дело. Словарь-справочник / Под редакцией В.Б Бобкова и др. - СПб. 1994.
40. Таможенное дело. Учебник / Под ред. Б.К Габричидзе. - М., 1995.
41. Таможенный кодекс РФ. - М. 2004.
42. Тенчов Э.С. Уголовно-правовая охрана социалистической собственности: Учебное пособие. - Иваново, 1980. С.34.
43. Тихомиров Ю.А. Курс административного права и процесса. - М., 1998. - С.510.
44. Толковый словарь. - М. 1995.
45. Уголовное право России: Учебник. В 2 т. Т.2. Особенная часть / Под ред. А.Н. Игнатова, Ю.А. Красикова. - М., 1998. С.179-180.
46. Уголовное право: Особенная часть: Учебник / Под ред. Н.И. Ветрова, Ю.И. Ляпунова. - М., 1998. С.192.
47. Фалмер Роберт М. Энциклопедия современного управления / Пер. с англ. - М.: ВИПК ЭНЕРГО, 1992. Т.1-5.
48. Финансы и кредит: Учебник / А.Ю. Казак и др.; Под ред. А.Ю. Казака. - Екатеринбург: АОЗТ «Издательский дом «Ява», 1996, с.125.
49. Финансы: Учебник для вузов / Под ред. проф. М.В. Романовского, проф. О.В. Врублевской, проф. Б.М. Саманти. - М.: Издательство «Перспектива»; 2000, с. 85.
50. Шиминова М.Я. Страхование: история, действующее законодательство, перспективы. - М., 1989. С. 56-84.
51. Шкрядов В.П. Экономика и право (Опыт экономико-юридического исследования общественного производства). 2-е изд. - М., 1990. С.4.
52. Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. - М. 1999, стр. 5.
53. Шохин С.О., Воронина Л. И. Бюджетно-финансовый контроль и аудит. - М.: Финансы и статистика, 1997. стр. 7.
54. Шупыро В.М. Преобразование государственной собственности в период экономических реформ. - М., 1997. С.10.

*Рожкова Надежда Константиновна*