А. К. Измоденов

Бюджетный контроль

Екатеринбург
2014

Министерство образования и науки Российской Федерации

Уральский государственный экономический университет

А. К. Измоденов

БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ

Рекомендовано
Учебно-методическим советом
Уральского государственного экономического университета
в качестве учебника

2-е издание, переработанное и дополненное

Екатеринбург
2014

УДК 336.148
ББК 65.261.3
И 37

Рецензенты:

кафедра государственных и муниципальных финансов
Уральского федерального университета
имени первого Президента России Б. Н. Ельцина
(протокол № 11 от 6 ноября 2014 г.)

доктор экономических наук,
профессор кафедры налогов и таможенного дела
Байкальского государственного университета экономики и права
В. И. Самаруха

Измоденов, А. К.
И 37 Бюджетный контроль [Текст] : учебник. – 2-е изд., пераб. и доп. / А. К. Измоденов ; М-во образования и науки Рос. Федерации, Урал. гос. экон. ун-т. – Екатеринбург : [Изд-во Урал. гос. экон. ун-та], 2014. – 282 с.

Рассмотрены специфика бюджетного контроля в системе государственного и муниципального финансового контроля; организация бюджетного контроля в Российской Федерации; деятельность органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля в ходе бюджетного процесса, при проведении контрольных и иных мероприятий. Во втором издании учебника учтены изменения российского федерального законодательства, касающиеся бюджетного процесса и бюджетного контроля, принятые в 2013 г.

Для студентов, обучающихся по специальности «Государственные и муниципальные финансы». Может быть использован в системе повышении квалификации сотрудников органов бюджетного контроля и финансовых органов; будет полезен сотрудникам органов внешнего и внутреннего государственного финансового контроля.

УДК 336.148
ББК 65.261.3

© А. К. Измоденов, 2014
© Уральский государственный
экономический университет, 2014

Оглавление

Введение **6**

Глава 1. Теоретические основы бюджетного контроля **10**

1.1. Контроль в системе государственного управления 10
1.2. Государственный финансовый контроль: понятие, принципы, функции, виды 15
1.3. Финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации 24
1.4. Формы и методы бюджетного контроля 29
1.5. Понятие бюджетного аудита 35
Задания 40
Вопросы для самоконтроля 40

Глава 2. Правовое регулирование бюджетного контроля в Российской Федерации **42**

2.1. Правовые основы осуществления бюджетного контроля в Российской Федерации 42
2.2. Правовое регулирование бюджетного контроля нормативными правовыми актами федерального уровня 44
2.3. Правовое регулирование бюджетного контроля на уровне субъектов Российской Федерации 72
2.4. Правовое регулирование бюджетного контроля в муниципальных образованиях 76
Задания 77
Вопросы для самоконтроля 78

Глава 3. Органы, осуществляющие финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации **79**

3.1. Счетная палата Российской Федерации 79
3.2. Контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации 86
3.3. Контрольно-счетные органы муниципальных образований 94
3.4. Органы внутреннего финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации 98
Задания 102
Вопросы для самоконтроля 102

Глава 4. Организация финансового контроля в ходе бюджетного процесса **104**

4.1. Основы организации финансового контроля в бюджетном процессе 104
4.2. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии составления проектов бюджетов 110

4.3. Деятельность органов внешнего финансового контроля при рассмотрении и принятии бюджетов 112
4.4. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии исполнения бюджетов 122
4.5. Деятельность органов внешнего финансового контроля на заключительной стадии бюджетного процесса 129
Задания 139
Вопросы для самоконтроля 139

Глава 5. Проведение органами бюджетного контроля контрольных мероприятий 140
5.1. Планирование и проведение контрольных мероприятий органами внешнего финансового контроля 140
5.2. Проведение контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации 152
5.3. Проведение контрольных мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований 160
5.4. Проведение контрольных мероприятий органами внутреннего финансового контроля 175
Задания 185
Вопросы для самоконтроля 185

Глава 6. Проведение органами внешнего финансового контроля экспертно-аналитических мероприятий 187
6.1. Понятие экспертно-аналитического мероприятия, планирование и проведение экспертно-аналитических мероприятий 187
6.2. Проведение экспертно-аналитических мероприятий Счетной палатой Российской Федерации 194
6.3. Проведение экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований 199
6.4. Экспертиза проектов нормативных правовых актов 203
6.5. Аналитическая деятельность органов внешнего финансового контроля 208
Задания 218
Вопросы для самоконтроля 218

Глава 7. Результативность бюджетного контроля 220
7.1. Результаты бюджетного контроля – непосредственный и конечный (стратегический) 220
7.2. Классификация финансовых нарушений; бюджетные нарушения и бюджетные меры принуждения 228
7.3. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации 234
7.4. Бюджетный контроль и повышение эффективности бюджетных расходов 238
7.5. Эффективность бюджетного контроля, факторы ее повышения 244
Задания 250
Вопросы для самоконтроля 250

Глава 8. Международная практика организации внешнего финансового контроля ... 251
8.1. Организация внешнего государственного финансового контроля за рубежом ... 251
8.2. Некоторые примеры устройства и деятельности зарубежных органов внешнего государственного финансового контроля ... 256
8.3. Международное сотрудничество органов внешнего государственного финансового контроля ... 266
Задания ... 275
Вопросы для самоконтроля ... 275

Вопросы для подготовки к экзамену ... 276

Рекомендуемая литература и иные информационные источники ... 279

Введение

Сильное государство должно иметь эффективную и прозрачную финансовую систему. Это обеспечивается высоким уровнем управления государственными и муниципальными финансами и установлением справедливых правил для негосударственного сектора.

Важнейшим элементом системы государственного управления финансами, обеспечивающим обратную связь и информирование субъекта управления о результатах его управляющего воздействия, является государственный финансовый контроль. Если он правильно организован грамотными специалистами, то будет способствовать повышению эффективности управления финансовой системой государства.

Государственные и муниципальные финансы, составляющие бюджетную систему Российской Федерации, являются предметом бюджетного контроля, который решает две основные задачи: обеспечить законность функционирования бюджетной системы Российской Федерации и способствовать наиболее эффективному использованию общественных ресурсов.

Изучение вопросов организации и осуществления бюджетного контроля необходимо для качественной подготовки кадров по специальности «Государственные и муниципальные финансы». Излагаемый в данном учебнике материал построен с учетом того, что студенты уже освоили такие дисциплины, как «Бюджетная система Российской Федерации», «Бюджетный процесс», «Бюджетное планирование и прогнозирование», «Бюджетный учет и отчетность». Материал изложен в такой логической последовательности, которая при вдумчивом подходе к его освоению позволит получить достаточные знания основ организации бюджетного контроля, деятельности его субъектов – органов внешнего и внутреннего финансового контроля.

Во втором издании учебника учтены изменения в части бюджетного процесса и бюджетного контроля, внесенные в федеральное законодательство федеральными законами, принятыми в 2013 г.:

♦ от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;

♦ от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»;

♦ от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле»;

♦ от 07.05.2013 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса»;

♦ от 23.07.2013 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

В перечисленных законах содержатся принципиальные новации, которые существенным образом отразились на организации бюджетного контроля в Российской Федерации. Многие вопросы, изложенные в первом издании как проблемы, которые нуждаются в решении, утратили свою актуальность. Это определило изменения в содержании и структуре данного учебника.

В *первой главе* излагаются теоретические вопросы бюджетного контроля. Для определения его места в бюджетной системе Российской Федерации рассмотрены более общие вопросы: системный подход к вопросам управления; государственное управление как система; государственный финансовый контроль как элемент этой системы, осуществляющий функцию обратной связи; виды государственного финансового контроля. Изложены принципы, формы и методы бюджетного контроля, который определен как государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации. В связи с применением термина «аудит» в Федеральном законе «О Счетной палате Российской Федерации» и внедрением практики применения аудита в деятельности не только Счетной палаты Российской Федерации, но и региональных контрольно-счетных органов, в данной главе появился параграф о бюджетном аудите.

Вторая глава посвящена рассмотрению вопросов правового регулирования бюджетного контроля в Российской Федерации. В ней произведен краткий анализ российского законодательства, закладывающего правовую основу осуществления бюджетного контроля в Российской Федерации с учетом последних изменений. Проанализированы нормы законов и иных нормативных правовых актов федерального, регионального и местного уровня, регулиру-

ющих деятельность органов внешнего и внутреннего финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации.

В *третьей главе* изложены основы организации и деятельности органов, осуществляющих финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации. Уделено достаточное внимание устройству и основам деятельности органов внешнего финансового контроля, которыми являются Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также органов внутреннего финансового контроля.

В *четвертой главе* рассмотрена организация финансового контроля в ходе бюджетного процесса. При проведении мероприятий по предварительному, текущему и последующему контролю наиболее значимо проявляется роль органов внешнего финансового контроля. Поэтому подробно раскрывается деятельность контрольно-счетных органов при проведении экспертиз законов (решений) о бюджете, мониторингу исполнения бюджетов, проведению внешней проверки отчетов об исполнении бюджетов.

В *пятой главе* речь идет об организации и проведении органами бюджетного контроля контрольных мероприятий. Представлены основные подходы к планированию контрольных мероприятий, их организации и проведению Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, органами внутреннего финансового контроля. При этом материал изложен с учетом действующих в Счетной палате Российской Федерации стандартов, особенностей осуществления контроля за доходами и расходами региональных бюджетов, проверок бюджетов муниципальных образований.

Шестая глава знакомит с организацией и проведением контрольно-счетными органами экспертно-аналитических мероприятий. В ней раскрывается понятие экспертно-аналитического мероприятия, описывается процесс его планирования и реализации. Данная деятельность осуществляется исключительно органами внешнего финансового контроля: Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Уделено внимание особенностям проведения экспертиз проектов нормативных правовых актов и их финансово-экономических обоснований, осуществлению аналитической деятельности контрольно-счетных органов.

В *седьмой главе* рассмотрены проблемы результативности бюджетного контроля, различного подхода к классификации фи-

нансовых нарушений, принятия мер по результатам контрольных мероприятий. Изложены предусмотренные бюджетным законодательством меры бюджетные меры принуждения, а также рассмотрена ответственность, наступающая в соответствии с нормами административного и уголовного законодательства. Затронуты вопросы эффективности бюджетного контроля, проанализированы факторы, влияющие на повышение эффективности осуществляющих его органов.

Восьмая глава содержит сведения о зарубежном опыте организации государственного финансового контроля. В ней дается представление о разных подходах к устройству и организации деятельности высших органов государственного аудита в зарубежных странах, приведены примеры из опыта этой работы в некоторых государствах. Уделено внимание практике международного сотрудничества в рамках Международной организации высших органов государственного аудита (ИНТОСАИ), рассмотрению руководящих принципов контроля, изложенных в Лимской и Мексиканской декларациях, системы международных стандартов для высших органов аудита.

В конце каждой главы предлагаются темы заданий, которые могут быть использованы для подготовки контрольных и курсовых работ, обсуждения на практических занятиях, а также вопросы для самоконтроля.

Перечень вопросов для подготовки к экзамену поможет систематизировать полученные знания, понять требования к знаниям студента при сдаче экзамена.

Список рекомендуемой литературы и иных информационных источников будет необходим студентам, желающим углубить свои знания по дисциплине, может быть использован при подготовке контрольных, курсовых и дипломных работ.

Глава 1

Теоретические основы бюджетного контроля

1.1. Контроль в системе государственного управления

Для того чтобы лучше понять сущность бюджетного контроля, необходимо рассмотреть более общие понятия: контроль, государственный *контроль, государственный финансовый контроль*.

Раскрывая понятие ***«контроль»***, обычно обращают внимание на присущие ему общие признаки:

♦ вторичность контроля (считается, что контролировать можно то, что уже совершилось);

♦ контроль – это процесс, длящийся во времени;

♦ контроль – это совокупность мероприятий по выявлению нарушений с применением специфических форм и методов;

♦ контроль проявляется через деятельность органов, его осуществляющих;

♦ контроль должен быть результативен (как результат можно рассматривать выявление нарушений и принятие мер по их устранению, воздействию на виновных лиц).

Обычно на основании приведенных выше признаков и дается определение контроля как совокупности мероприятий, как процесса, как деятельности специальных органов, и организуется всё это для достижения цели – выявления нарушений в контролируемой сфере.

Такой подход не учитывает, однако, одного существенного фактора: контроль не может существовать сам по себе, вне системы управления. А ведь контроль – неотъемлемая часть управленческой деятельности. Это относится абсолютно к любой сфере:

управлять можно государством, предприятием, организацией дорожного движения, воинским подразделением, детским садом, даже велосипедом необходимо управлять. И любой управленческий процесс обязательно сопровождается контролем. Для пояснения этого тезиса необходимо рассмотреть управление как систему.

Прежде всего, следует уяснить, что такое система. В самом общем виде ее можно определить как совокупность взаимосвязанных элементов, образующих целое. Следовательно, *система* – это не просто совокупность, сумма элементов, в ней должны иметь место обоснованные, организованные оптимальным образом взаимосвязи между этими элементами, позволяющие системе эффективно функционировать как единому целому.

Любую систему управления составляют следующие основные элементы:

♦ *субъект* управления – элемент системы, оказывающий управляющее воздействие, т. е. тот, кто управляет;

♦ *объект* управления – элемент системы, воспринимающий управляющее воздействие, проще сказать, – это тот, кем управляет субъект управления;

♦ *предмет* управления – то, чем управляет субъект управления.

Субъект управления воздействует на объект управления в процессе управления с помощью определенных *инструментов* (*способов*, *методов*), стремясь к видоизменению предмета управления в необходимом направлении. Конечной целью субъекта управления является получение запланированного результата.

Однако результат управляющего воздействия не всегда очевиден. Поэтому субъект управления заинтересован в получении объективной и точной информации о степени достижения результата, факторах, помешавших его достичь, и мерах, которые необходимо принять для того, чтобы с минимальными затратами исправить ситуацию и, в итоге, получить запланированный результат. Для этого ему необходима *обратная связь*, обеспечивающая получение необходимой информации. В роли такой обратной связи в любой системе управления и выступает контроль.

Схематично процесс управления и место в нем контроля, выполняющего функцию обратной связи, можно изобразить следующим образом (рис. 1).

Таким образом, можно определить ***контроль*** как элемент системы управления, выполняющий функцию обратной связи, при помощи которой субъект управления получает информацию

о результатах своего управляющего воздействия на объект управления в процессе управления, что позволяет ему скорректировать свои действия и добиться оптимального результата.

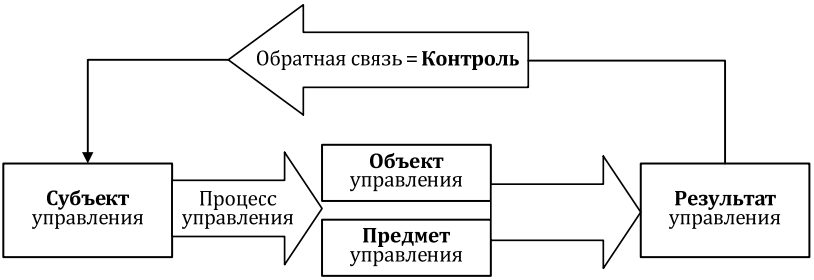

Рис. 1. Простейшая схема системы управления

Государственный контроль является одним из элементов системы государственного управления, которая строится по тем же принципам, что и любая система управления.

Основными элементами системы государственного управления являются: субъекты управления (органы государственной власти и другие уполномоченные государством органы), объекты и предмет управления. Взаимосвязи между этими элементами системы обеспечиваются Конституцией Российской Федерации, федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, ведомственными приказами и инструкциями, другими документами. Таким образом, осуществляется правовое, а на его основе – методическое, кадровое, материально-техническое и финансовое обеспечение органов, составляющих систему государственного управления, определяется их организационная структура, научно-исследовательская и учебная базы и т. д.

Проводимая в нашей стране административная реформа направлена на качественное улучшение взаимосвязей между элементами системы государственного управления. Этому способствуют, например, процесс разграничения функций и полномочий между уровнями и органами государственной власти, разработка регламентов исполнения государственными органами государственных функций и оказания государственных услуг, должностных регламентов государственных служащих.

В системе государственного управления информация, которая поступает государственным органам, осуществляющим власт-

ные полномочия, от органов государственного контроля, позволяет своевременно и точно корректировать их управляющее воздействие на подконтрольные объекты, что повышает эффективность государственного управления.

В рыночной экономике органы государственной власти оказывают непосредственное управляющее воздействие только на объекты государственной собственности. Процессы регулирования в негосударственной сфере носят опосредованный характер – через определение «правил игры». Данные правила вырабатываются государственными органами в строгом соответствии со своей компетенцией: законодательные органы принимают законы, исполнительные – на их основе – подзаконные акты.

Государство обязано обеспечить конституционные права граждан. Для этого необходимо организовать контроль за соблюдением установленных правил во всех сферах деятельности, осуществляемой как государственными, так и негосударственными структурами. Для этого государство создает органы государственного контроля.

Некоторые источники[1] приводят классификацию государственного контроля по его субъектам. При этом выделяется контроль президентский, парламентский, правительственный, судебный, прокурорский, уполномоченного по правам человека и т. д. Сложнее классифицировать государственный контроль по предмету контроля, так как один и тот же предмет контроля может входить в компетенцию разных контрольных органов. Предметом государственного контроля являются: соблюдение законодательства, исполнение указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ, прав человека, финансовая система государства, имущественный комплекс, природные ресурсы, условия труда, качество образования, медицинского обслуживания граждан, санитарное состояние и др.

Наибольший объем контрольной деятельности входит в компетенцию исполнительных органов государственной власти и образованных ими специальных контрольных органов, осуществляющих специализированный отраслевой контроль. Например, созданы федеральные службы по надзору в сфере природопользования, транспорта, связи, образования и науки, здравоохранения и социального развития, защиты прав потребителей и благополу-

[1] *Тарасов А. М.* Государственный контроль в России : [монография]. М. : ЗАО «Изд-во «КОНТИНЕНТ», 2008. С. 200; и др.

чия человека, по атомному, технологическому надзору, по труду и занятости – всего более 30 федеральных служб.

В наименованиях федеральных контрольных служб обычно используется термин «надзор», а в нормативных документах, определяющих полномочия этих служб, нередко понятия «контроль» и «надзор» приводятся через союз «и». Возникает вопрос, а нет ли в этом противоречия? Являются ли понятия «контроль» и «надзор» синонимами? Если да, то правомерно ли применение термина «контроль и надзор»?

Вопрос этот непростой, на него нельзя ответить однозначно. Определения терминов «контроль» и «надзор» в законодательстве отсутствуют. В литературе встречается мнение, что понятие «надзор» – более узкое и является составной частью понятия «контроль». Некоторые исследователи склонны рассматривать надзор как процесс непрерывного наблюдения (в отличие от контроля, который проявляется после окончания события).

Для понимания авторской точки зрения следует вернуться к рассмотрению понятия «система управления» и места контроля в этой системе. При системном подходе контроль является элементом системы управления, выполняющим функцию обратной связи, при помощи которой субъект управления получает информацию о результатах своего управляющего воздействия на объект управления. Контроль, таким образом, имеет внутренний характер. Характер же надзора, во-первых, всегда внешний (самому за собой надзирать как-то неестественно). Вторая характерная черта надзора – ориентированность на поиск недостатков и наказание виновных (надзорные органы уполномочены применять к нарушителям установленные законодательством санкции). И третья особенность – надзорный орган не интересует, каким образом и на какие средства устранены выявленные нарушения (ведь он находится за пределами системы управления), его главной задачей является обеспечение законности либо установленных правил.

Различие между понятиями «контроль» и «надзор» можно продемонстрировать на таком простом примере. Директор продуктовой базы организует контроль за соблюдением санитарных правил на вверенном ему предприятии. В системе управления предприятием этот контроль имеет внутренний характер. Руководитель также осуществляет контроль за соблюдением этих правил на каждом отдельном складе, и этот контроль по отношению к складу будет иметь уже внешний характер, так как не входит в систему управления складом. Но это не надзор. При выявлении

недостатков будут составлены мероприятия по их устранению, выделены минимально возможные средства, организован контроль за их использованием, завскладом даже может получить дисциплинарное взыскание. Но вот приходит инспектор надзорного органа – Роспотребнадзора. Он выносит предписание и требует устранить недостатки. При этом его не интересует, каким способом и на какие средства это будет сделано. Он осуществляет государственные функции, находится вне системы управления предприятием. Нарушения не устранены – последует уже административная ответственность. Это – надзор.

Таким образом, становится понятным правомерность термина «контроль и надзор». Как элемент системы управления государством уполномоченные государственные службы осуществляют *контроль*, в то же время выполняют функцию *надзора* по отношению к подконтрольным государству системам управления.

1.2. Государственный финансовый контроль: понятие, принципы, функции, виды

Один из важнейших элементов государства – его финансовая система. Как известно, финансовую систему государства образуют и государственные, и негосударственные финансы. Одна из наиболее ответственных функций государства – организация контроля за законностью и эффективностью функционирования его финансовой системы. Для этого организуется ***государственный финансовый контроль***.

Главная характеристика государственного финансового контроля – это то, что он является элементом системы управления государственными финансами. В этой системе он обеспечивает обратную связь, информируя субъект управления государственными финансами о результатах его управляющего воздействия, выявляет недостатки, дает рекомендации по их устранению.

Однако это не единственная его функция. Непосредственно управляя *государственными* финансами, государство не оставляет при этом без контроля состояние всей финансовой системы: отслеживает денежные потоки в экономике страны, проверяет полноту и своевременность взимания налогов и сборов, таможенных платежей, законности и эффективности функционирования банковской системы, осуществления операций на фондовом рынке

и валютных операций, исполнения страховых обязательств и использования государственного имущества.

Таким образом, объектами государственного финансового контроля являются не только государственные, но и негосударственные структуры, а его предметом – как государственные, так и негосударственные финансы.

Субъектами контроля являются органы государственной власти и созданные ими органы государственного финансового контроля. Таким образом, понятие «государственный» относится к субъекту контроля, т. е. государственным является контроль не за государственными финансами, а контроль *со стороны государства* за всей финансовой системой государства.

Для иллюстрации данных положений можно привести следующий пример. Налоговые органы отслеживают своевременность, полноту и правильность уплаты налогов всеми хозяйствующими субъектами в бюджетную систему государства. Следовательно, налогоплательщики любой формы собственности являются объектами контроля, финансы налогоплательщиков в этой части – предметом контроля, а субъектом контроля выступает государственный орган – Федеральная налоговая служба. После поступления налогов в бюджетную систему государства они уже переходят в другой статус – статус государственных финансов, составляют доходную часть бюджетов, и их дальнейшее движение отслеживается другими органами государственного финансового контроля.

Информация, поступающая государственным органам, осуществляющим властные полномочия, от органов государственного финансового контроля позволяет своевременно и точно корректировать их управляющее воздействие на подконтрольные объекты, что повышает эффективность управления финансовой системой и всеми социально-экономическими процессами в государстве.

Попытаемся дать *определение государственного финансового контроля*. Для этого выделим его характерные признаки. Государственный финансовый контроль – это:

- разновидность финансовой деятельности государства;
- контроль со стороны государства (субъектом контроля являются органы государственной власти и уполномоченные на это органы);
- контроль за всеми финансами в государстве (предметом контроля является вся финансовая система государства);
- форма реализации контрольной функции финансов;
- элемент системы управления финансами в государстве;

♦ функция обратной связи, посредством реализации которой субъект управления финансами получает информацию о результатах управления;

♦ заключительная стадия процесса управления;

♦ одновременно самостоятельный управленческий процесс;

♦ контроль за соблюдением законности использования государственных ресурсов;

♦ система органов, уполномоченных государством осуществлять государственный финансовый контроль.

Дать определение с учетом всех этих признаков затруднительно, оно будет громоздким. В зависимости от того, какая сторона этого явления (экономическая, финансовая, юридическая, управленческая) рассматривается как основная, формулируются различные определения.

Возможно, наиболее общим, характеризующим государственный финансовый контроль как элемент системы управления финансами, будет такое определение:

Государственный финансовый контроль – это форма реализации контрольной функции финансов на всех стадиях процесса общественного воспроизводства, обеспечивающая обратную связь в системе государственного управления и создающая условия для осуществления государством эффективного прямого и косвенного регулирования социально-экономических процессов, в которых участвуют субъекты финансовых правоотношений.

Некоторые другие варианты определений приведены в табл. 1.

Таблица 1

Определения государственного финансового контроля

Определение	Источник
Установленная соответствующими нормативными актами деятельность органов государственной власти и управления всех уровней (должностных лиц), а также подразделений внутреннего контроля государственных организаций по выявлению, предупреждению и пресечению следующих нарушений в процедурах управления государственными финансовыми потоками и финансово-хозяйственной деятельностью экономических субъектов	Бурцев В. В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации : теория и практика. М.: Изд.-торг. корпорация «Дашков и К°», 2002. С. 45

Окончание табл. 1

Определение	Источник
Система институтов, инструментов и объектов по проверке законности и целесообразности действий в образовании, распределении и использовании денежных фондов государства и органов местного самоуправления	Государственные и муниципальные финансы / под общ. ред. И. Д. Мацкуляка. М. : Изд-во РАГС, 2003. С. 593
Одна из функций государственных органов, представляющая собой систему сбора и оценки информации о финансовых потоках объекта контроля в целях установления полноты и своевременности формирования, обоснованности распределения и эффективности использования общественных финансовых ресурсов, а также государственного имущества, закрепленного за государственными организациями и учреждениями	Ревизия и контроль : учеб. пособие.2-е изд., стер. / [М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин] ; под ред. М. В. Мельник. М. : КноРус, 2006. С. 21
Регулируемая правовыми нормами деятельность государственных органов и органов местного самоуправления по контролю за формированием, распределением, целевым и эффективным расходованием финансовых ресурсов, а также законности и рациональности использования государственной и муниципальной собственности, имеющая своей целью не только обнаружить, но и предупредить нарушения в работе подконтрольных объектов	Финансы и кредит : учеб. пособие / под ред. А. М. Ковалевой. М. : Финансы и статистика, 2006. С. 333
Контроль за законностью и целесообразностью действий органов государственной власти и местного самоуправления, осуществляемый в процессе планирования и ведения финансовой деятельности в интересах реализации стратегии социально-экономического развития страны и ее территорий	Столяров Н. С. Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика) : [монография]. М. : Изд-во РГСУ «Союз». 2006. С. 53
Одна из функций управления финансами, осуществляемая уполномоченными органами за процессами формирования и использования централизованных и децентрализованных финансовых фондов в целях соблюдения законодательства, а также обеспечения результативности поставленных целей государственной финансовой политики	Государственный финансовый контроль : учебник / [Н. М. Сабитова, М. Е. Орлова, Ч. М. Шавалеева и др.] ; под общ. ред. Н. М. Сабитовой. М. : Рид Групп, 2012. С. 18

Государственный финансовый контроль строится на основе общих принципов.

Принципы – это основные, исходные положения организации государственного финансового контроля, определяющие общие правила и целенаправленность контрольной деятельности государства в финансовой сфере. Государственный финансовый контроль строится на принципах законности, объективности, эф-

фективности, независимости, гласности, разграничения функций и полномочий, плановости, системности.

Законность государственного финансового контроля – один из основных принципов его организации – означает, что деятельность контролирующих органов осуществляется в полном соответствии с законодательством РФ. Субъекты контроля могут действовать только в пределах их компетенции, в рамках определенных им задач, функций и полномочий в соответствии с правами и обязанностями, которыми они законодательно наделены. Законность контроля обеспечивается также соответствием подзаконных актов, инструкций, нормативных документов организаций о контроле и контролирующих органах законодательству Российской Федерации, их строгим соблюдением и ответственностью за допущенные нарушения.

Объективность государственного финансового контроля обеспечивается достоверностью информации, умением контролирующих органов основываться только на реальных фактах, проявлять непредвзятость, исключать субъективный подход и какое-либо внешнее влияние на ход и результаты контрольного процесса. Объективность обеспечивается путем осуществления контроля несколькими сотрудниками; решение же по итогам контроля обычно принимается коллегиально.

Принцип *эффективности* государственного финансового контроля заключается в том, что осуществляющие его органы должны выполнить свои функции наилучшим образом, обеспечив результативность, экономичность и действенность контроля:

♦ результативность означает достижение запланированного, значимого результата контрольных действий;

♦ экономичность – достижение этого результата с наименее возможной затратой финансовых ресурсов;

♦ действенность означает, что результат контрольных действий принес конечный эффект – устранение недостатков и нарушений, а также создание условий к недопущению их в дальнейшем.

Принцип *независимости* – государственный финансовый контроль может быть эффективным только при условии независимости контролирующих органов и лиц от объектов контроля, самостоятельности в выборе методов и способов реализации контрольных действий. Независимость может быть:

♦ организационной, когда субъект контроля организационно самостоятелен, обособлен, не является частью других структур;

♦ функциональной, когда орган государственного финансового контроля имеет возможность действовать самостоятельно, без вмешательства кого-либо в его деятельность;

♦ финансовой, когда контрольный орган самостоятельно распоряжается средствами, выделенными на его содержание.

Принцип *гласности* заключается в том, что результаты государственного финансового контроля должны быть доступны для сведения органов государственной власти, подконтрольных объектов и общественности. Этот принцип реализуется путем направления результатов контроля в органы государственной власти, объектам контроля, публикации ежегодных отчетов контролирующих органов, публичного обсуждения результатов контроля, передачи в средства массовой информации сведений о результатах контрольной деятельности.

Принцип *разграничения функций и полномочий* предполагает четкое разделение функциональных обязанностей между субъектами государственного финансового контроля. Для каждого контролирующего органа должны быть нормативно определены предмет и объекты контроля, пределы их контрольных полномочий. Это необходимо для предотвращения дублирования в деятельности контролирующих органов.

Принцип *плановости* способствует рациональной организации и обеспечению систематичности, непрерывности и качества контроля. Обеспечивается он составлением перспективных и текущих планов работы.

Принцип *системности* означает, что объекты контроля рассматриваются контролирующими органами как элементы единой системы управления, действующие во взаимосвязях с другими элементами системы. Это позволяет в процессе контроля выявить системные недостатки и выработать предложения по оптимизации системы управления, элементом которой является объект контрольной деятельности.

Государственный финансовый контроль выполняет в системе государственного управления определенные функции.

Функции принято определять как основные направления деятельности, выражающие сущность и социальное назначение, цели и задачи государственного органа по управлению социально-экономическими процессами в присущих ему формах и присущими ему методами.

Функции государственного финансового контроля таковы:

♦ *выявление отклонений* от установленных законодательством норм и правил осуществления финансовой деятельности, от показателей, утвержденных законами и иными нормативными правовыми актами, от принятой стратегии социально-экономического развития и т. д.;

♦ *функция анализа* – исследование фактов, ставших причинами отклонений, выявление степени ответственности лиц, допустивших то или иное отклонение;

♦ *функция обратной связи* – обеспечивает информирование субъекта управления о результатах его управляющего воздействия, позволяет ему скорректировать свои действия, сделать их более эффективными;

♦ *функция коррекции* – заключается в разработке предложений и принятии мер по устранению выявленных отклонений, восстановлению нарушенных параметров;

♦ *функция превенции* – необходима для проведения профилактической работы по предупреждению отклонений, предполагает совершение действий предостерегающего характера до наступления события, вызывающего отклонения;

♦ *функция правоохраны* – исполняется как средство обеспечения законности, направлена на пресечение правонарушений в финансовой сфере и привлечение к ответственности виновных лиц.

Виды государственного финансового контроля сформировались, в основном, в соответствии со структурой финансовой системы государства. Можно выделить следующие виды государственного финансового контроля.

Бюджетный контроль – государственный финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации. Именно бюджетному контролю посвящены все остальные главы данного издания.

Налоговый контроль – контроль, организованный в государстве в целях обеспечения соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности внесения налогов и сборов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации. Объектами налогового контроля являются организации и физические лица, признаваемые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами. Осуществление налогового контроля возложено на Федеральную

налоговую службу, которая также производит в пределах своих полномочий администрирование средств, подлежащих зачислению в соответствующие бюджеты.

Валютный контроль призван обеспечить исполнение участниками экономических отношений законодательно установленных требований движения иностранной валюты на территории государства. Осуществляется в отношении юридических и физических лиц, осуществляющих операции по обмену валют или иные операции с иностранной валютой. Субъектами данного контроля являются Правительство Российской Федерации, Центральный Банк Российской Федерации, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Федеральная таможенная служба, Федеральная налоговая служба, Федеральная служба по финансовым рынкам.

Банковский контроль, иначе называемый денежно-кредитным. Цель такого контроля – обеспечение защиты интересов клиентов и вкладчиков кредитных организаций. Контролю подлежат процессы и условия создания кредитных организаций, банковские операции, финансовые показатели деятельности коммерческих банков. Объектами контроля являются кредитные организации, действующие в соответствии с банковским законодательством, субъектами контроля выступают Правительство Российской Федерации, Центральный Банк Российской Федерации, Федеральная служба по финансовому мониторингу, Федеральная антимонопольная служба.

Страховой контроль (надзор) обеспечивает защиту интересов участников процесса страхования, соблюдение законодательства в сфере обязательного и добровольного страхования. Предметом контроля являются процедуры создания страховых организаций и их деятельность, лицензирование видов страхования, процесс конкурсного отбора претендентов по обязательным видам страхования, формирование страховых резервов и др. Контролю подлежат как государственные, так и негосударственные страховые организации, общества взаимного страхования, страховые брокеры и страховые актуарии. Осуществление данного вида контроля в 2013 г. вошло в компетенцию Центрального банка Российской Федерации.

Таможенный контроль имеет своей целью обеспечение соблюдения законодательства при перемещении денежных средств и имущества через Государственную границу Российской Федерации. Объекты контроля – юридические и физические лица, осуществляющие перевозку грузов, товаров, денежных средств через

Государственную границу Российской Федерации. Осуществление данного контроля возложено на Федеральную таможенную службу.

Контроль на рынке ценных бумаг необходим в целях защиты интересов участников данной сферы финансовой деятельности (эмитентов и инвесторов). При этом контролируются на соответствие законодательству все операции с ценными бумагами. Предметом данного контроля являются процедуры лицензирования деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг, осуществления ими операций с ценными бумагами, эмиссии и организованной торговли ценными бумагами и др., объектами – эмитенты, инвесторы и профессиональные участники рынка ценных бумаг. Субъектом данного вида контроля с 2013 г. является Центральный банк Российской Федерации.

Рис. 2. Схема организации финансового контроля в Российской Федерации

Финансовый мониторинг организован для осуществления контроля за операциями с денежными средствами в целях противодействия отмыванию доходов, полученных преступным путем.

Контролю подлежат организации и физические лица, совершающие операции с денежными средствами и иным имуще-

ством, в соответствии с Федеральным законом от 07.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма».

Субъектом контроля является Федеральная служба по финансовому мониторингу.

Совокупность всех перечисленных видов государственного финансового контроля, их субъектов и объектов, а также законодательно определенных взаимосвязей между ними образуют систему государственного финансового контроля Российской Федерации.

Схема организации финансового контроля в Российской Федерации представлена выше на рис. 2.

Наряду с государственным в Российской Федерации осуществляется негосударственный финансовый контроль – общественный, корпоративный, аудиторский, со стороны коммерческих банков. Негосударственный финансовый контроль не является предметом нашего рассмотрения.

1.3. Финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации

Одним из видов государственного финансового контроля является бюджетный контроль, который осуществляется в бюджетной системе Российской Федерации.

В соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации к бюджетам бюджетной системы нашей страны относятся:

♦ федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

♦ бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных государственных внебюджетных фондов;

♦ местные бюджеты, в том числе бюджеты муниципальных районов, бюджеты городских округов, бюджеты внутригородских муниципальных образований городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, бюджеты городских и сельских поселений.

Таким образом, бюджетную систему Российской Федерации образуют и государственные, и муниципальные финансы.

Бюджетный контроль можно охарактеризовать как государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной системе России (рис. 3).

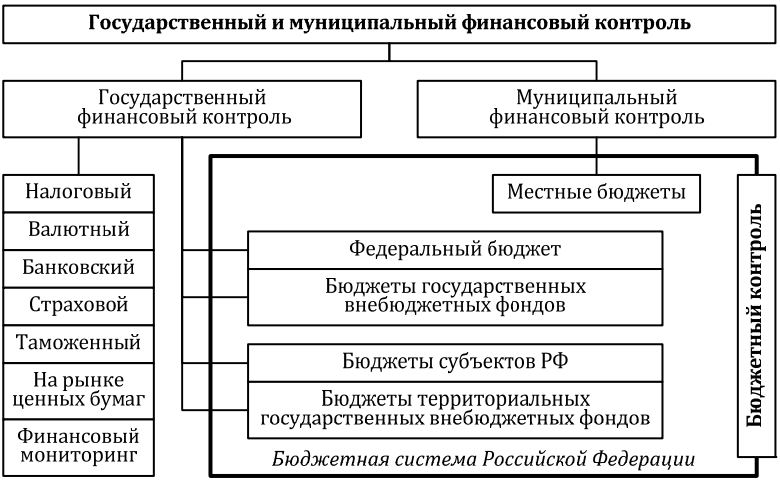

Рис. 3. Государственный и муниципальный финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации

Если в каком-либо документе или тексте речь идет только об одном виде государственного финансового контроля – бюджетном, то понятия «финансовый контроль» и «бюджетный контроль» применяются как синонимы. В Бюджетном кодексе Российской Федерации используется понятие «государственный (муниципальный) финансовый контроль», так как данный кодекс регулирует *только бюджетные правоотношения* и на другие виды государственного финансового контроля (налоговый, банковский, валютный и др.) его действие не распространяется.

Предметом бюджетного контроля, таким образом, будут являться государственные и муниципальные финансы, образующие бюджетную систему Российской Федерации. Кроме того, в предмет бюджетного контроля входит государственное и муниципальное имущество. Данное положение проистекает из того, что это имущество, во-первых, имеет балансовую стоимость, и, во-вторых, является источником доходной части соответствующих бюджетов. Доходы от использования и реализации государственного и муниципального имущества зачисляются в состав неналоговых доходов соответствующих бюджетов. Поэтому процессы управления имуществом и бюджетными средствами тесно связаны и подлежат бюджетному контролю.

Объектами бюджетного контроля являются: органы государственной власти и государственные органы, органы местного самоуправления и муниципальные органы, осуществляющие управление бюджетными средствами соответствующих бюджетов, управление и распоряжение государственным и муниципальным имуществом, а также другие участники бюджетного процесса: органы управления государственными внебюджетными фондами, органы управления главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств, главных администраторов и администраторов доходов бюджетов, главных администраторов и администраторов источников финансирования дефицита бюджетов, получателей бюджетных средств. В число объектов бюджетного контроля входят, кроме вышеперечисленных, государственные и муниципальные учреждения, государственные и муниципальные унитарные предприятия, организации, имеющие в составе учредителей государственные и муниципальные органы, а также все организации, получающие средства из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в формах и на условиях, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации.

Субъектами бюджетного контроля выступают законодательные и исполнительные органы государственной власти, органы местного самоуправления и специально созданные для этой цели органы бюджетного контроля. При этом законодательные органы государственной власти и представительные органы местного самоуправления образуют органы *внешнего* финансового (бюджетного) контроля, а исполнительные органы государственной власти и исполнительно-распорядительные органы местного самоуправления – органы *внутреннего* финансового (бюджетного) контроля.

Для лучшего понимания сути этих двух форм бюджетного контроля и целей такого разделения рассмотрим схему управления финансами, образующими бюджетную систему Российской Федерации (рис. 4).

Ключевым звеном системы управления финансами, образующими бюджетную систему Российской Федерации, являются субъекты управления, а именно высшие исполнительные органы государственной власти и исполнительно-распорядительные органы местного самоуправления. Они управляют соответствующими финансами при помощи таких инструментов, как нормативные правовые акты, которые имеют обязательную силу для объектов управления – финансовых органов и других участников бюджетно-

го процесса. По сути, бюджетный процесс есть процесс управления бюджетными средствами. Конечная точка процесса – получение результата. Бюджет исполнен, бюджетные средства израсходованы. Пришла пора подвести итоги – выяснить, насколько качественно исполнен бюджет, использованы ли бюджетные средства по назначению, насколько эффективно, как в этой части сработали объекты управления? В качестве обратной связи для этого существуют органы *внутреннего* финансового контроля. Они функционируют внутри системы управления бюджетными ресурсами, информируют исполнительные органы, являющиеся субъектом управления, о тех нарушениях и недостатках, которые допущены подконтрольными органами и организациями в результате исполнения бюджета. Рассматриваемая схема максимально упрощена. На деле контроль непрерывен и осуществляется в течение всего бюджетного года.

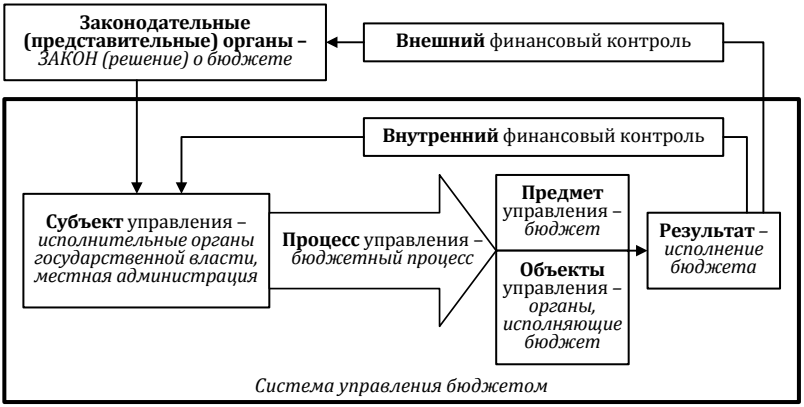

Рис. 4. Схема управления финансами, образующими бюджетную систему Российской Федерации

Ни одна система не существует изолированно, на нее обязательно оказывается внешнее воздействие. У субъектов практически всех систем управления есть вышестоящие руководители. Внешними по отношению к системе государственного управления являются судебные органы, высший надзорный орган – Прокуратура Российской Федерации. Субъект управления любой системы не может управлять, как ему вздумается, он должен это делать только в соответствии с правилами, установленными законодательно.

Вот и в рассматриваемой системе исполнительные органы осуществляют процесс управления бюджетом в соответствии с принятым законодательным (представительным) органом *законом (решением)* о соответствующем бюджете. В компетенцию законодательных (представительных) органов входит не только утверждение бюджета, но и принятие отчета об его исполнении. При этом законодатель, конечно, хотел бы получить информацию о качестве исполнения бюджета, законности и эффективности расходования бюджетных средств теми органами, которые управляли процессом. Для этого предусмотрено создание законодательными (представительными) органами специальных контрольных органов. Поскольку законодательные (представительные) органы не являются элементом системы управления бюджетом (они стоят вне этой системы), то и созданные ими контрольные органы призваны осуществлять *внешний* финансовый контроль. Высшим органом внешнего государственного финансового контроля является Счетная палата РФ. Органы, образованные законодательными органами субъектов Российской Федерации, представительными органами местного самоуправления муниципальных образований для осуществления внешнего финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации, получили общее наименование *«контрольно-счетные органы»* (КСО).

Субъекты, объекты и предмет бюджетного контроля, а также нормативно установленные взаимосвязи между ними, возникающие в процессе контроля и приводящие к требуемому результату, образуют систему бюджетного контроля Российской Федерации. В качестве элементов данной системы можно рассматривать также теоретическую и нормативную базу, принципы финансового контроля, методическое обеспечение, организационную структуру, научно-исследовательскую и учебную базу, кадровое, материально-техническое и финансовое обеспечение, и т. д.

Система, в которой субъектами бюджетного контроля являются органы внешнего государственного финансового контроля, будет системой внешнего государственного и муниципального финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации. Упрощенно она представлена на рис. 5.

Вне этой системы находятся законодательные (представительные) органы. Но они отображены на схеме, так как оказывают на нее существенное влияние: образуют органы внешнего финансового контроля; осуществляют правовое регулирование деятельности этих органов; наконец, они уполномочены заслушивать отчет о результатах их деятельности.

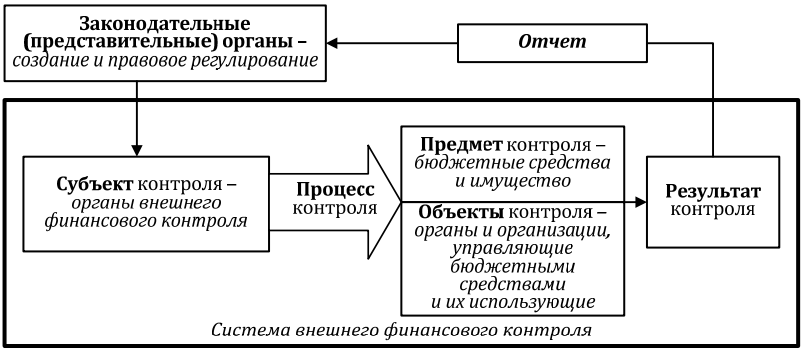

Рис. 5. Система бюджетного контроля, осуществляемого органами внешнего государственного финансового контроля

Система внутреннего финансового контроля в бюджетной системе России выглядит аналогично, только ее субъектами будут исполнительные органы государственной власти (исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований) и образованные ими контрольные органы и структурные подразделения, уполномоченные на осуществление внутреннего финансового контроля. Субъекты внутреннего финансового контроля не подотчетны законодательным (представительным) органам.

В последующих главах будут рассмотрены основные элементы системы бюджетного контроля, особенности правового регулирования, организации и осуществления внешнего и внутреннего финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации.

1.4. Формы и методы бюджетного контроля

Под ***формами*** понимаются особенности контрольного процесса в зависимости от тех или иных факторов. В связи с этим можно классифицировать бюджетный контроль по формам в зависимости:

1) *от субъекта контроля*: внешний контроль; внутренний контроль.

Внешним в бюджетной системе Российской Федерации считается финансовый контроль, осуществляемый специально со-

зданными для этого контрольно-счетными органами, за тем, как управляют общественными финансами исполнительные органы государственной власти, администрации муниципальных образований.

Внутренний бюджетный контроль – это финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации, осуществляемый исполнительными органами государственной власти и исполнительно-распорядительными органами местного самоуправления, их контрольными подразделениями, главными распорядителями и распорядителями бюджетных средств;

2) *от времени осуществления контрольных действий*: предварительный контроль; текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль осуществляется в целях предотвращения возможных финансовых недоработок и нарушений до момента принятия соответствующих управленческих решений и совершения финансовых операций. Это инструмент планирования и прогнозирования. Применяется органами внешнего финансового контроля при экспертизе проектов нормативных правовых актов органов государственной власти и местного самоуправления до их принятия, органами Федерального казначейства – при осуществлении кассового обслуживания исполнения бюджетов.

Текущий контроль проводится в целях оценки текущего состояния контролируемого объекта в процессе осуществления финансовой деятельности, оперативного выявления недостатков и отклонений от заданных бюджетных параметров. В процессе текущего финансового контроля осуществляется мониторинг исполнения бюджетов, рассматриваются и проверяются отдельные аспекты финансовой деятельности в конкретный момент времени.

При *последующем* контроле осуществляются проверки, ревизии и другие контрольные действия по результатам бюджетной деятельности за определенные отчетные периоды (квартал, первое полугодие, девять месяцев, год) в целях оценки законности и эффективности использования бюджетных средств. Как правило, по результатам последующего контроля составляют акты, где указываются нарушения и меры по их устранению, и отчеты, где кратко излагаются содержание и результаты контрольного мероприятия;

3) *от места проведения контрольных действий*: камеральный контроль; выездной контроль.

Камеральный контроль совершается по месту нахождения контролирующего органа на основе документов, предоставляемых должностными лицами контролируемого объекта.

Выездной контроль производится по месту нахождения контролируемого объекта на основе первичных документов и непосредственного осмотра объекта контроля;

4) *от полноты и масштаба охвата объектов контрольными действиями*: сплошной (комплексный) и выборочный (тематический) контроль.

Сплошной (комплексный) контроль охватывает все финансовые потоки подконтрольного объекта в целом, проверке подлежит вся финансовая документация. Эта форма контроля обычно применяется при проведении ревизий.

Выборочный (тематический) контроль применяется при проведении проверок и обследований. Предмет контрольных действий определяется темой проверки и касается только части финансовой деятельности подконтрольного объекта;

5) *от периодичности проведения контрольных действий*: систематический контроль; периодический контроль; разовый контроль.

Систематический контроль, проводимый регулярно, не связан с определенными периодами.

Периодический контроль осуществляется постоянно,но в установленные сроки (как правило, по итогам отчетных периодов).

Разовый контроль – единовременное контрольное мероприятие без установления его периодичности.

Методы бюджетного контроля представляют собой конкретные способы осуществления контрольных действий. Наиболее распространенными методами бюджетного контроля являются: ревизия, проверка, обследование, мониторинг, экспертиза, санкционирование операций, анализ.

Применение того или иного метода контроля зависит от цели, которую запланировал достигнуть контрольный орган или пользователь результатов его деятельности. Каждый метод применяется в соответствии со стандартами, методиками или методическими рекомендациями, разработанными самим органом, вышестоящей организацией или заимствованными у аналогичных контрольных органов.

Ревизия – контрольное мероприятие, совершаемое после завершения операций с бюджетными средствами, т. е. она является методом последующего контроля. Ревизия включает в себя комплекс обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершен-

ных в ревизуемом периоде финансовых и хозяйственных операций, правильности их отражения в бюджетном учете и отчетности. Носит комплексный характер. По сравнению с проверками ревизия дает более полную информацию о состоянии объекта контроля, так как позволяет глубже и шире ознакомиться с его деятельностью.

Полная, комплексная ревизия обычно проводится редко, так как требует значительных материальных, кадровых, временных ресурсов.

Основной задачей ревизии при осуществлении бюджетного контроля является проверка финансово-хозяйственной деятельности получателя бюджетных средств по следующим направлениям:

♦ соответствие деятельности учредительным документам, обоснованности расчетов сметных назначений;

♦ исполнение смет доходов и расходов;

♦ использование бюджетных средств по целевому назначению;

♦ обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;

♦ обоснованность поступления и расходования внебюджетных источников финансирования;

♦ соблюдение финансовой дисциплины, правильности ведения бюджетного учета и составления бюджетной отчетности;

♦ обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;

♦ расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;

♦ другие направления в соответствии с программой ревизии.

Проверка – основной метод последующего контроля; представляет собой разовые контрольные действия по отношению к объекту контроля, в ходе которых исследуются вопросы, отвечающие целям проверки. Это может быть проверка полноты и достоверности бюджетной отчетности, соблюдения законности при осуществлении финансовых операций, исполнения бюджетных показателей по доходам и расходам бюджетов, законности и эффективности использования бюджетных средств их получателями. Темой проверки может стать также правильность администрирования доходов от управления государственным или муниципальным имуществом, полнота их начисления и своевременность внесения в соответствующий бюджет и др.

Проверки проводятся согласно плану деятельности контрольного органа, но при необходимости допускаются и внеплановые.

Обычно проводят выездные проверки, но допускаются и камеральные. Чаще всего проверки бывают документальные, но иногда возникает потребность в проведении фактических, инвентаризационных проверок. При необходимости могут быть проведены повторные и встречные проверки.

Обследование – контрольное мероприятие последующего характера, проводимое путем сбора (анкетирование, наблюдение, опрос, изучение документов) и анализа информации в целях определения необходимости проведения проверки или ревизии. Обследование могут проводить как органы внутреннего, так и внешнего контроля. Даже в том случае, если необходимость проведения проверки или ревизии не подтверждается, результаты самого обследования обычно имеют ценность и могут быть использованы в деятельности самими контрольными органами или пользователями результатов их деятельности.

Мониторинг заключается в непрерывном наблюдении за процессом исполнения бюджета в целях своевременного выявления отклонений от заданных параметров бюджета, корректирования этого процесса и определения необходимости внесения изменений в нормативный правовой акт о соответствующем бюджете. Наиболее эффективно мониторинг исполнения бюджета осуществляют финансовые органы. Органы внешнего финансового контроля также применяют этот метод контроля в процессе исполнения бюджетов. Его результаты они используют при подготовке ежеквартальной информации об исполнении бюджетов для представления в законодательные (представительные) органы.

Экспертиза – метод предварительного контроля; может быть проведена в отношении проекта нормативного правового акта законодательного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления, регулирующего бюджетные правоотношения. Экспертизе подлежат также проекты государственных (муниципальных) программ, принимаемых правовыми актами исполнительных органов. Цель экспертизы – дать заключение о возможности принятия данного проекта. Внутренняя экспертиза проводится исполнительными органами государственной власти или исполнительно-распорядительными органами местного самоуправления, внешняя – контрольно-счетными органами, независимыми экспертами или экспертными организациями. По итогам экспертизы ее заказчику представляется письменное заключение. Контрольно-счетные органы представляют результаты экспертизы законодательным (представительным) органам.

Санкционирование операций – метод предварительного контроля, который осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Этот метод используют органы, осуществляющие кассовое обслуживание исполнения бюджета (Федеральное казначейство, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований). Он заключается в проверке представленных в эти органы документов на соответствие требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации и совершении разрешительной надписи.

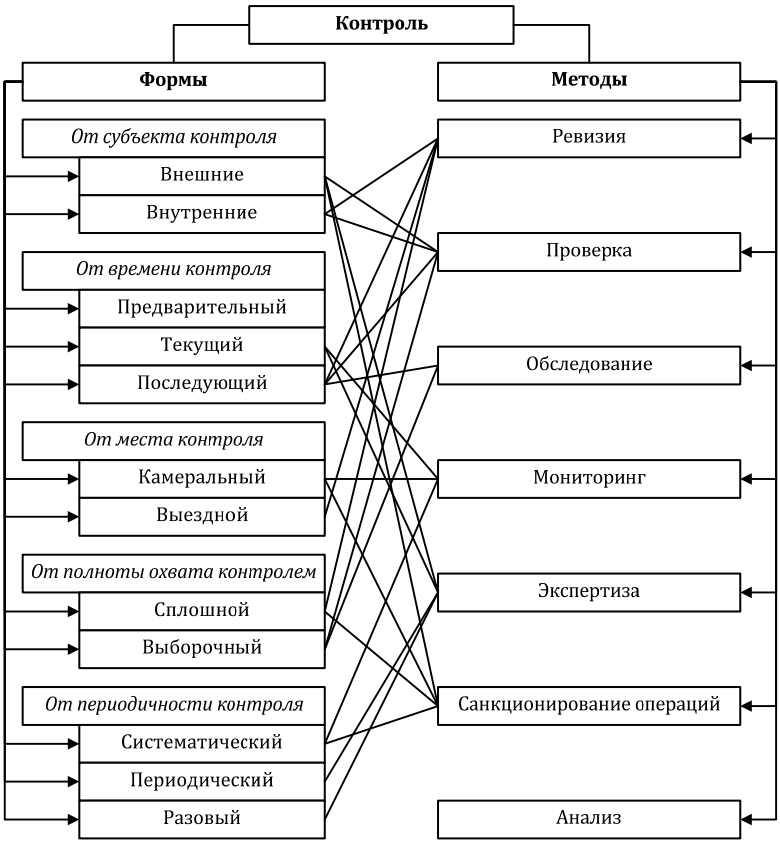

Рис. 6. Формы и методы бюджетного контроля

Анализ также иногда рассматривается в качестве отдельного метода контроля. Это не вполне точно, так как анализ – скорее метод научного и практического познания, применяемый при любом исследовании. Так и при осуществлении бюджетного контроля любым из перечисленных методов обязательно проводится анализ ситуации и используемых документов, без этого невозможно сделать выводы. Однако иногда анализ становится самостоятельным методом контроля, при этом анализироваться может какой-либо процесс или явление, например, бюджетного процесса. Результаты анализа обычно излагаются в заключении или аналитической записке.

Органы бюджетного контроля используют весь арсенал методов, преобладание какого-то одного либо нескольких определяется задачами и особенностями контрольных органов.

Методы бюджетного контроля тесно связаны с его формами (рис. 6). На рисунке показаны некоторые взаимосвязи между формами и методами бюджетного контроля. Так, предварительный контроль осуществляется методами экспертизы, санкционирования операций, текущий – посредством мониторинга, а методы последующего контроля – это ревизии, проверки и обследования. При ревизии обычно осуществляется сплошной контроль, а в ходе проверки – выборочный.

Экспертиза и мониторинг проводятся камерально, ревизия и проверка обычно бывают выездными. Сплошной контроль можно осуществить только методом ревизии; проверка же всегда выборочна, проводится в соответствии с заявленной темой. Метод анализа применяется при осуществлении контроля во всех формах.

1.5. Понятие бюджетного аудита

В последнее время всё активнее применяется понятие «государственный аудит». Обычно аудит трактуют как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия законодательству порядка ведения бухгалтерского учета. Однако такое понимание является слишком узким, раскрывает только одну сторону аудита.

В более широком варианте аудит – это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающих уровень их соответствия

определенному критерию и предоставляющий результаты заинтересованному пользователю.

Именно в этом ключе и следует рассматривать понятие «государственный аудит». С. В. Степашин в своем фундаментальном труде[1] определяет государственный аудит как систему внешнего, независимого публичного аудита деятельности органов государственной власти по управлению общественными ресурсами (финансовыми, материальными, интеллектуальными), призванную обеспечить согласование деятельности органов власти с долгосрочными интересами общества и стратегическими целями общественного развития. При этом выделяют семь направлений деятельности современного государственного аудита:

- ♦ финансовый аудит;
- ♦ аудит соответствия (законности);
- ♦ аудит эффективности расходования бюджетных средств;
- ♦ аудит эффективности деятельности государственных органов;
- ♦ аудит эффективности внутренних систем контроля;
- ♦ аудит эффективности системы национальных счетов;
- ♦ аудит трансформаций.

В. А. Двуреченских[2] предлагает считать основными формами государственного аудита:

- ♦ финансовый аудит;
- ♦ управленческий аудит;
- ♦ аудит информации;
- ♦ стратегический аудит.

Предметом государственного аудита являются государственные ресурсы (бюджетные средства, государственное имущество, природные ресурсы, интеллектуальная собственность и т. д.), *пользователем* результатов аудита – законодательные органы государственной власти. *Субъектом* государственного аудита является специально созданный государственный орган (орган внешнего государственного аудита – Счетная палата Российской Федерации), который предоставляет заинтересованному пользователю (законодательному органу) квалифицированное независимое заключение о качестве управления общественными ресурсами, снаб-

---

[1] *Степашин С. В.* Государственный аудит и экономика будущего. М. : Наука, 2008.

[2] *Двуреченских В. А.* Основы государственного аудита. М. : Изд-во «Патриот», 2011.

жает его объективной информацией о «финансовом здоровье» государства и предлагает рекомендации по совершенствованию управленческих решений.

Аудит в бюджетной системе Российской Федерации можно назвать *бюджетным аудитом* (внешним аудитом бюджетов). Его субъектами являются органы внешнего государственного финансового контроля – Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Таким образом, *бюджетный аудит* определяется как системный процесс получения и оценки объективных данных о качестве управления бюджетными средствами, состоянии внутреннего финансового контроля, достоверности финансовой отчетности, законности и эффективности использования бюджетных средств, осуществляемый на всех стадиях бюджетного процесса органами внешнего финансового контроля с предоставлением результатов аудита законодательным (представительным) органам.

Бюджетный аудит отличается от бюджетного контроля тем, что имеет аналитический, исследовательский, информационный характер; при этом не предполагается применять к объекту аудита какие-либо санкции. Особенностями бюджетного аудита являются:

♦ анализ проектов нормативных правовых актов бюджетного законодательства России, оценка достижимости заявленных результатов;

♦ выражение независимого мнения о полноте и достоверности финансовой отчетности объекта бюджетного аудита;

♦ оценка эффективности использования бюджетных средств, особенно в условиях перехода к бюджетированию, ориентированному на результат;

♦ оценка эффективности управления бюджетными средствами;

♦ анализ состояния внутреннего финансового контроля;

♦ предоставление итогов аудита заинтересованному пользователю (законодательному органу);

♦ обеспечение публичности, которая позволит членам гражданского общества давать оценку тому, насколько эффективно избранная им власть управляет общественными финансами;

♦ предоставление объекту бюджетного аудита рекомендаций по устранению недостатков и совершенствованию отчетности, улучшению качества и эффективности работы.

Можно выделить следующие *виды бюджетного аудита*, применяемые органами внешнего финансового контроля (аудита) на всех стадиях бюджетного процесса.

Аудит исполнимости. Применяется в ходе экспертизы проектов бюджетов, государственных (муниципальных) программ. При этом оцениваются рациональность планирования бюджетных показателей, предполагаемые результаты на предмет возможности их достижения за счет запланированных для этого ресурсов, получение желаемых социально-экономических последствий.

Аудит адекватности. При осуществлении мониторинга исполнения бюджетов фактически оцениваются динамика их исполнения, соответствие текущих показателей утвержденным бюджетным назначениям, т. е. адекватность хода исполнения бюджета заявленной бюджетной траектории. При отклонении то этой траектории субъект аудита посылает сигналы об этом законодательным (представительным) органам, которые приняли соответствующие бюджеты.

Аудит результатов. Призван оценить достигнутые в процессе исполнения бюджета результаты, что достигается в процессе последующего контроля. При этом проводится:

а) *финансовый аудит*, который заключается в оценке:

♦ полноты и достоверности бюджетной отчетности (аудит отчетности);

♦ исполнения норм действующего законодательства, соответствия показателей исполнения бюджетов утвержденным бюджетным назначениям и законности проведенных финансовых операций (аудит соответствия);

б) *аудит эффективности*, при котором оценивают:

♦ эффективность использования бюджетных средств;

♦ эффективность деятельности государственных органов;

♦ эффективность внутренних систем контроля.

Финансовый аудит предполагает оценку результатов финансовой деятельности объекта аудита. Так, полнота и достоверность бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств (аудит отчетности) осуществляется при проведении внешней проверки годового отчета об исполнении соответствующих бюджетов. При экспертизе закона (решения) об исполнении бюджета оценивается соответствие показателей исполнения бюджета утвержденным бюджетным назначениям (а это элемент аудита соответствия).

Аудит эффективности обычно осуществляется по критериям результативности, экономичности и продуктивности использования бюджетных средств:

♦ результативность характеризуется степенью достижения запланированных результатов при использованном объеме средств, определенных бюджетом;

♦ экономичность выражается в использовании на достижение заданного результата наименьшего объема бюджетных средств;

♦ продуктивность обычно определяется соотношением между объемом произведенной продукции (оказанных услуг, других результатов деятельности объекта проверки) и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами.

Схематично система бюджетного аудита приведена на рис. 7.

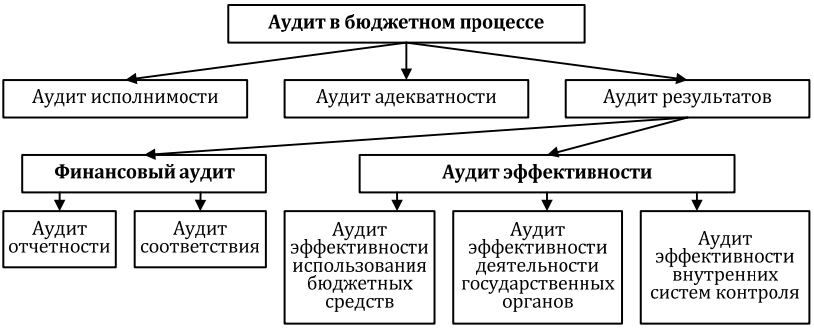

Рис. 7. Схема аудита в бюджетном процессе

Наряду с бюджетным аудитом, осуществляемым органами внешнего финансового контроля, в системе исполнительных органов государственной власти в последнее время появилось понятие *«внутренний финансовый аудит»*. Обособленные подразделения внутреннего финансового аудита создаются в структуре главных распорядителей средств федерального бюджета; их целями являются:

♦ оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности;

♦ подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета;

♦ подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Внутренний финансовый аудит, который проводится в подразделениях главных распорядителей бюджетных средств, у распорядителей и получателей бюджетных средств, в итоге должен способствовать более эффективной их деятельности по управлению общественными финансами.

Рассмотренные в данной главе теоретические основы бюджетного контроля являются научным фундаментом для освоения материала, изложенного в последующих главах. Понимание теоретических положений, основополагающих взаимосвязей между элементами системы бюджетного контроля, усвоение терминологии и фундаментальных понятий поможет разобраться в принципиальных положениях, определяющих организацию бюджетного контроля в государстве, основы устройства и деятельности осуществляющих его органов внешнего и внутреннего государственного и муниципального финансового контроля.

Задания

1. Нарисуйте схему системы бюджетного контроля, субъектом которого являются органы внутреннего финансового контроля. Объясните взаимосвязи между элементами этой системы.

2. Сформулируйте определения контроля, государственного контроля, финансового контроля, государственного финансового контроля, бюджетного контроля. Объясните сходство и различия этих понятий.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое «система управления»; какое место в ней занимает контроль?

2. Что такое «государственный финансовый контроль»?

3. Перечислите виды государственного финансового контроля.

4. Перечислите принципы государственного финансового контроля.

5. Каковы функции государственного финансового контроля?

6. Что такое «бюджетный контроль»?

7. Каковы формы бюджетного контроля?

8. Назовите методы бюджетного контроля.

9. Какие методы бюджетного контроля используются при осуществлении: а) предварительного; б) текущего и в) последующего контроля?

10. В чем состоит различие внешнего и внутреннего финансового контроля?

11. Что такое «контрольно-счетные органы»?

12. Какие формы и методы бюджетного контроля применяются контрольно-счетными органами?

13. Что такое «бюджетный аудит»?

14. Назовите субъекты бюджетного аудита.

15. Зачем проводится внутренний финансовый аудит и каковы его объекты?

Глава 2

Правовое регулирование бюджетного контроля в Российской Федерации

2.1. Правовые основы осуществления бюджетного контроля в Российской Федерации

Для осуществления правового регулирования бюджетного контроля создана целая система нормативных правовых актов. Основы данного правового регулирования заложены в Конституции Российской Федерации. Основополагающим нормативным правовым актом является Бюджетный кодекс РФ.

Правовое регулирование *внешнего* финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации осуществляется федеральными законами, законами субъектов Российской Федерации, муниципальными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Статус и организация деятельности *высшего органа* внешнего финансового контроля государства определяется Федеральным законом от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» (далее – Закон № 41-ФЗ).

Правовое регулирование внешнего государственного финансового контроля на субфедеральном уровне осуществляется Федеральным законом от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (далее – Закон № 6-ФЗ).

Субъекты Российской Федерации принимают свои законы, регулирующие деятельность региональных органов внешнего

финансового контроля, в рамках, установленных федеральным законодательством.

Представительные органы местного самоуправления муниципальных образований, основываясь на нормах федеральных и региональных законов, регулируют деятельность контрольно-счетных органов муниципальных образований при помощи муниципальных правовых актов.

Правовое регулирование *внутреннего* государственного финансового контроля, осуществляемого исполнительными органами государственной власти Российской Федерации и созданными ими контрольными органами, находится в компетенции Правительства Российской Федерации, исполнительных органов государственной власти Российской Федерации.

Исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации регулируют организацию внутреннего финансового контроля посредством принятия своих нормативных правовых актов в рамках, установленных федеральным законодательством.

В муниципальных образованиях внутренний финансовый контроль в рамках установленных полномочий организуют исполнительно-распорядительные органы местного самоуправления муниципальных образований путем принятия муниципальных правовых актов.

Наглядно система нормативных правовых актов, составляющих правовую основу осуществления бюджетного контроля в Российской Федерации, представлена на рис. 8.

Система нормативных правовых актов не находится в статическом состоянии, она постоянно совершенствуется. В 2013 г. принят ряд федеральных законов, существенно дополнивших систему правового обеспечения бюджетного контроля:

♦ Федеральный закон от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле»;

♦ Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»;

♦ Федеральный закон от 23.07.2013 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Обновляются нормативные правовые акты исполнительных органов, регулирующих деятельность органов внутреннего финансового контроля.

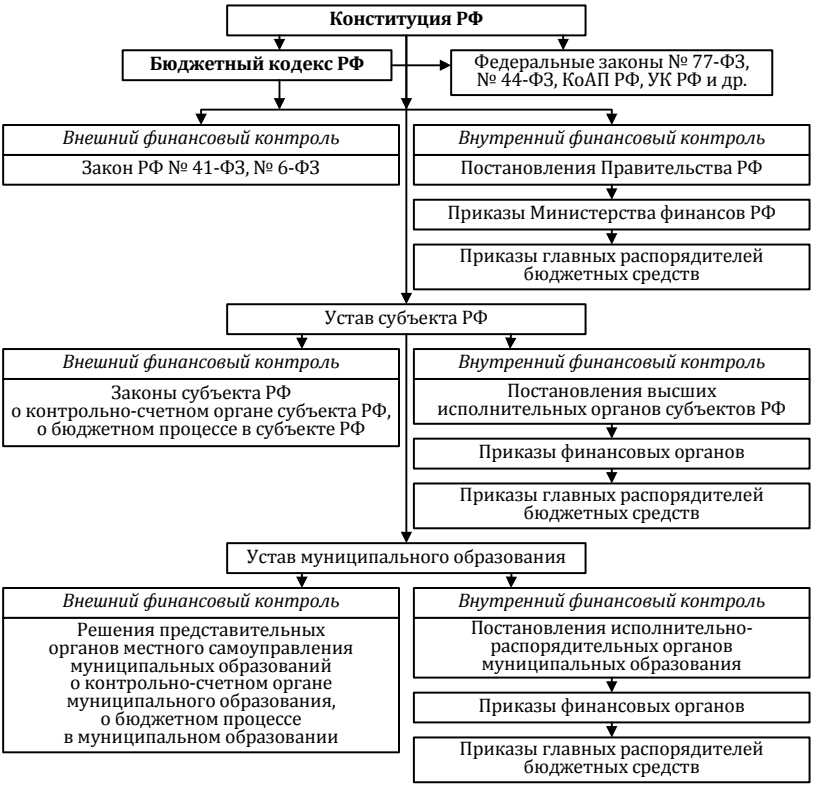

Рис. 8. Система правового обеспечения бюджетного контроля

Активно совершенствуется система региональных и муниципальных правовых актов, касающихся осуществления внешнего и внутреннего финансового контроля на уровне субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

2.2. Правовое регулирование бюджетного контроля нормативными правовыми актами федерального уровня

Правовое регулирование бюджетного контроля осуществляется Конституцией Российской Федерации и федеральными законами, которые регулируют осуществление парламентского, а также

внешнего и внутреннего финансового контроля на всей территории Российской Федерации. Внешний финансовый контроль осуществляется в соответствии с этими федеральными законами, внутренний – с нормативными правовыми актами высших исполнительных органов, принятыми во исполнение федеральных законов.

Конституция Российской Федерации определила принципы государственного устройства, основным из которых является принцип разделения властей на законодательную, исполнительную и судебную; установила компетенцию государственных органов и уровней государственной власти, основы местного самоуправления.

В ст. 101 Конституции Российской Федерации определено, что для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета Совет Федерации и Государственная Дума образуют Счетную палату, состав и порядок деятельности которой определяются федеральным законом. В ст. 102 и 103 установлено, что к ведению Совета Федерации относятся назначение на должность и освобождение от должности заместителя Председателя Счетной палаты и половины состава ее аудиторов; к ведению Государственной Думы относятся назначение на должность и освобождение от должности Председателя Счетной палаты и половины состава ее аудиторов.

В Конституции отсутствует понятие высшего органа финансового контроля, нет и разделения на внешний и внутренний финансовый контроль. Поскольку Счетная палата образуется Федеральным Собранием Российской Федерации и упоминается в главе 5 Конституции РФ, которая посвящена законодательной власти, то некоторые исследователи относят Счетную палату к органам парламентского контроля. Однако такой подход не вполне верен. Законодательно установлено, что парламентский контроль осуществляют палаты Федерального Собрания, его комитеты и комиссии, а Счетная палата является независимым органом внешнего финансового контроля (аудита), образованным Парламентом и ему подотчетным[1].

Правовые нормы, регулирующие осуществление бюджетного контроля в Российской Федерации, содержатся в целом ряде федеральных законов (табл. 2).

---

[1] Данная норма содержится в ст. 4 Федерального закона от 7 мая 2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле».

Таблица 2

Федеральные законы, содержащие нормы, касающиеся осуществления бюджетного контроля

Федеральные законы	Контроль
Бюджетный кодекс Российской Федерации	Парламентский, внешний, внутренний
№ 77-ФЗ «О парламентском контроле»	Парламентский
№ 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»	Внешний
№ 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»	Внешний
№ 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»	Внешний
№ 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд»	Внешний, внутренний
Жилищный кодекс Российской Федерации	Внешний, внутренний
Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях	Внешний, внутренний
Уголовный кодекс Российской Федерации	Внешний, внутренний

Бюджетный кодекс Российской Федерации (далее – Бюджетный кодекс, БК РФ) принят 31.07.1998 г., вступил в силу с 1 января 2000 г. Данный нормативный правовой акт не является застывшим документом; его нормы постоянно совершенствуются в соответствии с направлениями осуществляемой в государстве бюджетной реформы. Принято уже около 100 законов о внесении изменений в БК РФ, только в 2013 г. изменения вносились 7 раз.

Принципиальные положения, касающиеся реформирования системы государственного и муниципального финансового контроля, содержатся в Федеральном законе от 23.07.2013 г. № 252-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее – закон № 252-ФЗ). В нем появилось разделение бюджетного контроля на внешний и внутренний, органы внешнего государственного финансового контроля стали называться контрольно-счетными, уточнены бюджетные и контрольные полномочия различных органов государственной власти и местного самоуправления. Практически полностью изменены глава 26 «Основы государственного (муниципального) финансового контроля» и часть IV, которая получила наименование «Бюджетные нарушения и бюджетные меры принуждения».

Правовые нормы, касающиеся осуществления бюджетного контроля, рассредоточены по разным статьям Бюджетного кодекса, и предмет их регулирования различен. Поэтому целесообразно систематизировать положения Бюджетного кодекса РФ о государственном и муниципальном финансовом контроле, выделив 5 групп правовых норм:

1) *основы* бюджетного контроля, содержащие основные определения, виды, объекты и методы его осуществления (ст. 265, 266.1, 267.1).

2) бюджетный контроль, осуществляемый *законодательными* (*представительными*) органами и сформированными ими органами внешнего финансового контроля (ст. 153, 157, 167.1, 268.1, 145, 149, 264.4, 264.9);

3) бюджетный контроль, осуществляемый органами *внутреннего финансового контроля* (ст. 157, 160.2-1, 269.1, 269.2);

4) полномочия, не разграниченные между органами внешнего и внутреннего финансового контроля (ст. 130, 136);

5) *принятие мер* по итогам контрольных мероприятий, бюджетные нарушения и бюджетные меры принуждения (ст. 270.2, 306.1–306.8).

Каждая группа имеет свои особенности и требует подробного рассмотрения.

1. Новая редакция главы 26 Бюджетного кодекса РФ установила основные положения, понятия, касающиеся организации бюджетного контроля в Российской Федерации.

В ст. 265 БК РФ выделены *виды* государственного (муниципального) финансового контроля. Определено, что он подразделяется на внешний и внутренний, предварительный и последующий.

Внешний государственный (муниципальный) финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений осуществляется Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Внутренний государственный (муниципальный) финансовый контроль в сфере бюджетных правоотношений осуществляется:

♦ органами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля, к которым относятся Федеральная служба финансово-бюджетного надзора и органы государственного (муниципального) финансового контроля, являющиеся органами

исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местных администраций;

♦ Федеральным казначейством (финансовыми органами субъектов РФ или муниципальных образований).

Предварительный контроль имеет целью предупреждение и пресечение бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Последующий контроль осуществляется по результатам исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в целях установления законности их исполнения, достоверности учета и отчетности.

Статья 265 БК РФ определила объекты государственного (муниципального) финансового контроля, а именно:

♦ главные распорядители (распорядители, получатели) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов бюджета, главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;

♦ финансовые органы, а также главные распорядители (распорядители) и получатели средств бюджета, которому предоставлены межбюджетные трансферты, в части соблюдения ими целей и условий предоставления межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, предоставленных из другого бюджета бюджетной системы Российской Федерации;

♦ государственные (муниципальные) учреждения;

♦ государственные (муниципальные) унитарные предприятия;

♦ государственные корпорации и государственные компании;

♦ хозяйственные товарищества и общества с участием публично-правовых образований в их уставных (складочных) капиталах, а также коммерческие организации с долей (вкладом) таких товариществ и обществ в их уставных (складочных) капиталах;

♦ юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, договоров (соглашений) о предоставлении государственных или муниципальных гарантий;

♦ органы управления государственными внебюджетными фондами;

♦ юридические лица, получающие средства из бюджетов государственных внебюджетных фондов по договорам о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования;

♦ кредитные организации, осуществляющие отдельные операции с бюджетными средствами, в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Органы государственного (муниципального) финансового контроля осуществляют контроль за использованием средств соответствующих бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также межбюджетных трансфертов и бюджетных кредитов, предоставленных другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации.

В ст. 267.1 установлены *методы* осуществления государственного (муниципального) финансового контроля. Такими методами в соответствии с Бюджетным кодексом РФ являются проверка, ревизия, обследование, санкционирование операций.

Под *проверкой* понимается совершение контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности отдельных финансовых и хозяйственных операций, достоверности бюджетного (бухгалтерского) учета и бюджетной (бухгалтерской) отчетности в отношении деятельности объекта контроля за определенный период.

Ревизия – это комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной (бухгалтерской) отчетности.

Результаты проверки, ревизии оформляются актом.

Проверки подразделяются на камеральные и выездные, в том числе встречные проверки.

Под *камеральными* проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения органа государственного (муниципального) финансового контроля на основании бюджетной (бухгалтерской) отчетности и иных документов, представленных по его запросу.

Под *выездными* проверками понимаются проверки, проводимые по месту нахождения объекта контроля, в ходе которых определяется соответствие совершенных операций данным бюджетной (бухгалтерской) отчетности и первичных документов.

Встречными являются проверки, проводимые в рамках выездных и/или камеральных проверок в целях установления и/или подтверждения фактов, связанных с деятельностью объекта контроля.

Под *обследованием* в Бюджетном кодексе РФ понимаются анализ и оценка состояния определенной сферы деятельности объекта контроля.

Результаты обследования оформляются заключением.

Санкционирование операций – это совершение разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и/или на соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

2. Полномочия *законодательных (представительных) органов* изложены в ст. 153 БК РФ, в соответствии с которой законодательные (представительные) органы:

♦ рассматривают и утверждают соответствующие бюджеты бюджетной системы Российской Федерации и отчеты об их исполнении;

♦ осуществляют контроль в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения соответствующих бюджетов на своих заседаниях, заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов, в ходе проводимых этими органами слушаний и в связи с депутатскими запросами;

♦ формируют и определяют правовой статус органов внешнего государственного (муниципального) финансового контроля.

Данная статья определяет, что законодательные (представительные) органы осуществляют и другие полномочия, которые содержатся в федеральных законах:

♦ от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле»;

♦ от 06.10.1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации»;

♦ от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»;

♦ от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации»;

♦ от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»;

♦ иных нормативных правовых актах Российской Федерации, а также конституциях (уставах) субъектов Российской Федерации, уставах муниципальных образований.

Данные полномочия будут рассмотрены далее при знакомстве с упомянутыми федеральными законами. Здесь уместно обратить внимание только на ст. 4 Федерального закона № 184-ФЗ, в которой содержится положение о том, что полномочия законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации по осуществлению контроля за исполнением бюджета субъекта Российской Федерации не ограничиваются. Следует отметить, что такая возможность почти не используется в законодательстве субъектов Российской Федерации.

Статья 153 БК РФ содержит также норму о том, что законодательным (представительным) органам для обеспечения их полномочий должна быть предоставлена органами исполнительной власти, местными администрациями, органами управления государственными внебюджетными фондами вся необходимая информация.

Как следует из приведенных норм, Бюджетный кодекс РФ не предусматривает права законодательных (представительных) органов на проведение контрольных мероприятий в ходе исполнения бюджета и по окончании бюджетного года. Для этого они формируют органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля и определяют их правовой статус.

Органы *внешнего* государственного (муниципального) финансового контроля обладают в сфере бюджетных правоотношений собственными полномочиями, которые Бюджетный кодекс РФ подразделяет на бюджетные и контрольные.

Бюджетные полномочия Счетной палаты Российской Федерации, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований определены в ст. 157 БК РФ:

♦ аудит эффективности, направленный на определение экономности и результативности использования бюджетных средств;

♦ экспертиза проектов законов (решений) о бюджетах, иных нормативных правовых актов бюджетного законодательства Рос-

сийской Федерации, в том числе, в части обоснованности показателей (параметров и характеристик) бюджетов;

♦ экспертиза государственных (муниципальных) программ;

♦ анализ и мониторинг бюджетного процесса, в том числе подготовка предложений по устранению выявленных отклонений в бюджетном процессе и совершенствованию бюджетного законодательства Российской Федерации;

♦ подготовка предложений по совершенствованию осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита;

♦ другие вопросы, установленные Федеральными законами № 41-ФЗ и № 6-ФЗ.

Контрольные полномочия органов внешнего финансового контроля определены в ст. 268.1 БК РФ и заключаются в контроле:

♦ за соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, в ходе исполнения бюджета;

♦ за достоверностью, полнотой и соответствием нормативным требованиям составления и представления бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств, квартального и годового отчетов об исполнении бюджета;

♦ в других сферах, установленных Федеральными законами № 41-ФЗ и № 6-ФЗ.

При осуществлении контрольных полномочий органы внешнего государственного (муниципального) финансового контроля уполномочены:

♦ проводить проверки, ревизии, обследования;

♦ направлять объектам контроля акты, заключения, представления и/или предписания;

♦ направлять органам и должностным лицам, уполномоченным принимать решения о применении бюджетных мер принуждения, уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

♦ осуществлять производство по делам об административных правонарушениях в порядке, установленном законодательством об административных правонарушениях.

Полномочия органов внешнего финансового контроля конкретизируются в некоторых других статьях Бюджетного кодекса РФ:

♦ проведение экспертизы проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и территориальных государственных внебюджетных фондов (ст. 145);

♦ проведение проверки отчетов об исполнении этих бюджетов (ст. 149);

♦ проведение внешней проверки отчетов об исполнении соответствующих бюджетов (ст. 264.4).

3. Бюджетный кодекс РФ регулирует полномочия органов, осуществляющих *внутренний* государственный (муниципальный) финансовый контроль.

Федеральное казначейство, финансовые органы субъектов Российской Федерации, муниципальных образований в соответствии со ст. 269.1 БК РФ уполномочены осуществлять контроль за:

♦ непревышением суммы по операции над лимитами бюджетных обязательств и/или бюджетными ассигнованиями;

♦ соответствием содержания проводимой операции коду бюджетной классификации Российской Федерации, указанному в платежном документе, представленном в Федеральное казначейство получателем бюджетных средств;

♦ наличием документов, подтверждающих возникновение денежного обязательства, подлежащего оплате за счет средств бюджета;

♦ соответствием сведений о поставленном на учет бюджетном обязательстве по государственному (муниципальному) контракту сведениям о данном государственном (муниципальном) контракте, содержащемся в предусмотренном законодательством РФ о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд реестре контрактов, заключенных заказчиками.

При осуществлении полномочий по внутреннему государственному (муниципальному) финансовому контролю Федеральным казначейством (финансовыми органами субъектов Российской Федерации или муниципальных образований) проводится санкционирование операций. Таким образом, поскольку санкционирование операций является методом предварительного контроля (ст. 265, 267.1 БК РФ), Федеральное казначейство осуществляет предварительный контроль в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля (ст. 269.2 БК РФ) осуществляют контроль за:

♦ соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения;

♦ полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных (муниципальных) программ, в том числе отчетности об исполнении государственных (муниципальных) заданий.

При этом органами внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля:

♦ проводятся проверки, ревизии и обследования;

♦ направляются объектам контроля акты, заключения, представления и/или предписания;

♦ направляются органам и должностным лицам, уполномоченным принимать решения о применении бюджетных мер принуждения, уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

♦ осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в порядке, установленном законодательством об административных правонарушениях.

Кроме того, органы внутреннего государственного (муниципального) финансового контроля проводят анализ осуществления главными администраторами бюджетных средств внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита (ст. 157 БК РФ).

В ст. 160.2-1 определены бюджетные полномочия главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств, главного администратора (администратора) доходов бюджета, главного администратора (администратора) источников финансирования дефицита бюджета по осуществлению внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита.

В частности, главный распорядитель (распорядитель) бюджетных средств осуществляет внутренний финансовый контроль, направленный на:

♦ соблюдение внутренних стандартов и процедур составления и исполнения бюджета по расходам, составления бюджетной отчетности и ведения бюджетного учета этим главным распорядителем бюджетных средств и подведомственными ему распорядителями и получателями бюджетных средств;

♦ подготовку и организацию мер по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Внутренний финансовый аудит осуществляется в целях:

♦ оценки надежности внутреннего финансового контроля и подготовки рекомендаций по повышению его эффективности;

♦ подтверждения достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета;

♦ подготовки предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

4. Бюджетный кодекс РФ содержит положения, в которых полномочия между органами внешнего и внутреннего финансового контроля *не разграничены*.

В ст. 130 установлено, что ежегодно проводится проверка годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации в том случае, когда в бюджете доля межбюджетных трансфертов из федерального бюджета в течение двух из трех последних отчетных финансовых лет превышала 60% объема собственных доходов консолидированного бюджета субъекта Российской Федерации. Такую проверку уполномочены проводить Счетная плата Российской Федерации или Федеральная служба финансово-бюджетного надзора в порядке, установленном Министерством финансов Российской Федерации.

В ст. 136 определено, что не реже одного раза в два года проводится проверка годового отчета об исполнении местного бюджета в тех муниципальных образованиях, в бюджетах которых доля межбюджетных трансфертов из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в течение двух из трех последних отчетных финансовых лет превышала 70% объема собственных доходов местных бюджетов. Такая проверка проводится контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации или органами государственного финансового контроля, являющимися органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации.

Поскольку принципы разграничения полномочий в этом вопросе между органами внешнего и внутреннего финансового контроля не установлены, то, по всей видимости, это должно регулироваться иными законами либо стать предметом соглашений между органами бюджетного контроля.

5. *По итогам контрольных мероприятий* в случае выявления бюджетных нарушений Бюджетный кодекс уполномочил органы внешнего и внутреннего финансового контроля принимать определенные меры.

В соответствии со ст. 270.2 в случаях установления нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, органами государственного (муниципального) финансового контроля составляются *представления и/или предписания*.

Представление – документ органа государственного (муниципального) финансового контроля, который содержит обязательную для рассмотрения в установленные в нем сроки или, если срок не указан, в течение 30 дней со дня его получения информацию о выявленных нарушениях бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, и требования о принятии мер по их устранению, а также устранению причин и условий таких нарушений.

Предписание – документ органа государственного (муниципального) финансового контроля, содержащий обязательные для исполнения в указанный в предписании срок требования об устранении нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, и/или требования о возмещении причиненного такими нарушениями ущерба Российской Федерации, субъекту Российской Федерации, муниципальному образованию.

Неисполнение предписаний органа государственного (муниципального) финансового контроля является основанием для обращения этого органа в суд с исковыми заявлениями о возмещении ущерба, причиненного Российской Федерации, субъекту Федерации, муниципальному образованию.

Статья 306.1 определяет *бюджетное нарушение* как совершенное в нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации, иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, и договоров (соглашений), на основании которых предоставляются средства из бюджета бюджетной системы Российской Федерации, действие (бездействие) финансового органа, главного распорядителя бюджетных средств, распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, главного администратора доходов бюджета, главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, за совершение которого предусмотрено применение бюджетных мер принуждения.

Бюджетные меры принуждения перечислены в ст. 306.2 БК РФ:

♦ бесспорное взыскание суммы средств, предоставленных из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;

♦ бесспорное взыскание суммы платы за пользование средствами, предоставленными из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;

♦ бесспорное взыскание пеней за несвоевременный возврат средств бюджета;

♦ приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций);

♦ передача уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств.

Бюджетные меры принуждения за совершение бюджетных нарушений применяются финансовыми органами и органами Федерального казначейства (их должностными лицами) на основании *уведомления* о применении бюджетных мер принуждения органа государственного (муниципального) финансового контроля.

Уведомление о применении бюджетных мер принуждения – это документ органа государственного (муниципального) финансового контроля, обязательный к рассмотрению финансовым органом, содержащий основания для применения предусмотренных настоящим Кодексом бюджетных мер принуждения.

В ст. 306.3–306.8 БК РФ перечислены полномочия финансовых органов и Федерального казначейства по применению бюджетных мер принуждения, а также виды бюджетных нарушений и бюджетные меры принуждения, применяемые за их совершение. Такими нарушениями являются:

♦ нецелевое использование бюджетных средств;

♦ невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита;

♦ неперечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом;

♦ нарушение условий предоставления бюджетного кредита;

♦ нарушение условий предоставления межбюджетных трансфертов.

Несмотря на то, что изменения, внесенные в Бюджетный кодекс РФ в последнее время, привели к некоторой систематизации положений, регулирующих осуществление государственного (му-

ниципального) финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации, остались еще некоторые нестыковки и неясности.

Общее представление о предмете изучения может дать только комплексное исследование законодательства, поэтому обратимся к другим федеральным законам, регулирующим бюджетный контроль на федеральном уровне.

Федеральный закон от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ «О парламентском контроле» регулирует полномочия Федерального Собрания Российской Федерации по осуществлению парламентского контроля в сфере бюджетных правоотношений (в том числе в развитие положений ст. 153 БК РФ).

К *субъектам* парламентского контроля ст. 4 данного закона относит:

♦ палаты Федерального Собрания Российской Федерации – Совет Федерации и Государственную Думу;

♦ комитеты и комиссии палат Федерального Собрания Российской Федерации;

♦ парламентскую комиссию по расследованию фактов и обстоятельств, послуживших основанием для проведения парламентского расследования;

♦ членов Совета Федерации, депутатов Государственной Думы.

В сфере бюджетных правоотношений парламентский контроль может быть предварительным, текущим и последующим (ст. 11).

Предварительный парламентский контроль включает:

♦ обсуждение проекта основных направлений бюджетной политики Российской Федерации и проекта основных направлений налоговой политики Российской Федерации;

♦ рассмотрение проектов государственных программ Российской Федерации и предложений о внесении изменений в государственные программы Российской Федерации;

♦ участие в обсуждении проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период и проектов федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период;

♦ рассмотрение и утверждение проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период и проектов федеральных законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый период.

Текущий парламентский контроль заключается в рассмотрении отдельных вопросов исполнения федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации:

♦ на заседаниях комитетов и комиссий палат Федерального Собрания Российской Федерации;

♦ в ходе парламентских слушаний;

♦ в связи с депутатскими запросами.

Последующий парламентский контроль включает рассмотрение и утверждение отчетов об исполнении федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации.

В соответствии с Законом № 77-ФЗ Счетная палата Российской Федерации не является субъектом парламентского контроля, она участвует в его осуществлении в случаях, установленных в ст. 11:

♦ при рассмотрении на парламентских слушаниях проектов государственных программ, основных направлений бюджетной политики Российской Федерации, основных направлений налоговой политики Российской Федерации;

♦ при рассмотрении годового отчета об исполнении федерального бюджета Государственная Дума заслушивает доклад Председателя Счетной палаты Российской Федерации о заключении Счетной палаты Российской Федерации на годовой отчет об исполнении федерального бюджета;

♦ в иных случаях, предусмотренных Законом № 41-ФЗ.

Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» определяет правовой статус, состав и структуру, задачи, функции, полномочия Счетной палаты и регулирует отношения, возникающие в процессе осуществления внешнего государственного аудита (контроля), творчески развивая положения Бюджетного кодекса РФ.

По сравнению с действовавшим ранее Федеральным законом от 11.01.1995 г. № 4-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации» новый закон содержит большое количество новаций, отра-

жающих современное состояние бюджетного законодательства, а также учитывающих международную практику организации внешнего государственного финансового контроля.

Это можно проиллюстрировать следующими примерами.

1. В ст. 2 Закона № 41-ФЗ установлено, что Счетная палата является постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля), подотчетным Федеральному Собранию Российской Федерации. Данная формулировка содержит несколько ключевых положений:

♦ во-первых, применен международный термин *«государственный аудит»*, более точно отражающий характер деятельности Счетной палаты;

♦ во-вторых, применено понятие *внешнего* государственного финансового аудита (контроля);

♦ в-третьих, подчеркнуто, что Счетная палата является *высшим* органом внешнего государственного аудита (контроля), что подтверждает ее право представлять Российскую Федерацию в Международной организации высших органов аудита (ИНТОСАИ);

♦ в-четвертых, статус *постоянно действующего* органа означает, что деятельность Счетной палаты не может быть приостановлена, в том числе в связи с досрочным прекращением полномочий палат Федерального Собрания;

♦ наконец, Счетная палата подотчетна только Федеральному Собранию и никому больше; при этом следует учитывать, что подотчетность не означает подконтрольность и не отменяет самостоятельности.

2. Закреплена *организационная, функциональная и финансовая независимость* Счетной палаты. При этом установлено, что финансовое обеспечение Счетной палаты осуществляется в объеме, позволяющем обеспечить возможность выполнения возложенных на нее полномочий (ст. 2, 41).

3. В полномочия Счетной палаты входит осуществление контрольной, экспертно-аналитической, информационной и иных *видов деятельности*. Для этого она проводит контрольные, экспертно-аналитические и иные мероприятия (ст. 14).

4. Впервые выделены *методы* контрольной и экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты: ревизия, проверка, анализ, обследование, мониторинг (ст. 16).

5. Установлено, что Счетная палата самостоятельно разрабатывает и утверждает в установленном порядке стандарты, ко-

торые являются внутренними нормативными документами, определяющими характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осуществления различных видов деятельности Счетной палаты и требования к их результатам. При этом учитываются международные стандарты в области государственного финансового контроля, аудита и финансовой отчетности (ст. 35).

6. Значительное место в деятельности Счетной палаты уделено осуществлению *государственного аудита*. Так, в число задач Счетной палаты (ст. 5) включены:

♦ развитие возможностей и методов *аудита эффективности*;

♦ оценка *эффективности* формирования, управления и распоряжения *федеральными ресурсами*, включая выбор и оценку ключевых национальных показателей и индикаторов;

♦ развитие *стратегического аудита*, в том числе *аудита реализуемости и результативности* достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации.

В ст. 14 определены *формы* проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий – предварительный аудит, оперативный анализ и контроль и последующий аудит. Таким образом, закреплен принцип непрерывного, системного контроля в ходе всего бюджетного процесса путем осуществления предварительного, текущего и последующего аудита (контроля) за исполнением федерального бюджета.

Здесь же установлено, что контрольная и экспертно-аналитическая деятельность осуществляется в *виде* финансового аудита (контроля), аудита эффективности, стратегического аудита, иных видов аудита (контроля); определены цели этих видов аудита:

♦ *финансовый аудит* (контроль) применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной и иной отчетности, целевого использования федеральных и иных ресурсов в пределах компетенции Счетной палаты, проверок финансовой и иной деятельности объектов аудита (контроля);

♦ *аудит эффективности* применяется в целях определения эффективности использования ресурсов, полученных объектами аудита (контроля) для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач развития Российской Федерации;

♦ *стратегический аудит* применяется в целях оценки реализуемости, рисков и последствий результатов реализации страте-

гических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития России;

♦ *аудит государственных программ* Российской Федерации применяется для оценки качества их формирования и реализации;

♦ *аудит государственных и международных инвестиционных проектов* проводится в целях оценки обоснованности объемов и сроков осуществления капитальных вложений (инвестиций), а также оценки результатов действий и эффективности вложений федеральных и иных ресурсов;

♦ *аудит в сфере закупок* товаров, работ и услуг, осуществляемых объектами аудита (контроля), проводится в целях оценки обоснованности планирования закупок товаров, работ и услуг для государственных нужд, реализуемости и эффективности осуществления указанных закупок.

7. Уточнены *наименования документов*, принимаемых по результатам проведенных мероприятий (ст. 16, 18, 19, 20, 26, 27, 28):

♦ результаты проверки, ревизии оформляются актом;

♦ по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий оформляются отчеты;

♦ в случае выявления нарушений при проведении контрольных мероприятий направляются представления, предписания, уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

♦ результаты анализа и обследования оформляются заключением;

♦ результатом предварительного аудита является заключение;

♦ по результатам оперативного анализа составляется оперативный доклад;

♦ по результатам последующего контроля за исполнением федерального бюджета подготавливается заключение;

♦ по результатам экспертиз подготавливаются заключения.

Каждая из 43 статей Закона № 41-ФЗ несет в себе глубокий смысл и достойна отдельного рассмотрения. В соответствии с этим Законом строится деятельность Счетной палаты Российской Федерации, поэтому многие его положения будут рассмотрены в других главах данного учебника, посвященных организации и функционированию высшего органа внешнего финансового контроля государства.

Федеральный закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» принят раньше Закона № 41-ФЗ и внесения изменений в БК РФ более чем на два года. В нем впервые появились положения, закрепленные позже в других федеральных законах:

♦ введено понятие «*внешний* финансовый контроль» (ст. 3);

♦ узаконена общая терминология для обозначения органов внешнего финансового контроля, образованных законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации, представительными органами местного самоуправления. Они названы *контрольно-счетными органами* (ст. 1);

♦ определено, что контрольно-счетный орган субъекта Российской Федерации является постоянно действующим органом внешнего государственного финансового контроля в субъекте Российской Федерации, а контрольно-счетный орган муниципального образования является постоянно действующим органом внешнего муниципального финансового контроля (ст. 3);

♦ установлены основы правового статуса контрольно-счетных органов, требования к их составу и структуре, наименования основных должностей, их статус и порядок назначения на эти должности, требования к кандидатам (ст. 3–7);

♦ однозначно установлено, что контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации обладают правами юридического лица (ст. 3);

♦ определено, что контрольно-счетные органы обладают организационной и функциональной независимостью и осуществляют свою деятельность самостоятельно (ст. 3);

♦ контрольно-счетные органы наделены правами самостоятельно планировать свою деятельность, принимать меры по результатам контрольных мероприятий (ст. 12, 14, 16);

♦ определены основные полномочия контрольно-счетных органов, при этом предоставлено право субъектам Российской Федерации и муниципальным образованиям дополнять основной перечень полномочий (ст. 9);

♦ установлено, что контрольно-счетные органы осуществляют контроль не только за законностью, но и за эффективностью и результативностью использования бюджетных средств (ст. 9);

♦ основными формами деятельности контрольно-счетных органов определены контрольные и экспертно-аналитические мероприятия, которые проводятся в соответствии со стандартами, утверждаемыми самими контрольно-счетными органами (ст.10,11);

♦ определена возможность сотрудничества контрольно-счетных органов разного уровня, создания объединений (ст. 18);

♦ гарантировано финансовое обеспечение деятельности контрольно-счетных органов; оно предусматривается в объеме, позволяющем осуществлять возложенные на них полномочий (ст. 20).

При всей своей прогрессивности Закон не решил ряд проблем. В нем четко не определяется правовой статус контрольно-счетного органа муниципального образования, этот вопрос отдан на откуп органам местного самоуправления. В отличие от Счетной палаты Российской Федерации контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации не определены органами государственного аудита, не имеют правовых оснований осуществлять финансовый аудит, аудит эффективности, стратегический аудит.

Федеральный закон от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» в ст. 34 и 38 устанавливает правовые основы деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований.

В ст. 34 определено, что структуру органов местного самоуправления составляют представительный орган муниципального образования, глава муниципального образования, местная администрация (исполнительно-распорядительный орган муниципального образования), *контрольно-счетный орган муниципального образования*, иные органы местного самоуправления, предусмотренные уставом муниципального образования и обладающие собственными полномочиями по решению вопросов местного значения.

Однако обязательное создание в структуре органов местного самоуправления контрольно-счетного органа не предусматривается. Таким образом, данный закон не учитывает требования Бюджетного кодекса РФ об обязательном проведении внешней проверки отчета об исполнении местного бюджета контрольно-счетным органом муниципального образования, поскольку такую проверку невозможно провести при отсутствии в структуре местного самоуправления контрольно-счетного органа. Исключение допускается только для городских и сельских поселений, где внешнюю

проверку отчета об исполнении бюджета может провести контрольно-счетный орган муниципального района или субъекта Российской Федерации.

Статья 38 содержит отсылочную норму, согласно которой порядок организации и деятельности контрольно-счетного органа муниципального образования определяется Законом № 6-ФЗ.

Федеральный закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд» четко разграничил три процедуры:

- мониторинг закупок;
- аудит в сфере закупок;
- контроль в сфере закупок.

Мониторинг закупок, как указывается в ст. 97, представляет собой систему наблюдений в сфере закупок, осуществляемых на постоянной основе посредством сбора, обобщения, систематизации и оценки информации об осуществлении закупок, в том числе реализации планов закупок и планов-графиков. Мониторинг закупок обеспечивается федеральным органом исполнительной власти по регулированию контрактной системы в сфере закупок[1], органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации по регулированию контрактной системы в сфере закупок, местной администрацией.

Мониторинг закупок осуществляется в целях:

- оценки степени достижения целей закупок;
- оценки обоснованности;
- совершенствования законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов о контрактной системе в сфере закупок.

Результаты мониторинга закупок по итогам каждого года оформляются в виде сводного аналитического отчета, который представляется федеральным органом исполнительной власти по регулированию контрактной системы в сфере закупок в Прави-

[1] Постановлением Правительства РФ от 26.08.2013 г. № 728 «Об определении полномочий федеральных органов исполнительной власти в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» федеральным органом исполнительной власти по регулированию контрактной системы в сфере закупок определено Министерство экономического развития Российской Федерации.

тельство Российской Федерации. В нем дается оценка эффективности обеспечения государственных и муниципальных нужд, а также определяются меры по совершенствованию законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов о контрактной системе в сфере закупок.

Аудит в сфере закупок осуществляется Счетной палатой Российской Федерации, контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (ст. 98). Данные органы осуществляют анализ и оценку результатов закупок, достижения целей их осуществления. Для этого они в ходе экспертно-аналитической, информационной и иной деятельности проводят проверку, анализ и оценку информации о законности, целесообразности, об обоснованности, о своевременности, об эффективности и о результативности расходов на закупки по планируемым к заключению, заключенным и исполненным контрактам.

Контроль в сфере закупок в соответствии со ст. 99 осуществляют:

1) федеральный орган исполнительной власти, *уполномоченный на осуществление контроля* в сфере закупок[1], контрольный орган в сфере государственного оборонного заказа, органы исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органы местного самоуправления муниципального образования, уполномоченные на осуществление контроля в сфере закупок. Эти органы проводят плановые и внеплановые проверки;

2) федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий правоприменительные функции *по кассовому обслуживанию* исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, органы управления государственными внебюджетными фондами;

3) органы *внутреннего* государственного (муниципального) финансового контроля, которые уполномочены контролировать законность составления и исполнения бюджетов в отношении расходов, связанных с осуществлением закупок, достоверность учета и отчетности. При этом они проверяют:

---

[1] Постановлением Правительства РФ от 26.08.2013 г. № 728 «Об определении полномочий федеральных органов исполнительной власти в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд и о внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации» федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление контроля в сфере закупок, определена Федеральная антимонопольная служба.

♦ соблюдение требований к обоснованию закупок;

♦ нормирование в сфере закупок;

♦ определение и обоснование начальной (максимальной) цены контракта, цены контракта, заключаемого с единственным поставщиком (подрядчиком, исполнителем), при формировании планов-графиков;

♦ применение заказчиком мер ответственности и совершения иных действий в случае нарушения поставщиком (подрядчиком, исполнителем) условий контракта;

♦ соответствие поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги условиям контракта;

♦ своевременность, полноту и достоверность отражения в документах учета поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги;

♦ соответствие использования поставленного товара, выполненной работы (ее результата) или оказанной услуги целям осуществления закупки.

В сфере закупок осуществляется также ведомственный контроль (ст. 100), контроль заказчика (ст. 101), общественный контроль (ст. 102).

Таким образом, Федеральный закон № 44-ФЗ распределил функции по осуществлению мониторинга закупок и контроля в сфере закупок между исполнительными органами государственной власти экономического и финансового блока. Аудит в сфере закупок является прерогативой органов внешнего финансового контроля.

Жилищный кодекс Российской Федерации в ст. 186 определил органы, уполномоченные осуществлять финансовый контроль за использованием бюджетных средств региональным оператором, обеспечивающим проведение капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах. Такими органами являются Счетная палата Российской Федерации, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, органы внешнего и внутреннего финансового контроля субъектов Российской Федерации муниципальных образований.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях устанавливает административную ответственность за различные административные правонарушения, в том числе в области финансов.

Значительные изменения внесены в Кодекс Законом № 252-ФЗ в 2013 г. В ст. 15.14–15.15.16 перечислены санкции за следующие нарушения:

♦ нецелевое использование бюджетных средств;

♦ невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита;

♦ неперечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом;

♦ нарушение условий предоставления бюджетного кредита;

♦ нарушение условий предоставления межбюджетных трансфертов;

♦ нарушение условий предоставления бюджетных инвестиций;

♦ нарушение условий предоставления субсидий;

♦ нарушение порядка представления бюджетной отчетности;

♦ нарушение порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет;

♦ нарушение запрета на предоставление бюджетных кредитов и/или субсидий;

♦ несоответствие бюджетной росписи сводной бюджетной росписи;

♦ нарушение порядка принятия бюджетных обязательств;

♦ нарушение сроков доведения бюджетных ассигнований и/или лимитов бюджетных обязательств;

♦ нарушение запрета на размещение бюджетных средств;

♦ нарушение сроков обслуживания и погашения государственного (муниципального) долга;

♦ нарушение срока направления информации о результатах рассмотрения дела в суде;

♦ нарушение порядка формирования государственного (муниципального) задания;

♦ нарушение исполнения платежных документов и представления органа Федерального казначейства.

Кроме того, в ст. 19.5 предусмотрено наложение административного штрафа за невыполнение в срок законного предписания (постановления, представления, решения) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль).

Нетрудно заметить, что перечень нарушений, за которые наступает административная ответственность, значительно шире перечня бюджетных нарушений, за совершение которых Бюджетным кодексом РФ (ст. 306.3–306.8) предусмотрено применение бюджетных мер принуждения.

Кодекс также определяет органы, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях, перечень должностных лиц, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях.

Уголовный кодекс Российской Федерации в ст. 285.1 и 285.2 предусматривает уголовную ответственность за нецелевое расходование средств бюджетов и государственных внебюджетных фондов.

Правовое регулирование ***внутреннего*** финансового контроля на федеральном уровне осуществляется, наряду с федеральными законами, путем принятия соответствующих постановлений Правительства РФ.

Постановление Правительства РФ от 01.12.2004 г. № 703 «О Федеральном казначействе» принято в развитие норм, содержащихся в ст. 267 БК РФ. Последние изменения внесены постановлением Правительства РФ от 02.11.2013 г. № 988. Согласно этому документу Федеральное казначейство (Казначейство России) является федеральным органом исполнительной власти (федеральной службой), осуществляющим функции по обеспечению исполнения федерального бюджета, кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, *предварительному и текущему контролю* за ведением операций со средствами федерального бюджета главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета.

Федеральное казначейство находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. Оно осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.04.2006 г. № 5н (с изм. от 26.12.2012 г. № 22н) утвержден Регламент Федерального казначейства.

Постановление Правительства РФ от 04.02.2014 г. № 77 «О Федеральной службе финансово-бюджетного надзора» принято взамен утратившего силу постановления № 278, действо-

вавшего с 2004 г. Данным нормативным правовым актом утверждено Положение о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора. В Положении определено, что Федеральная служба финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по *контролю и надзору* в финансово-бюджетной сфере, функции органа валютного контроля, а также функции по внешнему контролю качества работы аудиторских организаций, определенных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. Она осуществляет свою деятельность непосредственно, а также через свои территориальные органы в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 г. № 89н «Об утверждении Положения о территориальных органах Федеральной службы финансово-бюджетного надзора» (в ред. Приказа от 17.11.2010 г. № 151н).

Полномочия Федеральной службы финансово-бюджетного надзора реализуются в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 28.11.2013 г. № 1092, которым утверждены Правила осуществления Федеральной службой финансово-бюджетного надзора полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере.

Данные Правила устанавливают, что при осуществлении деятельности по контролю в финансово-бюджетной сфере реализуются:

♦ полномочия по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений;

♦ внутренний государственный финансовый контроль в отношении закупок товаров, работ, услуг для обеспечения федеральных нужд, предусмотренный Федеральным законом № 44-ФЗ о контрактной системе;

♦ контроль за использованием средств Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, направленных на предоставление финансовой поддержки за счет средств Фонда и предусмотренных в бюджете субъекта Российской Федерации и/или местном бюджете на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов, переселения граждан из аварийного жилищного фонда и модернизации системы коммунальной инфраструктуры;

♦ контроль за использованием специализированными некоммерческими организациями, которые осуществляют деятельность, направленную на обеспечение проведения капитального ремонта общего имущества в многоквартирных домах, средств, полученных в качестве государственной поддержки, муниципальной поддержки капитального ремонта, а также средств, полученных от собственников помещений в многоквартирных домах, формирующих фонды капитального ремонта на счете регионального оператора.

Правила определяют:

♦ полномочия Федеральной службы финансово-бюджетного надзора по контролю в финансово-бюджетной сфере;

♦ объекты контроля;

♦ права и обязанности должностных лиц Федеральной службы финансово-бюджетного надзора;

♦ требования к планированию контрольной деятельности;

♦ требования к проведению контрольных мероприятий;

♦ требования к составлению и представлению отчетности о результатах проведения контрольных мероприятий.

Кроме проведения контрольных мероприятий, Росфиннадзор уполномочен осуществлять в соответствии с п.п. 5.4 и 5.5 Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора:

♦ анализ исполнения бюджетных полномочий органов государственного (муниципального) финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации;

♦ анализ проведения главными администраторами средств федерального бюджета внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, направление им рекомендаций по организации этого процесса.

Правовое регулирование внутреннего финансового контроля, осуществляемого *исполнительными органами* государственной власти, – прерогатива Правительства и Министерства финансов Российской Федерации. Так, Министерство финансов Российской Федерации приказом от 25.12.2008 г. № 146н «Об обеспечении деятельности по осуществлению государственного финансового контроля» утвердило Положение о требованиях к деятельности по осуществлению государственного финансового контроля. В нем определено, что контрольная деятельность осуществляется субъектами финансового контроля в порядке, установленном в соот-

ветствии с бюджетным законодательством Российской Федерации и нормативными правовыми актами, регулирующими бюджетные правоотношения. Данный распорядительный документ определяет требования к осуществлению контрольной деятельности и организации контрольных мероприятий. В нем в качестве субъектов бюджетного контроля указаны федеральные органы исполнительной власти, за исключением Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (их деятельность регулируется Правительством Российской Федерации). Оно рекомендовано также для применения органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и исполнительно-распорядительными органами муниципальных образований.

Данный документ в значительной степени устарел и не в полной мере отражает новации бюджетного законодательства в части осуществления государственного (муниципального) финансового контроля. По всей видимости, в ближайшем будущем следует ожидать появления новых документов, регулирующих внутренний финансовый контроль, осуществляемый исполнительными органами государственной власти.

Федеральные органы исполнительной власти, а также иные органы и организации, являющиеся главными распорядителями средств федерального бюджета, издают распорядительные документы (приказы), регулирующие правила и процедуры осуществления бюджетного контроля в своих подразделениях и подведомственных организациях. В качестве примера можно привести приказ Министерства здравоохранения Российской Федерации от 05.09.2013 г. № 626н «Об осуществлении Министерством здравоохранения Российской Федерации финансового контроля деятельности подведомственных Министерству здравоохранения Российской Федерации организаций».

2.3. Правовое регулирование бюджетного контроля на уровне субъектов Российской Федерации

Правовые основы бюджетного контроля на региональном уровне закладываются в *уставах* субъектов Российской Федерации. В них обычно определяется место контрольно-счетных органов в системе государственных органов.

Субъекты Российской Федерации, реализуя право, предоставленное им Конституцией Российской Федерации, Бюджетным кодексом РФ, Федеральным законом № 184-ФЗ, осуществляют собственное правовое регулирование организации бюджетного контроля в рамках требований федерального законодательства.

Законы о контрольно-счетных органах субъектов Российской Федерации принимаются с учетом требований Бюджетного кодекса РФ, а также Закона № 6-ФЗ. Реализация данного Федерального закона позволила унифицировать законодательство субъектов Российской Федерации в сфере бюджетного контроля. В соответствии с ним контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации образуются законодательными органами этих субъектов и им подотчетны. Они осуществляют ***внешний*** государственный финансовый контроль, являются государственными органами субъектов Федерации.

В соответствующих региональных законах установлено, что контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации обладают организационной и функциональной независимостью, правами юридического лица. Они формируются в составе председателя, заместителя, аудиторов и аппарата, самостоятельно утверждают планы работы, стандарты своей деятельности и принимают меры по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий. Эти органы обладают стандартным набором полномочий, инструментами осуществления бюджетного контроля, могут выдавать представления и предписания, заключать соглашения и вступать в объединения. В законах субъектов Российской Федерации учитываются особенности и традиции, присущие соответствующему региону. Устанавливаются различная численность и организационная структура контрольно-счетных органов, разное количество аудиторов и их статус (они могут замещать государственную должность субъекта Российской Федерации или быть государственными служащими). Различным образом организуется процедура планирования и учета поручений законодательного органа и предложений высшего должностного лица субъекта Российской Федерации. Могут различаться полномочия коллегии, процедуры организации контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, процессы обсуждения результатов контрольных мероприятий и принятия решений.

В Законе № 6-ФЗ определено, что законами субъектов Российской Федерации регулируются некоторые положения, касающиеся организации *муниципального* финансового контроля. Часть

региональных законодателей решила эти нормы включить в законы, регулирующие деятельность контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации. В качестве примеров можно привести законы «О Счетной палате Свердловской области и контрольно-счетных органах муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области» или «О Контрольно-счетной палате Курганской области и отдельных вопросах деятельности контрольно-счетных органах муниципальных образований, расположенных на территории Курганской области». Другие субъекты Российской Федерации отнесли к предмету законов только регулирование деятельности региональных контрольно-счетных органов. Таковы, например, законы «О Счетной палате Тюменской области» или «О Контрольно-счетной палате Челябинской области».

Законы о бюджетном процессе регулируют осуществление финансового контроля в ходе бюджетного процесса в субъектах Российской Федерации, определяют полномочия контрольно-счетных органов и порядок их реализации. Законы принимаются в соответствии с требованиями БК РФ, учитывают положения Закона № 6-ФЗ и региональных законов о контрольно-счетных органах. Участие органов внешнего финансового контроля на разных стадиях бюджетного процесса в законах субъектов Российской Федерации определено с разной степенью подробности и ясности. Явно недостаточным является, например, установление лишь срока, в течение которого проводится экспертиза проекта закона о бюджете. Закон будет полноценным, если в нем указано, на какие вопросы должен ответить контрольно-счетный орган при проведении экспертизы, какие выводы он представит законодательному органу. В законе должны быть определены контрольные процедуры на всех этапах бюджетного процесса: перед его принятием, во время исполнения, внесения изменений в действующий закон, а также при проведении внешней проверки отчета об исполнении бюджета и принятии этого отчета законодательным органом. В качестве примера закона субъекта Российской Федерации, где наиболее полно отражающего нормы, в соответствии с которыми контрольно-счетный орган участвует в бюджетном процессе, можно привести Закон Свердловской области от 25.11.1994 г. № 8-ОЗ «О бюджетном процессе в Свердловской области» (с изменениями).

Региональные законы о бюджетном процессе, наравне с процедурами, касающимися бюджета субъекта Российской Федерации, регулируют также осуществление внешнего финансового контроля

при принятии, исполнении, проверке и принятии отчета об исполнении бюджета территориального фонда обязательного медицинского страхования.

Органы, осуществляющие ***внутренний*** финансовый контроль в субъектах Российской Федерации, входят в структуру органов исполнительной власти. Их статус, состав и полномочия регулируются нормативными правовыми актами высших исполнительных органов субъектов Российской Федерации. Так, в Положении о Министерстве финансов Свердловской области, утвержденном постановлением Правительства Свердловской области от 18.10.2010 г. № 1524-ПП (в ред. от 16.12.2013 г.), определено, что оно является исполнительным органом государственной власти Свердловской области, уполномоченным на осуществление внутреннего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений. Постановлением Правительства Свердловской области от 27.12.2013 № 1684-ПП утверждены Правила осуществления Министерством финансов Свердловской области полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере.

Обычно в составе финансового органа создается специальное подразделение, уполномоченное осуществлять бюджетный контроль. В качестве примера можно привести Положение об Управлении финансового контроля Министерства финансов Свердловской области, утвержденное Приказом Министерства финансов Свердловской области от 30.01.2014 г. № 37. В данном Положении установлено, что Управление является структурным подразделением Министерства финансов Свердловской области, созданным для осуществления полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере; определены состав, задачи, функции и права Управления. Структура Управления и штатная численность работников определяется штатным расписанием Министерства финансов.

Внутренний финансовый контроль осуществляется также главными распорядителями бюджетных средств, главными администраторами доходов и главными администраторами источников финансирования дефицита бюджетов субъектов Российской Федерации. Они издают распорядительные документы (приказы), регулирующие осуществление ведомственного контроля за использованием бюджетных средств внутри своих подразделений и в подведомственных организациях. Обычно в них определяются компетенция контролирующих подразделений, порядок осуществления бюджетного контроля, утверждаются планы проведения проверок.

2.4. Правовое регулирование бюджетного контроля в муниципальных образованиях

Правовые основы регулирования муниципального финансового контроля закладываются в *уставах* муниципальных образований. Там же обычно устанавливается наличие органа внешнего финансового контроля в структуре органов местного самоуправления, определяются его основные полномочия.

Правовое регулирование *внешнего* финансового контроля на муниципальном уровне осуществляют представительные органы местного самоуправления. Положения о муниципальных контрольно-счетных органах принимаются в соответствии с уставными требованиями, положениями Бюджетного кодекса РФ и Закона № 6-ФЗ. В них прописываются нормы, регулирующие статус и состав контрольно-счетного органа, его полномочия и основы функционирования, требования к кандидатурам на должности председателя, заместителя председателя и аудиторов и порядок их назначения, другие положения с учетом требований федерального и регионального законодательства о контрольно-счетных органах, о местном самоуправлении, о муниципальной службе.

Следует учитывать, что регулирование некоторых положений деятельности муниципальных контрольно-счетных органов Закон № 6-ФЗ относит к компетенции законодателей субъектов Российской Федерации. Например, определение порядка и формы уведомления председателя контрольно-счетного органа должностными лицами этого органа в случае, если при опечатывании касс, кассовых и служебных помещений, складов и архивов, изъятии документов и материалов выявятся подлоги, хищения, злоупотребления и при необходимости пресечения противоправных действий проверяемых. Региональный законодатель может также отнести должность председателя контрольно-счетного органа муниципального образования к категории муниципальных должностей либо должностей муниципальной службы.

Осуществление муниципального финансового контроля в ходе бюджетного процесса регулируется положениями о бюджетном процессе, также принимаемыми представительными органами местного самоуправления.

Внутренний финансовый контроль в муниципальных образованиях осуществляется согласно муниципальным правовым актам, принимаемым исполнительно-распорядительными органами (администрациями) муниципальных образований. Например, Адми-

нистрация Екатеринбурга постановлением от 29.04.2011 г. № 1899 утвердила Положение о порядке осуществления последующего финансового контроля Главным финансово-бюджетным управлением Администрации Екатеринбурга. Этим Положением определены сроки и последовательность действий Главного финансово-бюджетного управления при осуществлении последующего финансового контроля за операциями с бюджетными средствами главных распорядителей (распорядителей) и получателей средств бюджета муниципального образования, за операциями со средствами администраторов источников финансирования дефицита бюджета города, а также за соблюдением получателями бюджетных кредитов, бюджетных инвестиций, субсидий, муниципальных гарантий условий выделения, получения, целевого использования и возврата средств бюджета города путем проведения проверок.

Завершая анализ правовых основ осуществления бюджетного контроля, следует отметить, что вся совокупность принятых к настоящему времени нормативных правовых актов обеспечивает создание качественной нормативной базы для завершения построения единой системы бюджетного контроля в Российской Федерации. Дальнейшее совершенствование правового регулирования бюджетного контроля будет, по всей видимости, заключаться в ликвидации еще имеющихся пробелов, уточнении деталей и устранении отдельных противоречий и неточностей, а также в развитии системы нормативных правовых актов, регулирующих осуществление внутреннего финансового контроля.

Знакомство с правовыми основами бюджетного контроля – важнейший этап подготовки к усвоению материала, изложенного в последующих главах, необходимое условие для понимания сущности бюджетного контроля, организации и деятельности его субъектов, взаимоотношений всех органов в процессе контроля, а также значения его результатов.

Задания

1. Постройте систему нормативных правовых актов, создающих правовую основу для осуществления бюджетного контроля в субъекте Российской Федерации.

2. Проанализируйте законодательство нескольких субъектов Российской Федерации на предмет установления административной ответ-

ственности за нарушение норм законов о контрольно-счетных органах этих субъектов Российской Федерации.

3. Рассмотрите один из законов о контрольно-счетном органе субъекта Российской Федерации. Выделите правовые нормы, которые могут отличать его от аналогичных законов других субъектов Российской Федерации.

4. Рассмотрите один из законов о контрольно-счетном органе субъекта Российской Федерации. Проведите его экспертизу на соответствие Федеральному закону от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

5. Рассмотрите одно из положений о контрольно-счетном органе муниципального образования. Проведите его экспертизу на соответствие Федеральному закону от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований».

Вопросы для самоконтроля

1. В каких статьях Конституции Российской Федерации и каким образом заложены правовые основы бюджетного контроля в РФ?

2. В каком нормативном правовом акте изложены полномочия Счетной палаты Российской Федерации?

3. Какими статьями Бюджетного кодекса Российской Федерации регулируется деятельность контрольно-счетных органов субъектов РФ?

4. Какими статьями Бюджетного кодекса Российской Федерации регулируется деятельность органов внутреннего финансового контроля?

5. В чем проявилась прогрессивность Федерального закона от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований»?

6. Какие нормативные правовые акты регулируют образование и деятельность контрольно-счетных органов субъектов РФ?

7. Какие нормативные правовые акты регулируют осуществление внутреннего финансового контроля в субъектах Российской Федерации?

8. Какие нормативные правовые акты регулируют образование и деятельность контрольно-счетных органов муниципальных образований?

9. В каком законе определены бюджетные меры принуждения за совершение бюджетных нарушений?

10. Какие законы устанавливают ответственность за бюджетные нарушения?

11. В каких законах устанавливается ответственность за нецелевое использование бюджетных средств?

Глава 3

Органы, осуществляющие финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации

3.1. Счетная палата Российской Федерации

Счетная палата Российской Федерации является постоянно действующим высшим органом внешнего государственного аудита (контроля), подотчетным Федеральному Собранию Российской Федерации. В соответствии с данным статусом она решает следующие задачи:

♦ организация и осуществление контроля за целевым и эффективным использованием средств федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов;

♦ аудит реализуемости и результативности достижения стратегических целей социально-экономического развития Российской Федерации;

♦ определение эффективности и соответствия нормативным правовым актам Российской Федерации порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, в том числе для целей стратегического планирования социально-экономического развития Российской Федерации;

♦ анализ выявленных недостатков и нарушений в процессе формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, выработка предложений по их устранению, а также по совершенствованию бюджетного процесса в целом в пределах компетенции;

♦ развитие возможностей и методов аудита (контроля) эффективности и соответствия нормативным правовым актам Российской Федерации порядка формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами в пределах компетенции Счетной палаты, включая выбор и оценку ключевых национальных показателей и индикаторов социально-экономического развития Российской Федерации;

♦ оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств федерального бюджета, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет федеральных и иных ресурсов, в пределах компетенции Счетной палаты;

♦ определение достоверности бюджетной отчетности главных администраторов средств федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации и годового отчета об исполнении федерального бюджета, бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации;

♦ контроль за законностью и своевременностью движения средств федерального бюджета и средств государственных внебюджетных фондов в Центральном банке Российской Федерации, уполномоченных банках и иных кредитных организациях Российской Федерации;

♦ обеспечение в пределах своей компетенции мер по противодействию коррупции.

Счетная палата Российской Федерации ***состоит*** из председателя, заместителя председателя, 12 аудиторов и аппарата Счетной палаты. Структура Счетной палаты Российской Федерации представлена на рис. 9.

Председатель Счетной палаты, его заместитель и аудиторы замещают государственные должности Российской Федерации. Они назначаются на срок 6 лет палатами Федерального Собрания Российской Федерации по представлению Президента Российской Федерации. Председателя Счетной палаты и 6 аудиторов назначает Государственная Дума, заместителя председателя и 6 аудиторов – Совет Федерации.

Не следует отождествлять статус аудитора в Счетной палате Российской Федерации со статусом аудитора в соответствии с Фе-

деральным законом от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон № 307-ФЗ).

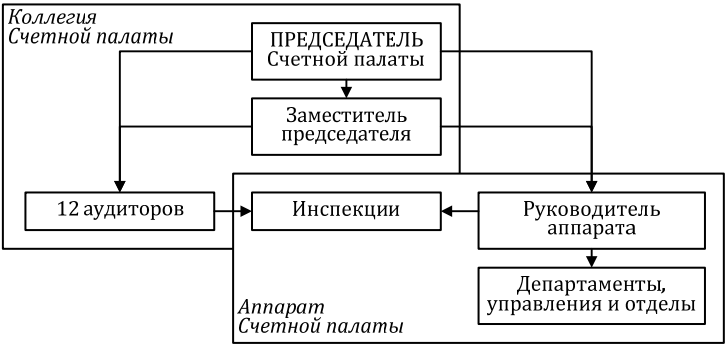

Рис. 9. Структура Счетной палаты Российской Федерации

Аудитор в Законе № 307-ФЗ – это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и осуществляющее аудиторскую деятельность (предоставляющее аудиторские услуги). Данное лицо может являться работником аудиторской организации на основании трудового договора либо быть индивидуальным аудитором.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, которая должна быть зарегистрирована в установленном порядке. Сведения о субъектах аудиторской деятельности заносятся в реестр аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, они являются членами саморегулируемых организаций.

Аудит трактуется в Законе № 307-ФЗ как независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности. По сути, это субъективное мнение конкретного аудитора. Объектами аудита могут быть организации любой формы собственности.

Под аудиторской деятельностью понимается деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. При этом аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Аудиторы Счетной палаты – лица, замещающие государственные должности в уполномоченном государственном органе, наделенные полномочиями по осуществлению внешнего государственного финансового контроля.

Каждый из 12 аудиторов Счетной палаты Российской Федерации возглавляет определенное направление деятельности, которое охватывает комплекс, группу или совокупность ряда доходных или расходных статей федерального бюджета, объединенных единством назначения. Содержание направлений деятельности, возглавляемых аудиторами Счетной палаты, определяет Коллегия Счетной палаты.

На каждого аудитора возложены обязанности по руководству структурными подразделениями аппарата Счетной палаты, включающими инспекторов и иных сотрудников. Такие подразделения называются инспекциями. Они проводят контрольные мероприятия, обеспечивают исполнение аудитором возложенных на него полномочий. Результаты контрольных мероприятий как итог деятельности нескольких сотрудников, рассматриваются на коллегии Счетной палаты; таким образом обеспечивается их объективность.

Для лучшего понимания принципиальных различий между аудиторами в бюджетном контроле и в коммерческом аудите предлагается ознакомиться с данными, размещенными в табл. 3.

Следует отметить, что должности аудиторов предусмотрены не только в Счетной палате Российской Федерации, но и в контрольно-счетных органах субъектов Российской Федерации. Могут такие должности учреждаться и в контрольно-счетных органах муниципальных образований. Принципиально их полномочия и статус не различаются, поэтому в приведенной таблице упоминаются не только аудиторы Счетной палаты Российской Федерации, но и аудиторы контрольно-счетных органов субфедерального уровня.

Председатель Счетной палаты Российской Федерации, его заместитель и аудиторы образуют ***Коллегию*** Счетной палаты. Она рассматривает наиболее важные вопросы: методологию деятельности Счетной палаты, планирование и организацию работы, итоги контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, содержание информационных сообщений, направляемых Совету Федерации и Государственной Думе. Коллегия утверждает Регламент Счетной палаты, стандарты Счетной палаты, общие требования к стандартам внешнего государственного и муниципального контроля, определяет содержание направлений деятельности, возглавляемых каждым аудитором.

Таблица 3

Сравнительные характеристики должности «аудитор» во внешнем финансовом контроле и коммерческом аудите

Характеристики	Аудитор во внешнем финансовом контроле	Аудитор в коммерческом аудите
Место работы	Счетная палата РФ, органы внешнего финансового контроля субъектов РФ и муниципальных образований	Аудиторская организация или индивидуальная деятельность
Правовая основа деятельности	Конституция РФ, Бюджетный кодекс РФ, Федеральные законы № 41-ФЗ, № 6-ФЗ	Федеральный закон № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»
Правовой статус должности	Государственная должность РФ, государственная должность субъекта РФ либо должность государственной гражданской службы субъекта РФ, муниципальная должность либо должность муниципальной службы	Работник аудиторской организации на основании трудового договора либо индивидуальный аудитор
Компетенция	Осуществление внешнего государственного и муниципального финансового контроля в форме контрольных и экспертно-аналитических мероприятий	Проведение аудита (т. е. независимой проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности) и оказание сопутствующих аудиту услуг
Объекты деятельности	Органы государственной власти и местного самоуправления, главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств	Организации всех форм собственности
Предмет деятельности	Государственные и муниципальные финансы в бюджетной системе РФ	Финансы организаций
Финансирование	Из средств соответствующего бюджета	Из средств организаций на основе гражданско-правового договора оказания аудиторских услуг
Основание осуществления деятельности	Назначение на должность аудитора законодательным органом Российской Федерации, субъекта РФ, представительным органом местного самоуправления	Наличие квалификационного аттестата аудитора, заключение трудового договора или регистрация в качестве индивидуального аудитора
Результат деятельности	Отчет о проведении контрольного или экспертно-аналитического мероприятия, заключение по результатам экспертизы, представление, предписание	Аудиторское заключение, содержащее выраженное в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности

Вопросы деятельности Счетной палаты, распределение обязанностей между аудиторами Счетной палаты, содержание направлений деятельности, возглавляемых аудиторами Счетной палаты, функции и взаимодействие структурных подразделений аппарата Счетной палаты, порядок ведения дел определяются ***Регламентом*** Счетной палаты.

Решение об утверждении Регламента Счетной палаты, а также о внесении в него изменений и дополнений принимает Коллегия Счетной палаты по совместному предложению Председателя Счетной палаты и заместителя Председателя Счетной палаты.

Аппарат Счетной палаты Российской Федерации состоит из руководителя аппарата, его заместителя, инспекторов и иных штатных сотрудников. В служебные обязанности инспекторов Счетной палаты входят непосредственная организация и проведение контрольных мероприятий. Для этого они объединены в инспекции, руководимые их начальниками, которые работают под руководством аудиторов. В состав аппарата Счетной палаты входят также департаменты (административный, сводный, правового обеспечения, информации, внешних связей, финансовый, кадров и государственной службы, обеспечения деятельности и др.), управления и отделы.

Каждое из структурных подразделений аппарата Счетной палаты осуществляет свою деятельность в соответствии с Регламентом Счетной палаты и положениями об этих подразделениях.

В Счетной палате Российской Федерации более 1 000 сотрудников, в том числе 700 инспекторов. Ее научный потенциал составляют 30 докторов и более 100 кандидатов наук.

В 2002 г. создан Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации. Основная цель его деятельности – исследование актуальных проблем государственного финансового контроля, выполнение научно-исследовательских работ, связанных с разработкой и внедрением новых методов и технологий контрольно-ревизионной и экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты Российской Федерации. Институт имеет филиалы в федеральных округах.

Счетная палата Российской Федерации осуществляет свою деятельность на основе ***стандартов Счетной палаты***, которые она разрабатывает и утверждает самостоятельно. Стандарты – это внутренние нормативные документы, определяющие характеристики, правила и процедуры планирования, организации и осу-

ществления различных видов деятельности Счетной палаты и/или требования к их результатам.

В 2013 г. в Счетной палате Российской Федерации действовало 16 стандартов государственного финансового контроля. Они разделены на две группы:

♦ стандарты организации деятельности (СОД) устанавливают правила и процедуры внутренней организации деятельности Счетной палаты;

♦ стандарты финансового контроля (СФК) определяют правила и процедуры осуществления Счетной палатой государственного финансового контроля.

Ниже приведен перечень стандартов Счетной палаты РФ:

СОД 11. Организация методологического обеспечения деятельности Счетной палаты Российской Федерации;

СОД 12. Планирование работы Счетной палаты Российской Федерации;

СОД 13. Порядок подготовки отчетов о работе Счетной палаты Российской Федерации;

СОД 14. Организация совместных и параллельных контрольных мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации с органами государственного финансового контроля зарубежных стран;

СОД 15. Проведение Счетной палатой Российской Федерации совместных или параллельных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий с контрольно-счетными органами Российской Федерации;

СОД 17. Проведение Счетной палатой Российской Федерации контрольных мероприятий с участием правоохранительных и иных государственных органов Российской Федерации;

СФК 101. Общие правила проведения контрольного мероприятия;

СФК 102. Проведение экспертно-аналитического мероприятия;

СФК 103. Проведение финансового аудита;

СФК 104. Проведение аудита эффективности использования государственных средств;

СФК 201. Предварительный контроль формирования проекта федерального бюджета;

СФК 202. Оперативный контроль исполнения федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов;

СФК 203. Последующий контроль за исполнением федерального бюджета;

СФК 204. Предварительный контроль формирования проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов;

СФК 205. Последующий контроль исполнения бюджетов государственных внебюджетных фондов;

СФК 301. Управление качеством контрольных мероприятий.

С принятием нового закона о Счетной палате Российской Федерации (Закон № 41-ФЗ) возникла потребность переработать большую часть стандартов. В 2013 г. начался процесс замены стандартов финансового контроля (СФК) на стандарты государственного аудита (СГА). В стандарты вносятся изменения, отражающие последние новации федерального законодательства и требования по совершенствованию деятельности Счетной палаты Российской Федерации как высшего органа государственного аудита. В качестве примеров можно привести стандарты СГА 201 – Предварительный аудит формирования федерального бюджета, СГА 202 – Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета.

3.2. Контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации

Контрольно-счетные органы созданы во всех субъектах Российской Федерации. В соответствии с Законом № 6-ФЗ они обладают организационной и функциональной самостоятельностью, правами юридического лица, являются органами внешнего государственного финансового контроля в субъектах Российской Федерации.

Полномочия этих органов определяются региональными законами, но в основу положены те, что предусмотрены Законом № 6-ФЗ:

1) контроль за исполнением бюджета субъекта Российской Федерации и бюджета территориального государственного внебюджетного фонда;

2) экспертиза проектов законов о бюджетах субъекта Российской Федерации и проектов законов о бюджетах территориального государственного внебюджетного фонда;

3) внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации, годового отчета об исполнении бюджета территориального государственного внебюджетного фонда;

4) организация и осуществление контроля за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета субъекта Российской Федерации, средств бюджетов территориальных государственных внебюджетных фондов и иных источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

5) контроль за соблюдением установленного порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в государственной собственности субъекта Российской Федерации, в том числе охраняемыми результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, принадлежащими субъекту Российской Федерации;

6) оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации, а также оценка законности предоставления государственных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств бюджета субъекта Российской Федерации и имущества, находящегося в государственной собственности субъекта Российской Федерации;

7) финансово-экономическая экспертиза проектов законов субъекта Российской Федерации и нормативных правовых актов органов государственной власти субъекта Российской Федерации (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации, а также государственных программ субъекта Российской Федерации;

8) анализ бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации и подготовка предложений, направленных на его совершенствование;

9) контроль за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования межбюджетных трансфертов, предоставленных из бюджета субъекта Российской Федерации бюджетам муниципальных образований, расположенных на территории субъекта Российской Федерации, а также проверка

местного бюджета в случаях, установленных Бюджетным кодексом Российской Федерации;

10) подготовка информации о ходе исполнения бюджета субъекта Российской Федерации, бюджета территориального государственного внебюджетного фонда, о результатах проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и представление такой информации в законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта Российской Федерации и высшему должностному лицу субъекта Российской Федерации (руководителю высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации);

11) участие в пределах полномочий в мероприятиях, направленных на противодействие коррупции;

12) иные полномочия в сфере внешнего государственного финансового контроля, установленные федеральными законами, конституцией (уставом) и законами субъекта Российской Федерации.

Во многих субъектах Российской Федерации данный перечень полномочий расширен, уточнены отдельные положения.

Для удобства ***систематизации полномочий*** контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, определенных федеральным законодательством, их можно разделить на 5 групп:

1. *Контрольно-ревизионные полномочия* (реализуются в ходе текущего и последующего контроля):

♦ текущий контроль (мониторинг) исполнения бюджета;

♦ контрольные мероприятия (проверки, ревизии, обследования) проводятся в целях определения законности и эффективности использования бюджетных средств;

♦ проверки местных бюджетов – получателей межбюджетных трансфертов;

♦ внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации;

♦ проверка годового отчета об исполнении бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования субъекта РФ;

♦ проверки соблюдения установленного порядка управления и распоряжения государственным имуществом;

♦ проверки полноты и своевременности поступления доходов от использования государственного имущества;

♦ проверки эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств бюджета субъекта РФ;

♦ проверки законности предоставления государственных гарантий и поручительств.

2. *Экспертные* (осуществляемые на стадии подготовки нормативных правовых актов и имеющие, таким образом, характер предварительного контроля):

♦ экспертиза проектов законов о бюджете субъекта Российской Федерации, о внесении в него изменений и о его исполнении;

♦ экспертиза проектов законов о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования субъекта Российской Федерации, о внесении в него изменений и о его исполнении;

♦ экспертиза проектов нормативных правовых актов законодательных органов, относящихся к актам бюджетного законодательства Российской Федерации (касающихся доходов, расходов бюджетов, организации бюджетного процесса);

♦ финансово-экономическая экспертиза проектов законов субъекта Российской Федерации и иных нормативных правовых актов органов государственной власти субъекта Российской Федерации (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации;

♦ экспертиза государственных программ субъекта РФ.

3. *Аналитические*:

♦ анализ всей информации, поступающей в контрольно-счетный орган в ходе его контрольной и иной деятельности;

♦ анализ хода исполнения бюджета субъекта Российской Федерации и бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования субъекта Российской Федерации, выявление отклонений от законодательно установленных параметров;

♦ анализ нарушений и недостатков, выявленных в ходе контрольных мероприятий;

♦ анализ бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации и подготовка предложений, направленных на его совершенствование;

♦ анализ результатов собственной деятельности.

4. *Информационные*:

♦ информирование законодательного органа субъекта Российской Федерации о ходе исполнения бюджетов, в том числе

предоставление информации о результатах анализа отчетов об исполнении бюджетов за первый квартал, полугодие и 9 месяцев финансового года;

♦ информирование законодательного органа субъекта Российской Федерации о результатах контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и мерах, принятых по их итогам;

♦ размещение на своем официальном сайте в сети Интернет и опубликование в средствах массовой информации данных о проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятиях, о выявленных при их проведении нарушениях, о внесенных представлениях и предписаниях, а также о принятых по ним решениях и мерах;

♦ ежегодное представление отчета о деятельности контрольно-счетного органа законодательному органу.

5. Коммуникационные:

♦ взаимодействие и заключение соглашений с контрольно-счетными органами других субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также со Счетной палатой Российской Федерации, с территориальными управлениями Центрального банка Российской Федерации, налоговыми органами, органами прокуратуры, иными правоохранительными, надзорными и контрольными органами Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований;

♦ участие в объединениях контрольно-счетных органов;

♦ участие в работе как временных, так и постоянно действующих совместных с другими государственными органами координационных, консультационных, совещательных и других рабочих органов;

♦ проведение совместных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий со Счетной палатой Российской Федерации, с контрольно-счетными органами муниципальных образований;

♦ оказание контрольно-счетным органам муниципальных образований организационной, правовой, информационной, методической и иной помощи;

♦ содействие профессиональной подготовке, переподготовке и повышению квалификации работников контрольно-счетных органов муниципальных образований;

♦ осуществление по обращению контрольно-счетных органов муниципальных образований или представительных органов муниципальных образований анализа деятельности контрольно-

счетных органов муниципальных образований и выработка рекомендаций по повышению эффективности их работы.

Численность и организационная структура контрольно-счетных органов большинства субъектов Российской Федерации позволяют обеспечить выполнение возложенных на них полномочий органов внешнего финансового контроля. Они состоят из председателя, заместителя председателя, нескольких аудиторов и аппарата контрольно-счетного органа. Обычно председатель, его заместитель и аудиторы замещают государственные должности государственной службы субъектов Российской Федерации; инспекторы и иные работники аппарата контрольно-счетного органа являются государственными гражданскими служащими субъектов Российской Федерации.

Как правило, аудиторы возглавляют одно из направлений деятельности, обеспечивая контроль за доходами или определенными расходами регионального бюджета. Могут быть, например, следующие направления: контроль за доходами бюджета, контроль за расходами на государственное управление и правоохранительную деятельность, контроль за расходами на национальную экономику, контроль за расходами на капитальное строительство, контроль за расходами на социальную сферу, контроль за использованием межбюджетных трансфертов, контроль за порядком управления и распоряжения муниципальным имуществом и др.

Председатель, его заместитель и аудиторы образуют *коллегию* контрольно-счетного органа, которая рассматривает наиболее важные вопросы его деятельности. Коллегия осуществляет свою деятельность в соответствии с положением о коллегии.

В *аппарат* контрольно-счетного органа включаются инспекторы и иные работники. Инспекторы объединены в инспекции или рабочие группы; на постоянной или временной основе они закрепляются за аудиторами для проведения контрольных мероприятий.

Другие сотрудники объединены в несколько отделов. Обычно это:

♦ юридический отдел, осуществляющий правовое сопровождение контрольных мероприятий (в некоторых региональных контрольно-счетных органах практикуется закрепление сотрудников этого отдела на время проведения контрольного мероприятия за рабочей группой). Кроме того, сотрудники юридического отдела обеспечивают законность деятельности контрольно-счетного органа, представляют его интересы в суде;

♦ экспертно-аналитический отдел, сотрудники которого проводят экспертизы проектов законов, государственных программ, осуществляют мониторинг исполнения бюджета и социально-экономической ситуации в регионе, готовят аналитические материалы, разрабатывают методики;

♦ отдел представлений и предписаний, который готовит представления и предписания, направляет их нарушителям, контролирует исполнение;

♦ отдел учета и отчетности, осуществляющий бухгалтерский учет;

♦ отдел государственной службы и кадров проводит конкурсы на замещение вакантных должностей государственной службы, работает с резервом кадров, организует работу по повышению квалификации, подготавливает внутренние документы по работе с персоналом;

♦ обеспечивающее подразделение обычно включает в себя специалистов по оформлению документов, информационному и материальному обеспечению, секретарей и помощников.

Возможен и иной подход к организационному построению региональных контрольно-счетных органов. Во многом он зависит от их численности, индивидуальных особенностей и установившихся традиций.

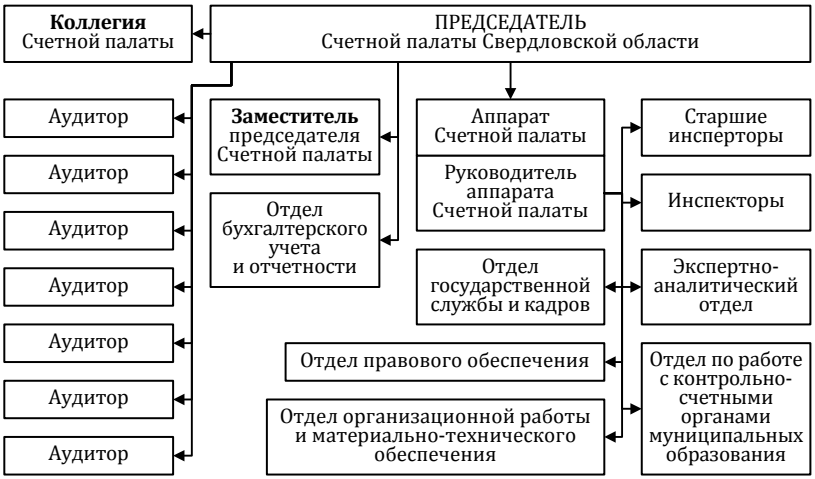

Рис. 10. Структура Счетной палаты Свердловской области

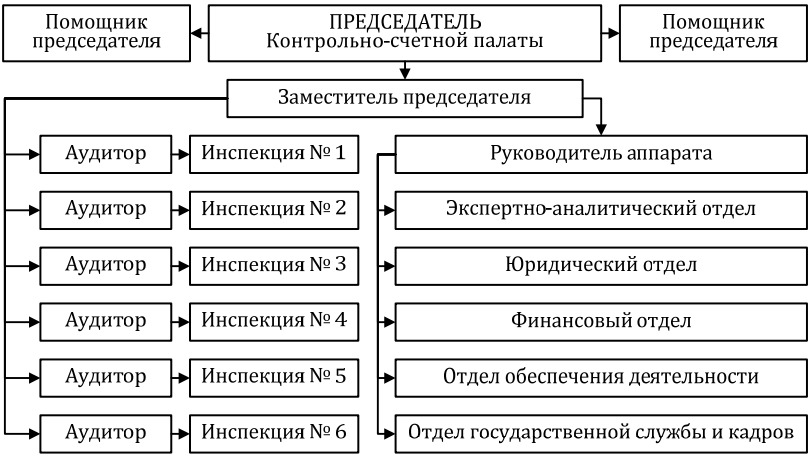

Рис. 11. Структура Контрольно-счетной палаты Челябинской области

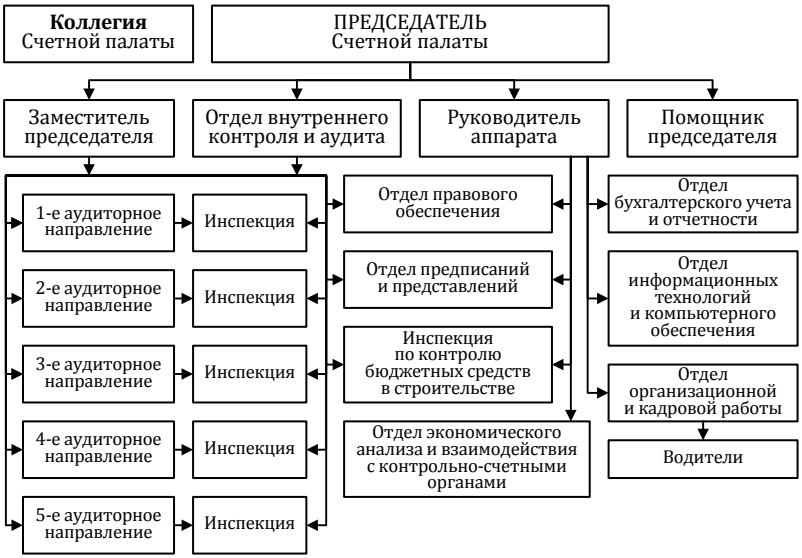

Рис. 12. Структура Счетной палаты Тюменской области

На рис. 10–12 приведена организационная структура трех региональных контрольно-счетных органов. Принципиально они

похожи, однако внимательное знакомство позволяет выделить их особенности.

Численный состав контрольно-счетного органа устанавливает законодательный орган субъекта Российской Федерации. Например, в Контрольно-счетной палате Москвы работает 180 чел.; более чем из 100 сотрудников состоит Счетная палата Республики Дагестан; более 70 сотрудников в составе контрольно-счетных органов Республик Татарстан и Башкортостан, Ставропольского края, Московской и Ростовской областей. Большинство регионов установило численность органов внешнего финансового контроля на уровне 30–70 чел. В то же время в некоторых субъектах Российской Федерации сохраняются небольшие контрольно-счетные органы численностью до 20 сотрудников.

3.3. Контрольно-счетные органы муниципальных образований

Для осуществления внешнего муниципального финансового контроля представительными органами местного самоуправления создаются контрольно-счетные органы муниципальных образований. Они пока имеются далеко не во всех муниципальных районах и городских округах на территории Российской Федерации, не говоря уже о поселениях. Часть из них создана как органы местного самоуправления, которые обладают правами юридического лица; другие функционируют в составе представительных органов. Однако есть и такие, которые состоят из депутатов и являются при этом комиссиями представительных органов. Конечно, представительные органы местного самоуправления вправе создавать в своем составе такие подразделения. Следует учитывать, однако, что они не являются контрольно-счетными органами муниципальных образований, не обладают организационной и функциональной независимостью, не наделены полномочиями, определенными Законом № 6-ФЗ, в том числе правом проведения внешней проверки годовых отчетов об исполнении местных бюджетов.

Полномочия контрольно-счетных органов муниципальных образований аналогичны тем, что установлены для контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и определены Законом № 6-ФЗ следующим образом:

♦ контроль за исполнением местного бюджета;

♦ экспертиза проектов местного бюджета;

♦ внешняя проверка годового отчета об исполнении местного бюджета;

♦ организация и осуществление контроля за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств местного бюджета, а также средств, получаемых местным бюджетом из иных источников, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

♦ контроль за соблюдением установленного порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в муниципальной собственности, в том числе охраняемыми результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, принадлежащими муниципальному образованию;

♦ оценка эффективности предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ, бюджетных кредитов за счет средств местного бюджета, а также оценка законности предоставления муниципальных гарантий и поручительств или обеспечения исполнения обязательств другими способами по сделкам, совершаемым юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями за счет средств местного бюджета и имущества, находящегося в муниципальной собственности;

♦ финансово-экономическая экспертиза проектов муниципальных правовых актов (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств муниципального образования, а также муниципальных программ;

♦ анализ бюджетного процесса в муниципальном образовании и подготовка предложений, направленных на его совершенствование;

♦ подготовка информации о ходе исполнения местного бюджета, о результатах проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и представление такой информации в представительный орган муниципального образования и главе муниципального образования;

♦ участие в пределах полномочий в мероприятиях, направленных на противодействие коррупции;

♦ иные полномочия в сфере внешнего муниципального финансового контроля, установленные федеральными законами, законами субъекта Российской Федерации, уставом и нормативными

правовыми актами представительного органа муниципального образования.

Контрольно-счетные органы муниципальных районов имеют дополнительные полномочия (по сравнению с полномочиями контрольно-счетных органов городских округов). Они:

♦ осуществляет контроль за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета муниципального района, поступивших в бюджеты поселений, входящих в состав данного муниципального района;

♦ по обращению представительных органов поселений, входящих в состав данного муниципального района, проводят внешнюю проверку годового отчета об исполнении бюджетов поселений.

Представительные органы поселений, входящих в состав муниципального района, вправе заключать соглашения с представительным органом муниципального района о передаче контрольно-счетному органу муниципального района полномочий контрольно-счетного органа поселения по осуществлению внешнего муниципального финансового контроля.

Так же, как и в случае с органами внешнего контроля субъектов Российской Федерации, полномочия контрольно-счетных органов муниципальных образований можно разделить на 5 групп:

♦ контрольно-ревизионные;
♦ экспертные;
♦ аналитические;
♦ информационные;
♦ коммуникационные.

Численность и организационная структура контрольно-счетных органов муниципальных образований должны обеспечивать возложенные на них полномочия. Однако не во всех муниципальных образованиях создаются необходимые условия для осуществления внешнего контроля за исполнением местного бюджета. Контрольно-счетные органы муниципальных образований, в основном, малочисленны: состоят из председателя и 1–3 инспекторов.

В столицах субъектов Российской Федерации и других крупных городах численность контрольно-счетных органов выше. Однако общих критериев определения реальных потребностей в количестве сотрудников органов внешнего финансового контроля пока не выработано. Поэтому она зависит, в основном, от понимания важности объективного финансового контроля местным представительным органом и субъективных позиций руководителей

муниципальных образований. Такие показатели, как объем бюджета и численность населения, мало влияют на численность сотрудников контрольно-счетных органов. Подтверждают это данные, приведенные в табл. 4.

Таблица 4

Численность контрольно-счетных органов и объем бюджетов городов с численностью населения более 1 млн чел.

Город	Численность населения, тыс. чел.	Объем расходной части бюджета в 2013 г., млн р.	Численность сотрудников КСО, чел.	Сумма средств бюджета на одного сотрудника КСО, млн р.
Новосибирск	1 525	34 842	26	1 340
Екатеринбург	1 377	30 850	7	4 407
Нижний Новгород	1 255	17 684	5	3 536
Самара	1 198	14 317	27	530
Казань	1 161	15 600	15	1 400
Омск	1 157	12 425	22	564
Челябинск	1 143	22 127	18	1 229
Ростов-на-Дону	1 100	23 996	22	1 090
Уфа	1 086	13 387	7	1 912
Волгоград	1 018	14 931	47	317
Красноярск	1 006	28 600	25	1 144
Пермь	1 001	21 484	24	1020
Воронеж	1 000	13 208	44	300

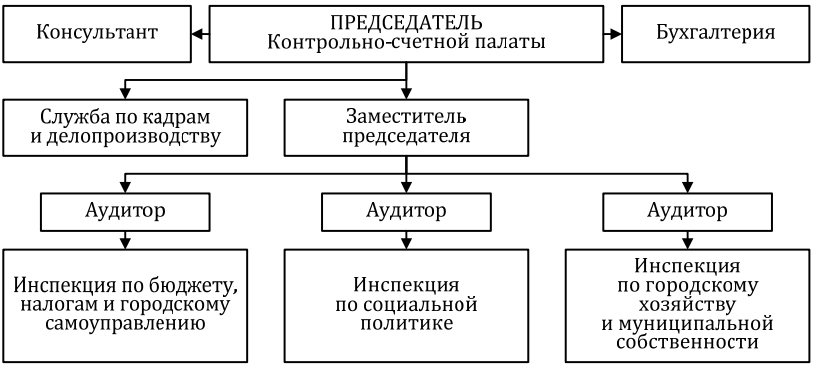

Рис. 13. Структура Контрольно-счетной палаты города Челябинска

Контрольно-счетные органы столиц субъектов Российской Федерации и других крупных городских округов, как правило, со-

стоят из председателя, его заместителя, аудиторов, инспекторов и иных сотрудников. Инспекторский состав может быть объединен в несколько инспекций, которые работают под руководством аудиторов. В качестве примера ниже приведена структура Контрольно-счетной палаты города Челябинска (рис. 13).

В некоторых муниципальных органах внешнего финансового контроля созданы коллегии, что обусловлено положением о контрольно-счетном органе муниципального образования.

3.4. Органы внутреннего финансового контроля в бюджетной системе Российской Федерации

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. Ее возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению министра финансов Российской Федерации. Руководитель Службы имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности по его представлению министром финансов Российской Федерации.

При осуществлении ревизий и проверок сотрудники Службы имеют право прохода во все здания и помещения, занимаемые проверяемыми организациями независимо от ведомственной подчиненности и формы собственности. При этом они не должны вмешиваться в оперативную деятельность проверяемых организаций, если иное не установлено законом. Свою деятельность сотрудники службы осуществляют в соответствии с Административным регламентом исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 04.09.2007 г. № 75н.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора осуществляет деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, деятельность которых регулируется Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 11.07.2005 г. № 89н «Об утверждении Положения о территориальных органах

Федеральной службы финансово-бюджетного надзора». Согласно данному Положению территориальные органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора осуществляют функции по контролю и надзору в финансово-бюджетной сфере и функции по валютному контролю на территории одного или нескольких субъектов Российской Федерации.

Территориальные органы Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (территориальные управления) являются государственными органами, находящимися в подчинении Федеральной службы финансово-бюджетного надзора. Их возглавляют руководители, назначаемые на должность и освобождаемые от должности министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя Федеральной службы финансово-бюджетного надзора.

Федеральное казначейство находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. Его возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению министра финансов Российской Федерации. Руководитель Федерального казначейства имеет 5 заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности министром финансов Российской Федерации по представлению руководителя Федерального казначейства.

Поскольку Федеральное казначейство осуществляет кассовое обслуживание исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, оно обладает всей информацией о ходе исполнения как федерального бюджета, так и консолидированного бюджета государства. Оно предоставляет эту информацию в Министерство финансов Российской Федерации, осуществляя, таким образом, текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами всеми уполномоченными на это органами.

Предварительный контроль Федеральное казначейство осуществляет при подтверждении денежных обязательств федерального бюджета и совершении разрешительной надписи на право осуществления расходов федерального бюджета в рамках выделенных лимитов бюджетных обязательств.

В структуру центрального аппарата Федерального казначейства входят 12 управлений по основным направлениям деятельности. Федеральное казначейство осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы, в которых работает более 50 тыс. сотрудников. В каждом субъекте Россий-

ской Федерации имеется управление Федерального казначейства (УФК), в состав которого входят отделения управлений Федерального казначейства (ОФК).

Внутренний финансовый контроль осуществляют также ***главные распорядители средств федерального бюджета***, главные администраторы доходов и главные администраторы источников финансирования дефицита федерального бюджета. Например:

♦ в Министерстве здравоохранения РФ внутренний финансовый контроль осуществляет Департамент учетной политики и контроля;

♦ в структуре Министерства спорта Российской Федерации эти функции выполняет Департамент бухгалтерского учета и контрольно-ревизионной деятельности, в котором создан контрольно-ревизионный отдел;

♦ в Министерстве труда и социальной защиты Российской Федерации в финансовом департаменте функционирует отдел финансового контроля.

В субъектах Российской Федерации внутренний финансовый контроль осуществляют финансовые органы, главные распорядители бюджетных средств, главные администраторы доходов и главные администраторы источников финансирования дефицита бюджетов. Например, в Свердловской области для реализации полномочий по осуществлению внутреннего финансового контроля в структуре Министерства финансов создано Управление финансового контроля. Управление является структурным подразделением Министерства финансов Свердловской области, созданным для осуществления полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере. В его составе:

♦ начальник Управления и его заместитель;

♦ отдел методологии и организации контрольно-ревизионной работы;

♦ отдел контрольно-ревизионной работы;

♦ отдел административного производства;

♦ 8 межрайонных отделов контрольно-ревизионной работы в городах Артемовский, Ирбит, Каменск-Уральский, Краснотурьинск, Кушва, Невьянск, Нижний Тагил, Первоуральск.

Управление финансового контроля решает следующие основные задачи:

♦ осуществление внутреннего государственного финансового контроля в сфере бюджетных правоотношений, в том числе предварительного и последующего контроля;

♦ осуществление внутреннего государственного финансового контроля в отношении закупок для обеспечения государственных нужд Свердловской области;

♦ осуществление контроля за использованием Региональным фондом содействия капитальному ремонту общего имущества в многоквартирных домах Свердловской области (региональный оператор) средств областного бюджета, полученных в качестве государственной поддержки капитального ремонта;

♦ осуществление производства по делам об административных правонарушениях в финансово-бюджетной сфере в порядке, установленном действующим законодательством;

♦ применение мер ответственности к нарушителям бюджетного законодательства, законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок в случаях и порядке, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации и Кодексом РФ об административных правонарушениях;

♦ применение к нарушителям бюджетного законодательства бюджетных мер принуждения в случаях и порядке, установленных бюджетным законодательством Российской Федерации;

♦ осуществление контроля за своевременностью и полнотой устранения выявленных нарушений в финансово-бюджетной сфере;

♦ осуществление методологической работы по организации контроля в финансово-бюджетной сфере;

♦ осуществление координации и организационно-методического обеспечения деятельности отделов Управления.

Деятельность Управления финансового контроля осуществляется в соответствии с планом работы, утвержденным министром финансов Свердловской области. План предусматривает проведение проверок целевого и эффективного использования бюджетных средств главными распорядителями и получателями бюджетных средств; при этом особое внимание уделяется контролю за использованием средств, выделяемых на выполнение государственных программ. Значительную часть деятельности занимает проведение комплексных проверок формирования и исполнения бюджетов муниципальных образований и целевого использования средств, выделяемых из областного бюджета.

Главные распорядители бюджетных средств, главные администраторы доходов, главные администраторы источников фи-

нансирования дефицита бюджетов, которыми обычно являются органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, либо создают специальные контрольные подразделения, либо возлагают функции финансового контроля на отделы бухгалтерского учета, отчетности и контроля.

При проведении проверок и ревизий в подведомственных организациях обычно проверяется соблюдение законности и финансовой дисциплины при использовании бюджетных средств их получателями, сохранность денежных и материальных ценностей, правильность постановки бухгалтерского учета и отчетности.

Организационная структура и набор полномочий органов, осуществляющих внешний и внутренний финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации, позволяют в полной мере реализовать стоящую перед ними задачу – обеспечить качественный, результативный контроль за соблюдением законодательства и эффективностью использования государственных и муниципальных ресурсов.

Задания

1. Сравните организационную структуру контрольно-счетных органов, приведенную на рис. 10, 11 и 12. Проанализируйте сходства и различия.

2. Предложите оптимальную, по Вашему мнению, структуру контрольно-счетного органа субъекта Российской Федерации. Обоснуйте решение.

Вопросы для самоконтроля

1. Сколько аудиторов в Счетной палате Российской Федерации? Как распределяются обязанности между ними?

2. Какова структура Счетной палаты Российской Федерации?

3. Чем отличаются аудитор контрольно-счетного органа от аудитора аудиторской организации?

4. Каковы полномочия Счетной палаты Российской Федерации по осуществлению внешнего государственного аудита?

5. Кем и как образуются контрольно-счетные органы субъектов РФ?

6. Каковы основные полномочия контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований?

7. Каковы, по Вашему мнению, могут быть критерии установления численности контрольно-счетного органа?

8. Что такое «коллегия контрольно-счетного органа»?

9. Для чего образуется и из кого состоит аппарат контрольно-счетного органа?

10. Какие органы осуществляют внутренний финансовый контроль на федеральном уровне?

11. Какие органы осуществляют внутренний финансовый контроль в субъектах Российской Федерации, в муниципальных образованиях?

Глава 4

Организация финансового контроля в ходе бюджетного процесса

4.1. Основы организации финансового контроля в бюджетном процессе

Бюджетный процесс – это регламентируемая законодательством Российской Федерации деятельность органов государственной власти, органов местного самоуправления и иных участников бюджетного процесса по составлению и рассмотрению проектов бюджетов, утверждению и исполнению бюджетов, контролю за их исполнением, осуществлению бюджетного учета, составлению, внешней проверке, рассмотрению и утверждению бюджетной отчетности.

В данном определении, приведенном в Бюджетном кодексе РФ, термином «бюджеты» обозначены все бюджеты, составляющие бюджетную систему Российской Федерации: федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов, бюджеты субъектов Российской Федерации и бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования субъектов Российской Федерации, местные бюджеты.

Участниками бюджетного процесса в Российской Федерации в соответствии со ст. 152 Бюджетного кодекса РФ являются:

♦ Президент Российской Федерации;

♦ высшее должностное лицо субъекта Российской Федерации, глава муниципального образования;

♦ законодательные (представительные) органы государственной власти и представительные органы местного самоуправления;

♦ исполнительные органы государственной власти и исполнительно-распорядительные органы (администрации) муниципальных образований;

♦ Центральный банк Российской Федерации;

♦ органы государственного (муниципального) финансового контроля;

♦ органы управления государственными внебюджетными фондами;

♦ главные распорядители (распорядители) бюджетных средств;

♦ главные администраторы (администраторы) доходов бюджета;

♦ главные администраторы (администраторы) источников финансирования дефицита бюджета;

♦ получатели бюджетных средств.

Каждый участник бюджетного процесса осуществляет свою деятельность на одной или нескольких его стадиях в соответствии с законодательно установленной компетенцией.

Составление проектов бюджетов – это прерогатива Правительства Российской Федерации, высших исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации, администраций муниципальных образований, органов управления государственными внебюджетными фондами.

Рассмотрение и утверждение бюджетов входит в компетенцию соответствующих законодательных (представительных) органов.

Исполнение бюджетов обеспечивается Правительством Российской Федерации, высшими исполнительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации, администрациями муниципальных образований. Организация исполнения бюджетов возлагается на соответствующие финансовые органы, органы управления государственными внебюджетными фондами. Кассовое обслуживание исполнения бюджетов осуществляет Федеральное казначейство РФ.

Отчеты об исполнении соответствующих бюджетов составляют финансовые органы и органы управления государственными внебюджетными фондами. Контрольно-счетные органы осуществляют внешнюю проверку этих отчетов, а законодательные (представительные) органы эти отчеты утверждают.

Таким образом, значительная роль в бюджетном процессе отводится Правительству Российской Федерации, Федеральному

казначейству, высшим исполнительным органам государственной власти субъектов Российской Федерации, администрациям муниципальных образований, органам управления государственными внебюджетными фондами, финансовым органам. На них лежит основная нагрузка при составлении проектов бюджетов, их исполнении, ведении бюджетного учета, составлении и представлении законодательным (представительным) органам отчетов об исполнении бюджетов.

Бюджетный контроль осуществляется на всех стадиях бюджетного процесса. Федеральное казначейство осуществляет предварительный контроль на стадии исполнения бюджетов. Федеральная служба финансово-бюджетного надзора специализируется на последующем контроле и надзоре. Контроль за соблюдением финансовой дисциплины, целевым и эффективным использованием бюджетных средств – прерогатива органов внутреннего финансового контроля субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Решающую роль в осуществлении финансового контроля в бюджетном процессе играют законодательные органы государственной власти, представительные органы местного самоуправления и образованные ими органы *внешнего финансового контроля* – Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований.

Главная функция законодательных (представительных) органов – установление правил, по которым будут действовать все участники бюджетного процесса. Для этого они принимают законы (положения), регламентирующие бюджетный процесс на соответствующих уровнях бюджетной системы Российской Федерации. В этих нормативных правовых актах установлены и правила осуществления *финансового контроля* в ходе бюджетного процесса.

На начальной стадии бюджетного процесса законодательные (представительные) органы осуществляют предварительный контроль. Они делают это в ходе обсуждения и утверждения проектов законов (решений) о бюджете на очередной финансовый год. Органы внешнего финансового контроля проводят экспертизу этих проектов и представляют законодательным (представительным) органам заключения о возможности принятия проектов данных нормативных правовых актов.

В ходе исполнения бюджетов законодательные (представительные) органы рассматривают отдельные вопросы исполнения

бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп в ходе парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами. Органы внешнего финансового контроля осуществляют оперативный контроль (мониторинг) исполнения бюджета, ежеквартально информируя законодательные (представительные) органы об исполнении бюджетных назначений и недостатках, выявленных в ходе контрольной деятельности.

По окончании бюджетного года законодательные (представительные) органы рассматривают и утверждают отчет об исполнении бюджета, представленный им высшим исполнительным органом (администрацией муниципального образования). Органы внешнего финансового контроля проводят внешнюю проверку данного отчета, представляют законодательным (представительным) органам заключение о его полноте и достоверности.

Деятельность высших исполнительных органов государственной власти и местных администраций, законодательных органов государственной власти и представительных органов местного самоуправления, органов внешнего финансового контроля в ходе бюджетного процесса в компактном виде представлена в табл. 5.

Органы внешнего финансового контроля в ходе бюджетного процесса осуществляют весь комплекс процедур предварительного, текущего и последующего контроля, что позволяет им с большой степенью достоверности и объективности предоставлять необходимую информацию законодательным (представительным) органам и гражданам о качестве управления общественными ресурсами.

Кроме контроля за ходом и результатами исполнения бюджета, в компетенцию органов внешнего финансового контроля входит контроль за соблюдением установленного *порядка организации самого бюджетного процесса*. Они уполномочены проводить анализ бюджетного процесса и вырабатывать предложения, направленные на его совершенствование.

Указанная деятельность осуществляется на всех стадиях бюджетного процесса:

♦ в ходе составления проектов бюджетов анализируются порядок и сроки разработки и принятия прогноза социально-экономического развития, государственных (муниципальных) программ, реестра расходных обязательств, нормативных правовых актов о налогах и льготах, о принятии расходных обязательств;

♦ при рассмотрении и утверждении проектов бюджетов контролируются сроки и порядок внесения в законодательный (пред-

ставительный) орган проекта закона (решения) о бюджете на очередной финансовый год (либо на очередной финансовый год и плановый период) и документов, вносимых одновременно с этим проектом;

♦ в ходе исполнения бюджетов осуществляется анализ процесса управления бюджетом, контролируется порядок внесения изменений в соответствующий бюджет;

Таблица 5

Полномочия государственных (муниципальных) органов в ходе бюджетного процесс

Стадии бюджетного процесса	Исполнительные (исполнительно-распорядительные) органы	Законодательные (представительные) органы	Органы внешнего финансового контроля
Составление проектов бюджетов	Обеспечивают составление проекта бюджета	Принимают законы (решения), необходимые для составления проекта бюджета	Проводят экспертизу проектов нормативных правовых актов, необходимых для составления проекта бюджета
Рассмотрение и утверждение бюджетов	Вносят проект бюджета в законодательный (представительный) орган	Рассматривают и утверждают бюджет	Проводят экспертизу проекта закона (решения) о бюджете
Исполнение бюджетов	Обеспечивают исполнение бюджета	Осуществляют текущий контроль в ходе исполнения бюджета	Осуществляют мониторинг исполнения бюджета и анализ бюджетного процесса
Составление, внешняя проверка, рассмотрение и утверждение бюджетной отчетности	Представляют отчет об исполнении бюджета на утверждение законодательного (представительного) органа	Рассматривают и утверждают отчет об исполнении бюджета	Проводят внешнюю проверку годового отчета об исполнении бюджета

♦ на заключительной стадии бюджетного процесса органы внешнего финансового контроля обращают внимание на соблюдение сроков и порядка внесения годового отчета об исполнении бюджета в законодательный (представительный) орган и орган, осуществляющий внешнюю проверку этого отчета. Анализируются также сроки и порядок внесения в законодательный (представительный) орган проекта закона (решения) об исполнении бюджета, состав документов, представляемых одновременно с ним.

Бюджетный процесс выходит за рамки календарного года. Он начинается летом предшествующего года, длится весь текущий, а заканчивается принятием отчета об исполнении бюджета (для местного бюджета – поздней весной, для бюджета субъекта Российской Федерации – летом, а для федерального бюджета – осенью последующего года). Таким образом, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований одновременно контролируют бюджеты двух лет, а Счетная палата Российской Федерации – трех лет.

Схематично участие органов внешнего финансового контроля в бюджетном процессе представлено на рис. 14.

Рис. 14. Схема участия органов внешнего финансового контроля в бюджетном процессе

Обо всех нарушениях бюджетного процесса орган внешнего финансового контроля ставит в известность законодательный (представительный) орган и вносит предложения по устранению замечаний и недопущению их в дальнейшем.

Ввиду особой роли органов внешнего финансового контроля в ходе бюджетного процесса их деятельность на всех его стадиях подлежит подробному рассмотрению.

4.2. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии составления проектов бюджетов

Порядок и сроки составления проекта *федерального бюджета* и проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов Российской Федерации устанавливаются Правительством Российской Федерации в соответствии с Бюджетным кодексом РФ.

Высшие исполнительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации составляют проекты *бюджетов субъектов Российской Федерации* и бюджетов территориальных фондов обязательного медицинского страхования в порядке и в сроки, установленные ими в соответствии с Бюджетным кодексом и законами субъектов Российской Федерации.

Проекты местных бюджетов составляются местными администрациями в установленные ими сроки. При этом они руководствуются Бюджетным кодексом РФ и правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Составление проектов бюджетов – прерогатива исполнительных органов, и может показаться, что предмета контроля для контрольно-счетных органов еще не возникает. Однако это не так. Достаточно вспомнить, что одним из полномочий органов внешнего финансового контроля является анализ самого бюджетного процесса. Поэтому они постоянно отслеживают сроки и процедуры деятельности всех органов, в том числе на стадии бюджетного проектирования. Кроме того, подлежат изучению документы, на которых основывается составление бюджетов. Это пригодится при проведении экспертизы проектов бюджетов.

В соответствии с Бюджетным кодексом РФ составление бюджетов основывается:

- на бюджетном послании Президента России;
- на прогнозе социально-экономического развития соответствующей территории;
- на основных направлениях бюджетной и налоговой политики страны;
- на государственных (муниципальных) программах.

Но это еще не все документы, которые применяются при бюджетном проектировании. До составления проектов бюджетов необходимо принять законы (решения) о налогах и сборах, уста-

новление которых находится в компетенции соответствующего уровня государственной власти (местного самоуправления). Следовательно, органы внешнего финансового контроля должны провести *экспертизу* проектов данных правовых актов и дать заключения о возможности их принятия. В их полномочия входит и проведение экспертизы государственных программ, которые тоже должны быть приняты до начала разработки проектов соответствующих бюджетов.

Проекты законов (решений) и нормативных правовых актов органов государственной власти и местного самоуправления, устанавливающие, изменяющие или отменяющие расходные обязательства, подлежат финансово-экономической экспертизе.

Все расходные обязательства заносятся в реестр расходных обязательств, он тоже должен быть составлен прежде, чем начнется проектирование бюджетов. Сотрудники органов внешнего финансового контроля внимательно изучают этот документ. Им необходимо получить информацию о том, все ли нормативные правовые акты, касающиеся расходных обязательств, прошли предусмотренную законодательством финансово-экономическую экспертизу.

Сотрудники органов внешнего финансового контроля также изучают другие документы, которые будут использоваться при проведении экспертизы внесенных в законодательный (представительный) орган проектов законов (решений) о соответствующих бюджетах:

- основные направления бюджетной и налоговой политики;
- программы перспективного развития территорий;
- программы управления государственной (муниципальной) собственностью и приватизации государственного (муниципального) имущества;
- методики распределения межбюджетных трансфертов;

и другие.

Необходимо также провести анализ изменений, внесенных в нормативные правовые акты, которые могут быть использованы при проведении экспертизы законопроектов о бюджетах. При выявлении несоответствия законов субъектов Российской Федерации или решений представительных органов муниципальных образований федеральному законодательству органы внешнего финансового контроля инициируют внесение в них необходимых изменений.

4.3. Деятельность органов внешнего финансового контроля при рассмотрении и принятии бюджетов

Органы внешнего финансового контроля приступают к проведению экспертизы проектов о соответствующих бюджетах после внесения их в законодательные (представительные) органы и проводят ее в сроки и в порядке, установленные соответствующими нормативными правовыми актами.

Проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период, как это установлено Бюджетным кодексом РФ, Правительство Российской Федерации вносит на рассмотрение и утверждение в Государственную Думу не позднее 1 октября текущего года. Совет Государственной Думы в течение 3 дней направляет данный законопроект в Счетную палату Российской Федерации для проведения его экспертизы и подготовки заключения. В течение 20 дней с момента внесения законопроекта Государственная Дума должна рассмотреть его в первом чтении. В такой сжатый срок невозможно выполнить весь объем процедур предварительного контроля. Это учтено в Стандарте СГА 201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета», утвержденном решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 28.06.2013 г. Данный Стандарт определил правовые, информационные, методические и организационные основы предварительного аудита формирования проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период, а также структуру и основные положения содержания заключения Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона о проекте федерального бюджета.

В соответствии со Стандартом СГА 201 предварительный аудит формирования федерального бюджета на очередной финансовый год и на плановый период включает в себя:

♦ комплекс экспертно-аналитических мероприятий;

♦ анализ обоснованности показателей проекта федерального бюджета;

♦ анализ наличия и состояния нормативной и методической базы его формирования;

♦ подготовку заключения Счетной палаты на проект федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и на плановый период;

♦ участие Счетной палаты в ходе рассмотрения проекта федерального бюджета в Государственной Думе и Совете Федерации Федерального Собрания Российской Федерации.

Таким образом, в ходе предварительного аудита предусмотрено не просто проведение экспертизы законопроекта, а выполнение целого комплекса экспертно-аналитических мероприятий, которые начинаются задолго до его внесения в Государственную Думу. Деятельность Счетной палаты в ходе предварительного аудита осуществляется в соответствии Программой, утверждаемой ее Коллегией.

Целью предварительного аудита формирования федерального бюджета является определение достоверности и обоснованности показателей проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и на плановый период.

Данная цель предусматривает решение следующих задач:

♦ определение соответствия действующему законодательству проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и на плановый период, а также документов и материалов, представляемых одновременно с ним в Государственную Думу;

♦ определение обоснованности и достоверности показателей, содержащихся в проекте федерального закона о федеральном бюджете, документах и материалах, представляемых одновременно с ним;

♦ оценка проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и на плановый период как инструмента социально-экономической политики государства, его соответствия положениям посланий Президента Российской Федерации и иным программным документам;

♦ оценка качества прогнозирования доходов федерального бюджета, расходования бюджетных средств, инвестиционной и долговой политики, а также эффективности межбюджетных отношений.

При осуществлении предварительного аудита формирования федерального бюджета Счетная палата определяет соответствие проекта федерального закона о федеральном бюджете и процедур по его формированию, документов и материалов, представляемых одновременно с ним в Государственную Думу, программным документам, принимаемым Президентом Российской Федерации и Правительством Российской Федерации, действующему законодательству, а также ведомственным нормативным правовым актам.

При этом анализируют:

1) *прогноз* макроэкономических показателей на предмет соблюдения принципа достоверности бюджета, закрепленного в ст. 37 Бюджетного кодекса РФ, который означает надежность показателей прогноза социально-экономического развития соответствующей территории;

2) *соблюдение принципов* бюджетной системы Российской Федерации: полноты отражения доходов, расходов и источников финансирования дефицита, сбалансированности бюджетов, эффективности использования бюджетных средств, общего (совокупного) покрытия расходов бюджетов, прозрачности (открытости), достоверности бюджетов, адресности и целевого характера бюджетных средств, подведомственности расходов бюджетов;

3) *доходы* федерального бюджета; при этом обращается внимание на реалистичность расчета доходов бюджета, порядок зачисления доходов в бюджет, налоговые и неналоговые доходы федерального бюджета, определенные Бюджетным кодексом РФ;

4) *расходы* федерального бюджета, при этом анализируется реалистичность расчета расходов бюджета, соблюдение правил формирования планового реестра расходных обязательств, обоснование бюджетных ассигнований;

5) *соблюдение условий* предоставления *межбюджетных трансфертов* из федерального бюджета, а также форм межбюджетных трансфертов, передаваемых бюджетам субъектов Российской Федерации;

6) *источники* финансирования дефицита федерального бюджета, государственного долга и долга иностранных государств перед Российской Федерацией;

7) *величина средств* Резервного фонда и Фонда национального благосостояния;

8) *соблюдение порядка* составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и на плановый период, соблюдение требований к основным характеристикам федерального бюджета, нормативам распределения доходов между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации, соблюдение требований к составу документов и материалов, представляемых одновременно с проектом федерального бюджета.

Организационно вся деятельность Счетной палаты при осуществлении предварительного аудита делится на три этапа.

На первом этапе (июль–сентябрь) происходит анализ документов, которые используются при составлении проекта федерального бюджета:

♦ послания Президента Российской Федерации;

♦ основные направления налоговой политики;

♦ основные направления бюджетной политики;

♦ основные направления таможенно-тарифной политики;

♦ сценарные условия развития экономики на очередной финансовый год и на плановый период;

♦ основные направления долговой политики;

♦ проекты федеральных законов о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах;

♦ итоги приватизации федерального имущества и основных направлений приватизации федерального имущества;

♦ итоги социально-экономического развития субъектов Российской Федерации;

♦ нормативные правовые акты, регулирующие расходные обязательства Российской Федерации, и другие документы и материалы.

На втором этапе (август–сентябрь) проверяются и анализируются:

♦ обоснованность прогноза основных макроэкономических показателей социально-экономического развития Российской Федерации на очередной финансовый год и на плановый период, наличие и состояние нормативно-методической базы для их прогнозирования;

♦ обоснованность формирования проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и на плановый период, наличие и состояние нормативно-методической базы его формирования;

♦ обоснованность материалов, представленных Правительством Российской Федерации одновременно с проектом федерального бюджета;

♦ программы внутренних и внешних заимствований Российской Федерации, государственных гарантий Российской Федерации;

♦ программы предоставления государственных финансовых и государственных экспортных кредитов.

На третьем этапе (август–октябрь) осуществляются:

♦ подготовка заключения Счетной палаты на проект федерального закона о федеральном бюджете;

♦ рассмотрение заключения Счетной палаты на Коллегии Счетной палаты и направление его в Государственную Думу;

♦ участие Счетной палаты в рассмотрении проекта федерального закона о федеральном бюджете в Государственной Думе и Совете Федерации;

♦ анализ внесенных в законопроект изменений в ходе его рассмотрения и утверждения.

В *заключение* Счетной палаты Российской Федерации на проект федерального закона о федеральном бюджете входят заключения по направлениям деятельности, возглавляемым всеми 12 аудиторами Счетной палаты.

В заключении делаются *выводы*, в которых содержится:

1) оценка обоснованности и достоверности основных макроэкономических параметров прогноза социально-экономического развития Российской Федерации и его соответствие целевым установкам экономической политики, сформулированным в посланиях Президента Российской Федерации, а также приоритетам Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г., показателям Прогноза долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации до 2030 г.;

2) оценка обоснованности основных характеристик и особенностей проекта федерального бюджета;

3) анализ соответствия проекта федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и на плановый период общим задачам бюджетной политики на очередной финансовый год и на плановый период, сформулированным в Бюджетном послании Президента Российской Федерации и иных программных документах;

4) оценка соответствия положений проекта Федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и на плановый период Бюджетному кодексу РФ и иному бюджетному законодательству;

5) оценка обоснованности доходных статей проекта федерального бюджета;

6) оценка обоснованности, рациональности и эффективности расходов проекта федерального бюджета;

7) оценка системы взаимоотношений федерального бюджета с бюджетами других уровней;

8) оценка обоснованности формирования источников финансирования дефицита федерального бюджета и динамики государственного долга.

Заключение на проект федерального закона о федеральном бюджете содержит *концептуальные предложения* Счетной палаты по совершенствованию:

♦ макроэкономического прогнозирования и планирования основных показателей федерального бюджета на очередной финансовый год и на плановый период;

♦ действующего законодательства, в том числе Бюджетного кодекса, Налогового кодекса Российской Федерации, Таможенного кодекса Российской Федерации;

♦ бюджетного процесса;

♦ результативности бюджетных расходов.

В соответствии со ст. 201 БК РФ доклад председателя Счетной палаты Российской Федерации заслушивается на заседании Государственной Думы при рассмотрении проекта закона о федеральном бюджете в первом чтении.

Предварительный аудит формирования *бюджетов государственных внебюджетных фондов* до 2014 г. осуществлялся Счетной палатой в соответствии со *Стандартом финансового контроля СФК 204* «Предварительный контроль формирования проектов бюджетов государственных внебюджетных фондов», утвержденным Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 02.11.2010 г. Новый стандарт предварительного аудита формирования бюджетов государственных внебюджетных фондов находится в стадии разработки.

В субъектах Российской Федерации до рассмотрения и принятия проектов бюджетов законодательными органами контрольно-счетные органы проводят экспертизу этих проектов.

Проекты бюджетов субъектов Российской Федерации высшие исполнительные органы субъектов Российской Федерации вносят в соответствующие законодательные (представительные) органы в форме проектов законов в сроки, определенные в региональных законах, регулирующих бюджетный процесс. В разных субъектах Российской Федерации эти законы с различной степенью подробности устанавливают процедуры осуществления внешнего финансового контроля в ходе бюджетного процесса.

Рассмотрим действия органа внешнего финансового контроля на стадии рассмотрения и принятия проекта бюджета на примере Счетной палаты Свердловской области, деятельность которой в бюджетном процессе регулируется Законом Свердловской области от 25.11.1994 г. № 8-ОЗ «О бюджетном процессе в Свердловской области» (с изменениями).

Проект закона Свердловской области об областном бюджете вносится в Законодательное Собрание Свердловской области Губернатором области не позднее 1 ноября года, предшествующего планируемому. В течение 3 дней с момента принятия законопроекта к рассмотрению Законодательным Собранием Свердловской области он попадает в Счетную палату, которой для проведения экспертизы отводится не более 15 дней.

В законе о бюджетном процессе установлен перечень вопросов, на которые должна ответить Счетная палата при проведении экспертизы проекта закона об областном бюджете:

♦ соблюдены ли при составлении проекта закона об областном бюджете установленные федеральным законом принципы бюджетной системы Российской Федерации;

♦ согласуются ли показатели, предусмотренные в проекте закона об областном бюджете, с показателями, предусмотренными в документах, на основе которых составляется проект областного бюджета;

♦ предусмотрены ли в проекте закона об областном бюджете все положения, которые в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации должны содержаться в проекте закона о бюджете субъекта Российской Федерации;

♦ соблюдено ли в проекте закона об областном бюджете установленное федеральным законом предельное значение дефицита бюджета субъекта Российской Федерации – в случае, если в этом проекте закона предусмотрен дефицит областного бюджета;

♦ соблюдены ли в проекте закона об областном бюджете установленные федеральным законом предельные значения предельного объема государственного долга субъекта Российской Федерации и предельного объема расходов на обслуживание государственного долга субъекта Российской Федерации;

♦ соблюдено ли в проекте закона об областном бюджете установленное федеральным законом предельное значение верхнего предела государственного внутреннего долга субъекта Российской Федерации;

♦ соблюдено ли в проекте закона об областном бюджете установленное федеральным законом предельное значение верхнего предела государственного внешнего долга субъекта Российской Федерации – в случае, если в этом проекте закона предусмотрен государственный внешний долг;

♦ соблюден ли в проекте закона об областном бюджете установленный федеральным законом предельный объем государственных заимствований субъекта Российской Федерации – в случае, если в этом проекте закона предусмотрено осуществление государственных заимствований Свердловской области;

♦ соблюдены ли при определении размера резервного фонда Правительства Свердловской области ограничения, установленные федеральным законом;

♦ соответствует ли осуществленное в проекте закона об областном бюджете распределение межбюджетных трансфертов, предоставляемых из областного бюджета бюджетам муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области, требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации.

Кроме этого, Счетная палата самостоятельно определяет, какие еще вопросы, связанные с экономической и правовой оценкой проекта закона об областном бюджете, следует осветить при проведении экспертизы законопроекта. Для этого она проводит значительную подготовительную работу еще до внесения проекта закона об областном бюджете в Законодательное Собрание. Анализируются прогноз социально-экономического развития Свердловской области и другие документы, на основе которых осуществляется бюджетное проектирование. Это, в первую очередь, документы, определенные законом Свердловской области о бюджетном процессе:

♦ Бюджетное послание Президента Российской Федерации;

♦ основные направления бюджетной и налоговой политики Российской Федерации;

♦ Бюджетное послание Губернатора Свердловской области;

♦ государственные программы Свердловской области;

♦ реестр расходных обязательств Свердловской области;

♦ документы, применяемые для расчета межбюджетных трансфертов из областного бюджета бюджету Территориального фонда обязательного медицинского страхования Свердловской области, бюджетам муниципальных образований;

♦ методика планирования бюджетных ассигнований, предусматриваемых в проекте областного бюджета для исполнения расходных обязательств Свердловской области.

В ходе экспертизы:

♦ анализируются полнота и правильность отражения доходов бюджета, обоснованность показателей доходных источников;

♦ проверяется правильность применения бюджетной классификации;

♦ сравниваются показатели государственных программ, утвержденные постановлениями Правительства Свердловской области, с суммами средств на их исполнение, предлагаемыми в проекте закона об областном бюджете;

♦ анализируется полнота отражения в проекте закона об областном бюджете расходных обязательств Свердловской области;

♦ исследуется содержание приложений к проекту закона об областном бюджете, анализируется соответствие изложенных в них показателей текстовой части законопроекта.

Результаты экспертизы проекта закона об областном бюджете оформляются *заключением* Счетной палаты, которое рассматривается на коллегии Счетной палаты, подписывается ее председателем и направляется в Законодательное Собрание Свердловской области. В нем излагаются отмеченные недостатки, делается вывод о возможности принятия законопроекта в первом чтении.

После принятия проекта закона об областном бюджете в первом чтении образуется согласительная комиссия, в работе которой принимают участие и сотрудники Счетной палаты. В ходе подготовки законопроекта ко второму чтению поступают поправки, экспертизу которых также проводит Счетная палата, если это поручается ей Законодательным Собранием. В таком поручении могут быть указаны конкретные вопросы, на которые требуется получить квалифицированный ответ. Экспертиза каждой поправки оформляется заключением Счетной палаты. На этом деятельность Счетной палаты Свердловской области по осуществлению экспертизы проекта закона о бюджете заканчивается.

На экспертизу проекта закона о бюджете *Территориального фонда обязательного медицинского страхования* Свердловской области отводится 10 дней. В процессе экспертизы специалисты Счетной палаты рассматривают следующие вопросы:

♦ соблюдены ли при составлении проекта закона о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхова-

ния Свердловской области установленные федеральным законом принципы бюджетной системы Российской Федерации;

♦ согласуются ли показатели, предусмотренные в проекте закона Свердловской области о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования Свердловской области, с показателями, предусмотренными в документах, на основе которых составляется законопроект;

♦ соответствует ли предусмотренное в проекте закона о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования Свердловской области распределение бюджетных ассигнований по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов бюджетов целям, на которые в соответствии с федеральным законодательством об обязательном медицинском страховании осуществляются расходы бюджетов территориальных фондов обязательного медицинского страхования;

♦ предусмотрены ли в проекте закона о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования Свердловской области все положения, которые в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации должны содержаться в проекте закона о бюджете территориального государственного внебюджетного фонда.

Исследуются также иные вопросы, связанные с экономической и правовой оценкой проекта закона о бюджете Территориального фонда обязательного медицинского страхования Свердловской области. Порядок осуществления экспертизы законопроекта и поправок к нему, подготовки заключения и направления его в Законодательное Собрание Свердловской области аналогичен процедурам для проекта областного бюджета.

Экспертизы проектов местных бюджетов проводятся контрольно-счетными органами муниципальных образований в соответствии с положениями, регулирующими бюджетный процесс в муниципальных образованиях, принятыми представительными органами на основе положений Бюджетного кодекса РФ. При этом могут применяться методики и методические рекомендации, разработанные самими контрольно-счетными органами муниципальных образований или рекомендованные контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации в порядке оказания методической помощи.

Порядок проведения экспертиз и требования к содержанию заключений по их итогам аналогичны тем, что применяются контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

4.4. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии исполнения бюджетов

На стадии исполнения бюджетов органы внешнего финансового контроля выполняют следующие мероприятия:

1. Осуществляют оперативный контроль (мониторинг, анализ) исполнения бюджетов, информируя законодательные (представительные) органы об отклонениях от заданных бюджетных показателей.

2. В случае необходимости проводят экспертизу проектов нормативных правовых актов о внесении изменений в соответствующие бюджеты.

3. Проводят анализ бюджетного процесса и вырабатывают предложения, направленные на его совершенствование.

4. Проводят контрольные мероприятия согласно плану своей деятельности в порядке последующего контроля за исполнением доходов и расходов бюджетов прошедшего и текущего годов.

Рассмотрим данные мероприятия подробнее.

1. ***Оперативный контроль*** за ходом исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации осуществляется органами внешнего финансового контроля в соответствии с полномочиями, установленными федеральным законодательством (ст. 264.2 БК РФ, ст. 13, 14, 16, 19 Закона № 41-ФЗ, ст. 9 Закона № 6-ФЗ).

Для исполнения установленных полномочий органы внешнего финансового контроля должны вести постоянное, систематическое наблюдение за процессом исполнения бюджета для того, чтобы иметь возможность анализировать накопленную информацию, использовать ее в своей работе и при необходимости оперативно реагировать на отклонения от заданных бюджетных показателей. Они не имеют права вмешиваться в процесс исполнения бюджета, но обладать информацией, своевременно доводить ее до законодательных (представительных) органов бывает полезно и необходимо.

Можно привести массу примеров, когда бюджетные средства по разным причинам своевременно не доходят до получателей, задерживаясь в разных инстанциях. Не вовремя принятый нормативный правовой акт, ведомственный документ, неправильно проведенный конкурс зачастую обусловливают неэффективное использование бюджетных средств. В течение года бюджетные средства используются неравномерно, на самый конец года обычно приходится пик расчетов с подрядчиками и исполнителями, значительная доля исполнения смет бюджетных учреждений.

Большинство органов внешнего финансового контроля оперативной информацией в должном объеме не обладает. Обычно сказывается недостаточный контакт с органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов, недостаток кадров, недостаточная заинтересованность в оперативной информации основных ее потребителей – законодательных (представительных) органов, отсутствие реальной возможности влиять на оперативное исправление недостатков. С развитием информационных систем положение улучшается.

Существует хорошая возможность использовать информацию, накопленную в органе внешнего финансового контроля в процессе исполнения бюджета, в случае заинтересованности в этом законодательного (представительного) органа. Ведь эти органы уполномочены Бюджетным кодексом в ходе исполнения бюджетов рассматривать отдельные вопросы исполнения бюджета на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп, в ходе парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами. Для этого органы внешнего финансового контроля могут снабжать их необходимой информацией. К сожалению, найти примеры эффективного сотрудничества в этом вопросе законодательных (представительных) и органов внешнего финансового контроля очень трудно.

Пожалуй, наиболее системно и квалифицированно построена работа по оперативному контролю за исполнением бюджетов в Счетной палате Российской Федерации и Контрольно-счетной палате Москвы.

Счетная палата Российской Федерации осуществляет контроль за ходом исполнения федерального бюджета, руководствуясь требованиями *Стандарта СГА 202* «Оперативный анализ исполнения и контроль за организацией исполнения федерального бюджета», утвержденного Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 25.12.2013 г. (с изм. от 07.02.2014 г.).

В соответствии с данным стандартом целью оперативного анализа и контроля является анализ полноты и своевременности поступлений доходов федерального бюджета, кассового исполнения федерального бюджета в сравнении с утвержденными показателями федерального закона о федеральном бюджете на текущий финансовый год и на плановый период, выявление отклонений и нарушений и внесение предложений по их устранению.

Оперативный анализ и контроль осуществляются посредством проведения контрольных, экспертно-аналитических и иных мероприятий, в ходе которых решаются следующие задачи:

♦ определение полноты и своевременности поступления денежных средств в федеральный бюджет и их расходования в ходе исполнения федерального бюджета;

♦ определение объема и структуры государственного долга Российской Федерации, размеров профицита (дефицита) федерального бюджета, источников финансирования дефицита федерального бюджета;

♦ определение полноты поступления в федеральный бюджет средств, полученных от распоряжения федеральным имуществом (в том числе от его приватизации, продажи) и управления объектами федеральной собственности;

♦ установление соответствия фактических показателей показателям, утвержденным федеральным законом о федеральном бюджете на текущий финансовый год и на плановый период, показателям прогноза поступлений доходов федерального бюджета, сводной бюджетной росписи федерального бюджета, выявление отклонений и их анализ;

♦ выявление негативных тенденций и нарушений в ходе исполнения федерального бюджета, их анализ и внесение предложений по их устранению.

Данные задачи решаются в течение всего года путем проверки и анализа хода исполнения федерального бюджета, законности и своевременности движения бюджетных средств в Банке России, состояния государственного долга Российской Федерации и использования кредитных ресурсов, федеральной собственности, средств Резервного фонда и Фонда национального благосостояния в текущем финансовом году и других показателей.

Результатами целого комплекса мероприятий по осуществлению Счетной палатой Российской Федерации анализа и контроля являются следующие документы:

♦ оперативный доклад Счетной палаты о ходе исполнения федерального бюджета, составляемый *ежемесячно* нарастающим итогом, и информация к оперативному докладу о фактических показателях исполнения федерального бюджета за соответствующий период текущего финансового года в сравнении с показателями, утвержденными федеральным законом о федеральном бюджете на текущий финансовый год и на плановый период;

♦ оперативный доклад Счетной палаты, составляемый *по итогам каждого квартала* и аналитическая записка о ходе исполнения федерального бюджета *за прошедший квартал*;

♦ оперативный доклад Счетной палаты и аналитическая записка о ходе исполнения федерального бюджета за отчетный финансовый год;

♦ отчет о результатах проверки соблюдения сроков составления, утверждения и доведения показателей сводной бюджетной росписи, лимитов бюджетных обязательств, соответствия утвержденной сводной бюджетной росписи федеральному закону о федеральном бюджете на текущий финансовый год и на плановый период;

♦ заключения Счетной палаты на законопроекты о внесении изменений в федеральный закон о федеральном бюджете на текущий финансовый год и на плановый период при поступлении в Счетную палату соответствующих законопроектов.

Контрольно-счетная палата Москвы использует термин «мониторинг». В соответствии с ее Регламентом мониторинг – это регулярное *наблюдение* за показателями исполнения бюджета города Москвы и социально-экономической ситуации в городе Москве, включающее сбор и анализ управленческой информации на протяжении определенного времени. Это экспертно-аналитическое мероприятие, результаты которого оформляются в виде заключения, которое ежеквартально направляется в Московскую городскую думу и Мэру Москвы.

Контрольно-счетная палата Москвы осуществляет мониторинг исполнения бюджета города Москвы, бюджета Государственного территориального внебюджетного фонда города Москвы и социально-экономической ситуации в городе Москве в соответствии со Стандартом 3.2, утвержденным приказом от 07.05.2013 г. № 20/01-05.

Если сравнить действия Контрольно-счетной палаты Москвы и Счетной палаты Российской Федерации на стадии исполнения

бюджета, то увидим некоторые отличия. Несколько разный смысл вкладывают эти органы внешнего финансового контроля в понятия «анализ и контроль» и «мониторинг». Различаются и содержание мероприятий, и документы по их результатам (табл. 6).

Таблица 6

Сравнительные характеристики деятельности Счетной палаты Российской Федерации и Контрольно-счетной палаты Москвы на этапе исполнения бюджетов

Характеристики	Счетная палата Российской Федерации	Контрольно-счетная палата Москвы
Наименование мероприятия	Анализ и контроль	Мониторинг
Сущность мероприятия	Анализ и контроль процесса исполнения бюджета	Наблюдение за исполнением бюджета
Форма контроля	Комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий	Экспертно-аналитическое мероприятие
Итоговый документ	Оперативный доклад, аналитическая записка, отчет	Заключение

Разные подходы к однотипным процессам объясняются не только нечеткостью правового регулирования, но и разными возможностями органов внешнего финансового контроля. Процесс наблюдения, осуществляемый Контрольно-счетной палатой Москвы, требует меньших затрат времени и людских ресурсов, чем комплекс контрольных мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации.

Большая же часть *контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований* обладает еще меньшими организационными и кадровыми ресурсами для осуществления эффективного оперативного контроля. Поэтому основным способом реализации ими своих полномочий в ходе исполнения бюджетов является анализ отчетов об исполнении бюджетов за первый квартал, первое полугодие и девять месяцев и представление об этом информации законодательным (представительным) органам.

Данные отчеты исполнительные органы государственной власти и местные администрации представляют в форме, которую устанавливает Министерство финансов Российской Федерации. Так, в настоящее время действует Инструкция о порядке составле-

ния и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденная Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 23.12.2010 г. № 191н (ред. от 26.10.2013 г.).

Контрольно-счетные органы на основе анализа информации, содержащейся в отчетах, а также полученной в ходе проведения своих контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, подготавливают и направляют в законодательные (представительные) органы документ, содержащий результаты этого анализа. Наименование этих документов в разных контрольно-счетных органах различное: отчет, заключение, информация, аналитическая записка. Это еще раз показывает, что единого понимания статуса этого мероприятия пока не выработано.

2. В процессе исполнения бюджетов возникает необходимость ***внесения в них изменений***. В таких случаях органы внешнего финансового контроля проводят экспертизу проектов нормативных правовых актов о внесении изменений в соответствующие бюджеты. Данная процедура для Федерального закона о федеральном бюджете регулируется ст. 212 и 213 Бюджетного кодекса РФ. Внесение изменений в нормативные правовые акты о бюджетах субъектов Российской Федерации и муниципальных образований регулируется соответственно законами субъектов Российской Федерации и муниципальными правовыми актами с учетом требований Бюджетного кодекса РФ. Поскольку законы (решения) о внесении изменений в бюджеты являются правовыми актами бюджетного законодательства Российской Федерации, то в соответствии со ст. 157 БК РФ их проекты подлежат экспертизе, проводимой органами внешнего финансового контроля.

Процедура проведения этих экспертиз аналогична тем, что реализуется при внесении проектов законов (решений) о бюджетах, только сроки более сжаты, что не может не отражаться на качестве экспертиз.

При проведении экспертиз законов (решений) о внесении изменений в соответствующие бюджеты специалисты органов внешнего финансового контроля обращают особое внимание на обоснование внесения таких изменений.

3. Органы внешнего финансового контроля уполномочены проводить ***анализ бюджетного процесса*** и вырабатывать предложения, направленные на его совершенствование. Для этого осу-

ществляется постоянное наблюдение за всеми процедурами, предусмотренными соответствующими нормативными правовыми актами. При этом анализируются:

♦ сроки и последовательность осуществления всех процедур, проводимых в процессе исполнения бюджетов;

♦ порядок внесения изменений в соответствующий бюджет в течение финансового года;

♦ сроки и полнота представления всех документов, предусмотренных соответствующими нормативными правовыми актами;

♦ соблюдение участниками бюджетного процесса своих полномочий;

♦ соблюдение законодательства в период временного управления бюджетом, если он не вступил в силу с 1 января текущего финансового года, а также процедуры внесения изменений в закон (решение) о бюджете по окончании периода временного управления бюджетом (ст. 190 и 191 БК РФ).

Предложения по совершенствованию бюджетного процесса контрольно-счетные органы направляют в законодательные (представительные) органы. Закон (положение) о бюджетном процессе – не застывший документ, в него периодически вносятся изменения. Они обычно широко обсуждаются на депутатских комиссиях с активным участием органов внешнего финансового контроля.

4. В течение финансового года органы внешнего финансового контроля проводят ***контрольные мероприятия*** согласно плану своей деятельности в порядке последующего контроля за исполнением бюджетов прошедшего и текущего годов. Поскольку последующий контроль можно осуществлять только после наступления события (поступления в бюджет или использования бюджетных средств), то обычно в первом полугодии планируются проверки, касающиеся различных аспектов исполнения бюджета прошедшего финансового года. Во втором полугодии в план включается также проведение проверок использования бюджетных средств в первом полугодии текущего года.

4.5. Деятельность органов внешнего финансового контроля на заключительной стадии бюджетного процесса

Заключительная стадия бюджетного процесса начинается по окончании финансового года. Она включает в себя:

♦ составление бюджетной отчетности получателями, главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств, главными администраторами (администраторами) доходов бюджетов, главными администраторами (администраторами) источников финансирования дефицита бюджетов;

♦ составление бюджетной отчетности финансовыми органами, органами управления государственными внебюджетными фондами, Федеральным казначейством;

♦ представление Правительством Российской Федерации, высшими исполнительными органами субъектов Российской Федерации и администрациями муниципальных образований отчетов об исполнении бюджетов в соответствующие органы внешнего финансового контроля и законодательные (представительные) органы;

♦ внешнюю проверку годовых отчетов об исполнении бюджетов органами внешнего финансового контроля;

♦ утверждение отчетов об исполнении бюджетов законодательными (представительными) органами.

Деятельность органов государственной власти и местного самоуправления на этом этапе бюджетного процесса регулируется ст. 264.1–264.11 Бюджетного кодекса РФ.

Что касается полномочий органов внешнего финансового контроля, то они заключаются в следующем:

♦ Счетная палата Российской Федерации проводит внешнюю проверку годового отчета об исполнении федерального бюджета и проверку годовых отчетов об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов;

♦ контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации проводят внешнюю проверку годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации и проверку годового отчета об исполнении бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования;

♦ контрольно-счетные органы муниципальных образований проводят внешнюю проверку годового отчета об исполнении местного бюджета.

Внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета поселения может осуществляться контрольно-счетным органом муниципального района, в состав которого входит поселение, или контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации. Для проведения такой проверки необходимо обращение представительного орган поселения в соответствующий контрольно-счетный орган.

Бюджетным кодексом РФ установлены различные сроки представления бюджетной отчетности и подготовки заключений органами внешнего финансового контроля разного уровня. Если в Бюджетном кодексе какие-либо сроки не установлены, это делают законодательные (представительные) органы своими нормативными правовыми актами (табл. 7).

Таблица 7

Сроки представления бюджетной отчетности и подготовки заключений органами внешнего финансового контроля разного уровня

Наименование процедуры	Счетная палата РФ	КСО субъекта РФ	КСО муниципального образования
Представление в орган внешнего финансового контроля отчетности главными администраторами бюджетных средств	До 1 апреля	Регулируется законом субъекта РФ	Регулируется муниципальным правовым актом
Представление в орган внешнего финансового контроля годового отчета об исполнении бюджета	До 1 июня	До 15 апреля	До 1 апреля
Срок подготовки заключения на годовой отчет	3 месяца	1,5 месяца	1 месяц
Представление заключения органа внешнего финансового контроля в законодательный (представительный) орган	До 1 сентября	До 1 июня	До 1 мая
Представление годового отчета об исполнении бюджета в законодательный (представительный) орган	До 1 августа	До 1 июня	До 1 мая
Принятие закона (решения) об исполнении бюджета законодательным (представительным) органом	До 1 октября	Регулируется законом субъекта РФ	Регулируется муниципальным правовым актом

В деятельности контрольно-счетных органов встречаются разные подходы к организации внешней проверки годовых отчетов об исполнении бюджетов. Остановимся на двух основных.

Первый подход заключается в следовании букве закона и проведении ограниченного объема контрольных процедур, достаточных для выполнения требований Бюджетного кодекса РФ. Процедуры определены ст. 264.4 БК РФ, согласно которой внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета включает в себя:

♦ внешнюю проверку бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств;

♦ подготовку заключения на годовой отчет.

Таким образом, предмет внешней проверки Бюджетный кодекс определил. Какова ее цель? Ответ на этот вопрос можно найти в ст. 264.5 БК РФ. В ней определено, что законодательный (представительный) орган рассматривает годовой отчет об исполнении бюджета и принимает решение об утверждении либо отклонении закона (решения) об исполнении бюджета. В случае отклонения закона (решения) об исполнении бюджета он возвращается для устранения фактов *недостоверного* или *неполного* отражения данных.

Значит, для принятия годового отчета он должен обладать двумя качествами: полнотой и достоверностью. В заключении контрольно-счетного органа достаточно сделать вывод о полноте и достоверности годового отчета. Алгоритм проведения такой проверки схематично представлен следующим образом рис. 15.

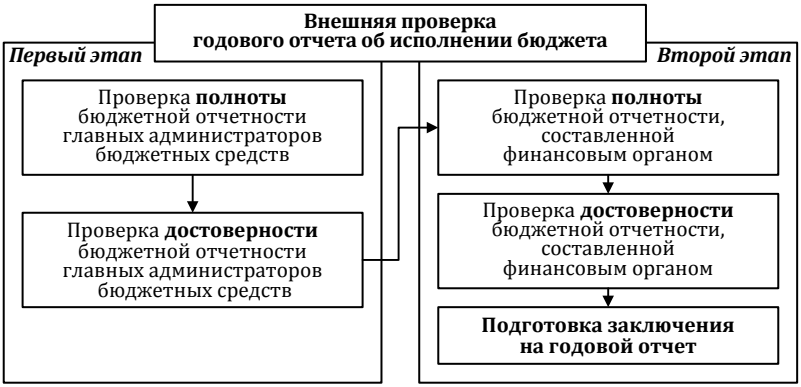

Рис. 15. Схема проведения внешней проверки отчета об исполнении бюджета

Данный подход вполне оправдан и может применяться теми контрольно-счетными органами, которые имеют недостаточную численность сотрудников для проведения более глубокой проверки. Особенно это относится к муниципальным районам, которые проводят не только внешнюю проверку отчета об исполнении бюджета муниципального района, но и, по обращению представительных органов поселений, внешнюю проверку отчетов об исполнении бюджетов городских и сельских поселений, входящих в их состав. Времени на внешнюю проверку муниципальным контрольно-счетным органам отводится недостаточно: отчет им представляется не позднее 1 апреля, а провести внешнюю проверку и подготовить заключение они должны к 1 мая.

В этой ситуации важно принять муниципальный правовой акт, устанавливающий как можно более ранний срок представления контрольно-счетному органу муниципального образования бюджетной отчетности главными администраторами бюджетных средств. Обычно это делается в положении о бюджетном процессе. В этом же документе определяется порядок проведения внешней проверки контрольно-счетным органом.

Если же депутатам для объективного и квалифицированного обсуждения итогов исполнения бюджета необходима дополнительная информация, то контрольно-счетный орган, если на это имеются время и кадровые ресурсы, может подготовить аналитическую записку, в которой изложит все вопросы, интересующие депутатов.

Итак, внешняя проверка отчета об исполнении бюджета проводится в объеме, *достаточном для подтверждения его полноты и достоверности*.

Программа внешней проверки обычно обсуждается на заседании Коллегии контрольно-счетного органа и утверждается его председателем. Она содержит перечень процедур, которые необходимо осуществить, даты их начала и окончания, задания, которые предстоит выполнить каждому подразделению (аудитору, иному сотруднику).

Проверка включает два этапа:

Этап 1. Внешняя проверка бюджетной отчетности *главных администраторов бюджетных средств*, включающая в себя проверку *полноты и достоверности* этой отчетности.

Объектами первого этапа проверки являются главные администраторы бюджетных средств, под которыми понимаются главные распорядители бюджетных средств (ГРБС);

♦ главные администраторы доходов бюджетов (ГАД);

♦ главные администраторы источников финансирования дефицита бюджетов (ГАИФД).

Внешней проверке подлежат только документы, составляющие бюджетную отчетность в соответствии со ст. 264.1 БК РФ:

♦ отчет об исполнении бюджета;

♦ баланс исполнения бюджета;

♦ отчет о финансовых результатах деятельности;

♦ отчет о движении денежных средств;

♦ пояснительная записка.

Документы, не указанные в данной ст. БК РФ, в том числе первичная документация, проверке не подлежат. На это прямо указывает постановление пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.06.2006 г. № 23. Таким образом, в ходе внешней проверки не проводится анализ состояния бюджетного учета, исполнения смет доходов и расходов бюджетополучателей, первичной документации.

Под *полнотой* бюджетной отчетности понимается соответствие состава и содержания этой отчетности требованиям нормативных правовых актов.

Для оценки полноты бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств проверяется:

♦ количество представленных отчетов подведомственных получателей (распорядителей) бюджетных средств, администраторов доходов бюджетов, администраторов источников финансирования дефицита бюджетов (оно должно совпадать с количеством субъектов бюджетной отчетности);

♦ наличие у главных администраторов бюджетных средств полного комплекта всех форм отчетности, установленных «Инструкцией о порядке составления и представления годовой, квартальной и месячной отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации», утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации;

♦ содержание представленных форм бюджетной отчетности на предмет отражения в них всех установленных данной Инструкцией показателей.

Под *достоверностью* бюджетной отчетности понимается степень точности данных этой отчетности, которая позволяет делать правильные выводы о результатах финансовой деятельности субъектов бюджетной отчетности. Достоверность документа под-

тверждается, если его данные совпадают с данными, на основании которых он был составлен, либо данных другого документа, составленного на основе тех же самых данных первичного учета.

Отчет об исполнении бюджета главных администраторов бюджетных средств составляется на основании данных, представленных в отчетности получателей бюджетных средств, администраторов источников финансирования дефицита бюджета, администраторов доходов бюджета. Его достоверность подтверждается при изучении и оценке:

♦ форм бюджетной отчетности главного администратора бюджетных средств и находящихся в его ведении администраторов доходов бюджета, администраторов источников финансирования дефицита бюджета и подведомственных получателей бюджетных средств в части соблюдения корректности консолидации показателей отчетности;

♦ соответствия показателей форм бюджетной отчетности данным Главных книг у получателей бюджетных средств.

По итогам проверки бюджетной отчетности каждого главного администратора бюджетных средств составляется документ, наименование и форма которого утверждаются в соответствии с нормативным правовым актом субъекта Российской Федерации или муниципального образования. Обычно это акт или заключение.

Этап 2. Проверка полноты и достоверности *отчета об исполнении бюджета, составленного финансовым органом* на основе отчетности главных администраторов бюджетных средств, и подготовка заключения на годовой отчет.

Полнота и достоверность бюджетной отчетности, составляемой финансовым органом, определяется полнотой и достоверностью сводной бюджетной отчетности, представленной в финансовый орган главными администраторами бюджетных средств. Именно эта процедура проводилась на первом этапе внешней проверки. Остается только:

♦ сверить количество отчетов с количеством главных администраторов бюджетных средств;

♦ проверить качество заполнения установленных форм;

♦ для подтверждения достоверности сверить данные годового отчета об исполнении бюджета с данными отчета соответствующего отделения Федерального казначейства.

По итогам внешней проверки составляется заключение контрольно-счетного органа, в котором делаются выводы о полноте

и достоверности годовой бюджетной отчетности, представленной главными администраторами бюджетных средств и финансовым органом, отмечаются недостатки и их влияние на конечный результат, предлагается утвердить (либо не утвердить) отчет об исполнении местного бюджета.

Второй подход к проведению внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета заключается в том, что она включает в себя целый комплекс контрольных мероприятий, в результате выполнения которых законодательному (представительному) органу представляется заключение, содержащее максимум информации об итогах исполнения бюджета. Такое мероприятие правильнее было бы называть внешней *проверкой исполнения* бюджета, а не внешней *проверкой отчета* об исполнении бюджета. По этому пути идут Счетная палата Российской Федерации и значительное количество региональных контрольно-счетных органов.

Поскольку Закон № 6-ФЗ допускает возможность расширения полномочий контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований региональными и муниципальными нормативными правовыми актами, то такой подход может иметь место. Необходимо только отразить это в соответствующих законах (решениях).

Счетная палата Российской Федерации при подготовке заключения на годовой отчет об исполнении федерального бюджета осуществляет комплекс контрольных мероприятий в соответствии со Стандартом СГА 203 «Последующий контроль за исполнением федерального бюджета», утвержденным Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 12.02.2008 г. (с изм. от 07.02.2014 г.).

Данный стандарт определяет, что в целях осуществления последующего контроля за исполнением федерального бюджета, проверки отчета об исполнении федерального бюджета и подготовки заключения Счетной палаты на отчет об исполнении федерального бюджета за отчетный финансовый год проводится комплекс контрольных мероприятий.

Целями комплекса контрольных мероприятий являются:

♦ определение соответствия организации исполнения федерального бюджета требованиям бюджетного законодательства Российской Федерации;

♦ определение соответствия фактических показателей исполнения федерального бюджета показателям, утвержденным федеральным законом о федеральном бюджете;

♦ комплексная оценка причин неисполнения федерального бюджета и недостижения результатов использования средств федерального бюджета, выявление резервов в планировании и исполнении федерального бюджета;

♦ определение полноты и своевременности исполнения федерального бюджета;

♦ установление законности исполнения федерального бюджета;

♦ установление достоверности учета, отчетности и эффективности использования средств федерального бюджета.

При этом решаются следующие *задачи*:

♦ установление соответствия исполнения федерального закона о федеральном бюджете Министерством финансов Российской Федерации, Федеральным казначейством, главными администраторами средств федерального бюджета положениям Бюджетного кодекса РФ и иным нормативным правовым актам;

♦ установление выполнения органами государственной власти своих полномочий и функций по обеспечению исполнения федерального бюджета;

♦ установление на документальной основе соответствия показателей кассового исполнения федерального бюджета показателям федерального закона о федеральном бюджете;

♦ установление достоверности бюджетной отчетности каждого главного администратора средств федерального бюджета;

♦ установление достоверности показателей отчета об исполнении федерального бюджета за отчетный финансовый год, документов и материалов, представляемых одновременно с ним;

♦ анализ показателей исполнения федерального бюджета за отчетный финансовый год по каждому главному администратору средств федерального бюджета;

♦ подготовка заключений Счетной палаты.

В осуществлении комплекса контрольных мероприятий участвуют все аудиторские направления и структурные подразделения аппарата Счетной палаты.

Заключение Счетной палаты подготавливается на основе:

♦ результатов комплекса контрольных мероприятий;

♦ данных тематических проверок исполнения федерального бюджета за отчетный финансовый год, осуществленных Счетной палатой в отчетном финансовом году и за 6 месяцев текущего года;

♦ результатов предварительного аудита формирования проекта федерального бюджета и оперативного анализа исполнения и контроля за организацией исполнения федерального закона о федеральном бюджете на отчетный финансовый год и на плановый период;

♦ заключений Счетной палаты по главным администраторам средств федерального бюджета;

♦ заключений Счетной палаты на отчет об исполнении федерального бюджета за отчетный финансовый год по направлениям деятельности Счетной палаты;

♦ эффективности внутреннего аудита, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета.

Заключение Счетной палаты состоит из трех разделов:

1) собственно заключение Счетной палаты объемом до 300 страниц машинописного текста;

2) заключения Счетной палаты по направлениям ее деятельности;

3) приложения.

Заключение рассматривается на заседании Коллегии Счетной палаты, подписывается ее председателем и не позднее 1 сентября года, следующего за отчетным, направляется в Государственную Думу и Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации.

При подготовке заключения на годовой отчет об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов Счетная палата Российской Федерации осуществляет комплекс контрольных мероприятий в соответствии со *Стандартом СГА 205* «Последующий контроль исполнения бюджетов государственных внебюджетных фондов», утвержденным Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 12.02.2008 г. (с изменениями от 07.02.2014 г.).

Согласно ст. 264.5 Бюджетного кодекса РФ одновременно с годовым отчетом об исполнении бюджета в законодательный (представительный) орган вносится проект закона (решения) об исполнении соответствующего бюджета. Данный нормативный правовой акт является актом бюджетного законодательства Российской Федерации, следовательно, подлежит экспертизе, проводимой соответствующим органом внешнего финансового контроля.

В ходе экспертизы анализируются:

♦ полнота представленных вместе с проектом закона (решения) документов;

♦ соответствие содержания проекта закона (решения) требованиям законодательства;

♦ соответствие показателей проекта закона (решения) данным, полученным в результате внешней проверки;

♦ иные параметры, определяемые соответствующими нормативными правовыми актами.

Таким образом, наряду с *заключением на отчет об исполнении бюджета*, органы внешнего финансового контроля в установленном порядке и в установленные сроки представляют в законодательные (представительные) органы *заключения на проекты законов (решений)*:

♦ Счетная палата Российской Федерации – на проект закона Российской Федерации об исполнении федерального бюджета и проекты законов Российской Федерации об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов;

♦ контрольно-счетный орган субъекта Российской Федерации – на проект закона об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации и проект закона об исполнении бюджета Территориального фонда обязательного медицинского страхования субъекта Российской Федерации;

♦ контрольно-счетный орган муниципального образования – на проект решения об исполнении бюджета муниципального образования.

На этом деятельность контрольно-счетных органов по контролю за бюджетом истекшего года не заканчивается. В их планы работы могут быть включены тематические проверки поступления доходов или расходования бюджетных средств в истекшем финансовом году. Потребность более глубокой проверки какого-либо аспекта исполнения бюджета истекшего финансового года может возникнуть и при проведении внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета. В этом случае в план работы вносятся изменения.

Следует констатировать, что органы внешнего государственного финансового контроля играют в ходе всего бюджетного процесса исключительно важную роль. Проводимые ими экспертизы проектов бюджетов, мониторинг исполнения бюджетов и анализ бюджетного процесса, проверки годовых отчетов об исполне-

нии бюджетов способствуют соблюдению требований бюджетного законодательства, эффективному использованию средств бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Задания

1. Составьте сравнительную таблицу полномочий законодательных (представительных) органов и органов внешнего финансового контроля на всех стадиях бюджетного процесса на основе положений Бюджетного кодекса Российской Федерации. Обозначьте и объясните разницу в полномочиях.

2. Составьте программу внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета муниципального образования для контрольно-счетного органа численностью 5 человек.

Вопросы для самоконтроля

1. Какими нормативными правовыми актами регулируется деятельность органов внешнего финансового контроля в бюджетном процессе?

2. Какие действия осуществляют органы внешнего финансового контроля до внесения проекта закона (решения) о бюджете в законодательный (представительный) орган?

3. Какие действия осуществляют органы внешнего финансового контроля на стадии обсуждения и принятия проектов бюджетов?

4. Какие действия осуществляют органы внешнего финансового контроля на стадии исполнения бюджетов?

5. Что включает в себя внешняя проверка годового отчета об исполнении бюджета?

6. В чем заключается полнота и достоверность бюджетной отчетности?

7. Каковы сроки проведения внешней проверки годового отчета об исполнении федерального бюджета Счетной палатой Российской Федерации?

8. Каковы сроки проведения внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации?

9. Каковы сроки проведения внешней проверки годового отчета об исполнении местного бюджета?

Глава 5

Проведение органами бюджетного контроля контрольных мероприятий

5.1. Планирование и проведение контрольных мероприятий органами внешнего финансового контроля

В ст. 14 Закона № 41-ФЗ установлено, что в полномочия Счетной палаты Российской Федерации входит осуществление контрольно-ревизионной, экспертно-аналитической, информационной и иных видов деятельности.

Аналогичная, хотя и несколько видоизмененная норма, действует также в отношении региональных и муниципальных контрольно-счетных органов. В ст. 10 Закона № 6-ФЗ определено, что внешний государственный и муниципальный финансовый контроль осуществляется контрольно-счетными органами в форме контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Таким образом, проведение контрольных мероприятий входит в полномочия органов внешнего финансового контроля на всех уровнях бюджетной системы Российской Федерации.

Характерным признаком контрольных мероприятий является то, что они проводятся после совершения финансовых операций и получения результата. Например, полноту уплаты налога или арендной платы за пользование государственным имуществом можно проконтролировать только после зачисления платежей в соответствующий бюджет. Правомерность использования бюджетных средств можно выяснить после того, как они будут потрачены. Эффективность исполнения государственной программы

оценивается путем сравнения фактически полученных результатов с запланированными. Таким образом, контрольные мероприятия проводятся в порядке последующего контроля.

Классические методы, применяемые при осуществлении последующего контроля, – это *проверки и ревизии*. В последнее время получил распространение такой метод последующего контроля, как *обследование*.

Все чаще применяемые в последнее время понятия «финансовый аудит» и «аудит эффективности», если их рассматривать как некую разновидность контрольных мероприятий, сводятся к проверкам финансовой отчетности и проверкам эффективности использования бюджетных средств. Если же применять эти понятия в более широком смысле, то их не следует ограничивать рамками контрольного мероприятия; это, скорее, целый комплекс контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, или совсем иная форма осуществления деятельности органов внешнего финансового контроля.

Термины «обследование», «проверка», «ревизия», кроме того что отражают контрольные действия «по факту», хорошо подходят для классификации контрольных мероприятий по объему выполняемых контрольных действий. Обследование – самое короткое контрольное мероприятие; его цель – получить минимальные данные об объекте обследования и определиться с необходимостью проведения более масштабного контрольного мероприятия. Проверка – контрольное мероприятие, проводимое в соответствии с заданной темой. Ревизия предполагает осуществление всестороннего контроля и исследования всей финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля.

Таким образом, *контрольное мероприятие* можно определить как форму осуществления внешнего государственного и муниципального финансового контроля посредством проведения обследований, проверок и ревизий.

Планирование контрольных мероприятий происходит в период составления годового плана работы органа, уполномоченного осуществлять бюджетный контроль.

Органы внешнего финансового контроля составляют и утверждают годовой план работы самостоятельно. При этом:

♦ в план работы Счетной палаты Российской Федерации обязательному включению подлежат поручения Совета Федерации и Государственной Думы, обращения не менее одной пятой от об-

щего числа членов Совета Федерации или депутатов Государственной Думы. Обязательному *рассмотрению* при формировании планов работы Счетной палаты Российской Федерации подлежат запросы Президента Российской Федерации, комитетов и комиссий палат Федерального Собрания Российской Федерации, членов Совета Федерации и депутатов Государственной Думы, Правительства Российской Федерации, органов государственной власти субъектов Российской Федерации;

♦ в план работы контрольно-счетного органа субъекта Российской Федерации включаются контрольные мероприятия также на основании *поручений* законодательного органа, по *предложению или запросу* высшего должностного лица субъекта Российской Федерации;

♦ в план работы контрольно-счетного органа муниципального образования могут включаться контрольные мероприятия также на основании *поручений* представительного органа местного самоуправления, по *предложению или запросу* главы муниципального образования.

Органы внутреннего финансового контроля формируют годовые планы работы и представляют их на утверждение вышестоящему руководителю в соответствии с нормативными правовыми актами исполнительных органов государственной власти, исполнительно-распорядительных органов местного самоуправления.

Обычно в годовом плане применяется распределение контрольных мероприятий по кварталам, закрепление их за конкретными исполнителями.

Иногда возникает потребность провести контрольное мероприятие, не включенное в план. Данная ситуация регулируется в соответствующих нормативных правовых актах. Обычно она разрешается двумя путями: либо вносятся изменения в годовой план работы, либо проводятся внеплановые контрольные мероприятия.

Ключевое место в планировании контрольных мероприятий отводится *формулировке их наименований*. В наименовании контрольного мероприятия отражается метод его проведения и тема контрольного мероприятия. Особое внимание уделяется тому, чтобы тема контрольного мероприятия соответствовала *полномочиям* органа бюджетного контроля, установленным нормативными правовыми актами.

Объектами контроля в соответствии с Бюджетным кодексом являются:

♦ главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств, главные администраторы, администраторы доходов бюджета, главные администраторы, администраторы источников финансирования дефицита бюджета;

♦ финансовые органы, главные распорядители, распорядители и получатели средств бюджета, которому предоставлены межбюджетные трансферты, в части соблюдения ими целей и условий предоставления межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, предоставленных из другого бюджета бюджетной системы Российской Федерации;

♦ государственные (муниципальные) учреждения;

♦ государственные (муниципальные) унитарные предприятия;

♦ государственные корпорации и государственные компании;

♦ хозяйственные товарищества и общества с участием публично-правовых образований в их уставных (складочных) капиталах, а также коммерческие организации с долей (вкладом) таких товариществ и обществ в их уставных (складочных) капиталах;

♦ юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации, договоров (соглашений) о предоставлении государственных или муниципальных гарантий;

♦ органы управления государственными внебюджетными фондами;

♦ юридические лица, получающие средства из бюджетов государственных внебюджетных фондов по договорам о финансовом обеспечении обязательного медицинского страхования;

♦ кредитные организации, осуществляющие отдельные операции с бюджетными средствами, в части соблюдения ими условий договоров (соглашений) о предоставлении средств из соответствующего бюджета бюджетной системы Российской Федерации.

Также может осуществляться контроль за использованием межбюджетных трансфертов и бюджетных кредитов, предоставленных другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации. Такой контроль осуществляется и в отношении главных

распорядителей, распорядителей и получателей средств бюджета, которому предоставлены межбюджетные трансферты.

Точное и полное понимание полномочий органа бюджетного контроля, предмета и возможных объектов контрольных мероприятий обеспечивает грамотное формулирование темы контрольного мероприятия.

Формулировка темы включает в себя:

♦ указание *предмета* контрольного мероприятия (что подлежит контролю). Например, поступление доходов, результаты исполнения государственных (муниципальных) программ и входящих в их состав подпрограмм, использование бюджетных средств, имущества, межбюджетных трансфертов и т. д.;

♦ определение *объекта* контроля (кто контролируется). Это могут быть министерства и ведомства, государственные (муниципальные) учреждения, унитарные предприятия и другие объекты в пределах полномочий органа бюджетного контроля;

♦ *период* деятельности объекта контроля, за который осуществляются контрольные действия (за прошедший финансовый год или несколько лет, полугодие, квартал);

♦ при необходимости конкретизацию направления контрольных действий (*законность, эффективность* использования бюджетных средств, *своевременность, полнота* поступления доходов, *правильность* их исчисления, исполнение порядка распоряжения и управления имуществом, соблюдение условий предоставления субсидий, *законность* и *эффективность* использования межбюджетных трансфертов и т. д.).

Ниже приведены примеры удачных формулировок наименований контрольных мероприятий, где учтены все составляющие, определяющие ее тему.

Счетная палата Российской Федерации: «Проверка законности и эффективности расходования в 2010–2012 годах средств государственной корпорации – Фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, направленных на капитальный ремонт многоквартирных домов и на переселение граждан из аварийного жилищного фонда, в Калининградской области».

Контрольно-счетная палата Москвы: «Проверка эффективности и законности использования бюджетных средств, выделенных префектуре Восточного административного округа города Москвы на проведение капитального ремонта жилищного фонда в 2012 и 2013 годах».

Счетная палата Свердловской области: «Проверка использования средств областного бюджета, выделенных Министерству социальной политики Свердловской области в 2012 году на реализацию областной целевой программы „Социальная защита населения и социальная поддержка инвалидов в Свердловской области“ на 2011–2015 годы».

Счетная палата города Тюмени: «Проверка эффективности использования средств местного бюджета, направленных в 2013 году на предоставление населению услуг культурно-досуговых учреждений в рамках реализации муниципальной программы „развитие культуры и искусства в городе Тюмени на 2012–2014 годы“».

Однако не всегда удается оптимально сформулировать тему контрольного мероприятия. Приведем реальный пример из практики: контрольно-счетный орган одного из субъектов Российской Федерации рассматривал возможность включения в план работы предложения по проведению проверки исполнения Федерального закона № 94-ФЗ «О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд» органами местного самоуправления муниципальных образований, расположенных на территории этого субъекта Российской Федерации. Данная проверка не была включена в план работы по следующим причинам:

1) предмет контроля изложен некорректно. В компетенцию контрольно-счетных органов не входит контроль за исполнением конкретных законов. Было бы правильным говорить о законности использования бюджетных средств при размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для муниципальных нужд;

2) не определены конкретные объекты контрольного мероприятия: количество органов местного самоуправления в субъекте Российской Федерации настолько велико, что проверить их все в разумный период времени не представляется возможным. Кроме того, не во всех случаях использование средств местных бюджетов подлежит проверке контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации;

3) не определен период, за который предлагается проверить деятельность объектов контроля.

Данное контрольное мероприятие могло быть выполнено, если его наименование сформулировать, например, следующим образом: «Проверка законности использования бюджетных средств при размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ

и оказание услуг для муниципальных нужд органами местного самоуправления городских округов „А“, „Б“ и „В“ в 2013 году».

В наименование контрольного мероприятия могут не входить некоторые элементы, если они и без этого определяются однозначно. Например, если бюджетные средства на озеленение территории выделяются только управлению благоустройства, то нет необходимости упоминать об этом при формулировке темы контрольного мероприятия.

При переходе с 2014 г. к формированию бюджетов в программной структуре становится актуальным планирование проверок использования бюджетных средств на выполнение государственных (муниципальных) программ, подпрограмм, ведомственных программ и мероприятий, входящих в состав данных программ.

Проведение контрольных мероприятий включает в себя три этапа:

1. Подготовка к проведению контрольного мероприятия (подготовительный этап).
2. Проведение контрольного мероприятия (основной этап).
3. Оформление результатов контрольного мероприятия (заключительный этап).

Схематично этапы проведения контрольного мероприятия органами внешнего финансового контроля изображены на рис. 16.

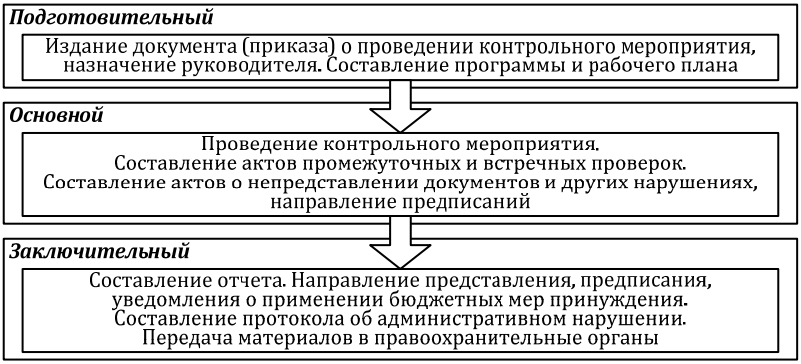

Рис. 16. Этапы проведения контрольного мероприятия

1. *Подготовка к проведению контрольного мероприятия* начинается после издания приказа (распоряжения) председателя ор-

гана внешнего финансового контроля. В этом документе определяются сроки проведения контрольного мероприятия и состав рабочей группы, назначается его руководитель. Кроме того, намечаются цель, задачи, предмет, объекты мероприятия, запрашивается необходимая информация. Подготовительный этап также предполагает изучение нормативных правовые актов.

Итогом подготовительного этапа является составление программы контрольного мероприятия, в которой отражаются основания его проведения, цель, предмет и объекты, сроки проведения, проверяемый период, состав рабочей группы, а также перечень вопросов, на которые предстоит ответить в ходе контрольного мероприятия.

При подготовке мероприятия может составляться *рабочий план* (график) его проведения. Если программа контрольного мероприятия является документом, определяющим его содержание, то в рабочем плане устанавливается порядок проведения контрольных процедур во времени, распределяется объем работ между инспекторами (кто и в какие сроки выполняет конкретные контрольные действия).

Программа и рабочий план проведения контрольного мероприятия подлежат утверждению в порядке, определенном регламентом органа внешнего финансового контроля.

2. *Проведение контрольного мероприятия* осуществляется в соответствии с его программой и рабочим планом. Содержание и особенности каждого контрольного мероприятия обусловлены его темой, возможностями конкретного органа внешнего финансового контроля, состоянием объекта контроля и многими другими факторами. Контрольные мероприятия проводятся в соответствии с методиками и стандартами, принятыми в каждом конкретном контрольно-счетном органе.

В ходе контрольного мероприятия исследуются:

♦ федеральное законодательство, имеющее отношение к теме контрольного мероприятия, а также регулирующее правоотношения в случаях, возникающих при исследовании конкретных ситуаций, возникающих в ходе контрольного мероприятия;

♦ нормативные правовые акты законодательных (представительных) и исполнительных органов субъектов Российской Федерации, а также органов местного самоуправления муниципальных образований, в которых проводится контрольное мероприятие;

♦ правоустанавливающие документы, на основании которых осуществляется деятельность объектов контроля (уставы, регламенты, положения, приказы и др.);

♦ документы, определяющие статус и полномочия объектов контроля как участников бюджетного процесса: закон (решение) о бюджете, бюджетная роспись, лимиты бюджетных обязательств, сметы расходов и др.);

♦ документы, определяющие условия предоставления бюджетных средств в рамках бюджетных правоотношений (положения, методики, правила, инструкции, соглашения и др.);

♦ документы, необходимые для оформления гражданско-правовых отношений при поставке товаров, проведении работ, оказании услуг (контракты, договоры, акты о приемке и др.);

♦ первичные документы (платежные поручения, накладные, товарные чеки и др.).

Количество и состав изучаемых документов зависят от темы контрольного мероприятия.

Общие права и обязанности для всех должностных лиц органов внешнего финансового контроля, участвующих в проведении контрольных мероприятий, установлены законодательно. Для контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований они определены в Законе № 6-ФЗ. В нем определено, что должностные лица контрольно-счетных органов при проведении контрольных мероприятий имеют право:

♦ беспрепятственно входить на территорию и в помещения, занимаемые проверяемыми органами и организациями, иметь доступ к их документам и материалам, а также осматривать занимаемые ими территории и помещения;

♦ в случае обнаружения подделок, подлогов, хищений, злоупотреблений и при необходимости пресечения данных противоправных действий опечатывать кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы проверяемых органов и организаций, изымать документы и материалы с учетом ограничений, установленных законодательством Российской Федерации;

♦ направлять запросы должностным лицам территориальных органов федеральных органов исполнительной власти и их структурных подразделений, органов государственной власти и государственных органов субъектов Российской Федерации, органов территориальных государственных внебюджетных фондов,

органов местного самоуправления и муниципальных органов, организаций;

♦ в пределах своей компетенции требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых органов и организаций представления письменных объяснений по фактам нарушений, выявленных при проведении контрольных мероприятий, а также необходимых копий документов, заверенных в установленном порядке;

♦ составлять акты по фактам непредставления или несвоевременного представления должностными лицами проверяемых органов и организаций документов и материалов, запрошенных при проведении контрольных мероприятий;

♦ в пределах своей компетенции знакомиться со всеми необходимыми документами, касающимися финансово-хозяйственной деятельности проверяемых органов и организаций, в том числе в установленном порядке с документами, содержащими государственную, служебную, коммерческую и иную охраняемую законом тайну;

♦ знакомиться с информацией, касающейся финансово-хозяйственной деятельности проверяемых органов и организаций и хранящейся в электронной форме в базах данных проверяемых органов и организаций.

При проведении контрольных мероприятий должностные лица контрольно-счетных органов не вправе вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность проверяемых органов и организаций, а также разглашать информацию, полученную при проведении контрольных мероприятий, предавать гласности свои выводы до завершения контрольных мероприятий и составления соответствующих актов и отчетов. Они несут ответственность за достоверность и объективность результатов проводимых ими контрольных и экспертно-аналитических мероприятий, а также за разглашение государственной и иной охраняемой законом тайны.

При проведении контрольного мероприятия контрольно-счетным органом составляются *акты*. Акты обычно составляют по каждому объекту контрольного мероприятия, поэтому их количество равно количеству объектов.

В актах отражается фактическое состояние дел на проверяемом объекте, недостатки и нарушения, выявленные в ходе контрольного мероприятия. Они подписываются должностными лицами контрольно-счетного органа, участвующими в проверке объекта, по которому составляется акт.

Акты доводятся до сведения руководителей проверяемых органов и организаций. Законодательство не содержит требования о подписании акта руководителем объекта контрольного мероприятия. Вся ответственность за достоверность изложенной информации лежит на должностных лицах, составивших акт. Однако после получения акта в срок, устанавливаемый законами субъектов Российской Федерации, руководители проверяемых органов и организаций могут представить свои пояснения и замечания. Какое-либо реагирование со стороны контрольно-счетных органов на эти пояснения и замечания законодательно не предусмотрено.

В ходе контрольного мероприятия возникает необходимость проведения *встречных проверок*. Это происходит, когда данные, представленные получателями бюджетных средств, требуют подтверждения из других источников (чаще всего, из организации, куда получатель направил бюджетные средства). В таком случае проводится встречная проверка, по результатам которой также составляется акт. Акты составляются и в иных, предусмотренных законом случаях:

♦ при непредставлении запрошенных документов и материалов;

♦ при опечатывании касс, кассовых и служебных помещений, складов и архивов, изъятии документов и материалов.

В этих и других случаях, требующих безотлагательного применения мер, руководителям объектов контроля выдаются предписания.

3. *Результаты контрольного мероприятия* оформляются документами, определенными законодательно. На основании информации, содержащейся в акте, руководитель контрольного мероприятия составляет *отчет*. Отчет о результатах контрольного мероприятия содержит основные итоги его проведения с выводами и предложениями. Он должен быть достаточно краток и изложен понятным языком. Отчет направляется в законодательный (представительный) орган и высшему должностному лицу субъекта Российской Федерации (главе муниципального образования).

Руководителям проверяемых органов и организаций направляются *представления, предписания*.

В случае необходимости в финансовые органы направляются *уведомления* о применении бюджетных мер принуждения.

По итогам контрольного мероприятия могут составляться *протоколы об административных правонарушениях*.

В случаях выявления незаконного использования бюджетных средств, в которых усматриваются признаки преступления или коррупционного правонарушения, материалы контрольного мероприятия могут передаваться в *правоохранительные органы*.

Порядок проведения контрольных мероприятий и оформления документов на всех этапах этого процесса в разных органах внешнего финансового контроля отличается незначительно, и в общем виде выглядит так, как представлено на рис. 17.

Рис. 17. Порядок проведения органами внешнего финансового контроля контрольного мероприятия и оформления его документов

5.2. Проведение контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации

Из материала, изложенного в предыдущих главах, следует, что в системе органов внешнего финансового контроля Счетная палата Российской Федерации занимает особое место. Это государственный орган, высший по статусу из тех, которые уполномочены осуществлять бюджетный контроль. Счетная палата Российской Федерации функционирует в соответствии с Законом № 41-ФЗ, в то время как остальные органы внешнего финансового контроля руководствуются Законом № 6-ФЗ.

Полномочия Счетной палаты Российской Федерации несколько отличаются от тех, которыми наделены контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Она, например, может контролировать Банк России, Федеральные налоговую и таможенную службы, государственные корпорации. Численность Счетной палаты Российской Федерации значительно превосходит численность региональных и муниципальных контрольно-счетных органов, что позволяет осуществлять большой объем контрольных мероприятий, более качественно организовать их документальное обеспечение.

Объем полномочий, статус и количество объектов контроля обусловливают темы контрольных мероприятий, которые по аналогии не могут применяться при планировании контрольной деятельности региональными и муниципальными контрольно-счетными органами. Для иллюстрации этого тезиса ниже представлены несколько наименований контрольных мероприятий Счетной палаты Российской Федерации, проведенных в 2012–2013 гг.[1]:

♦ «Проверка использования государственных средств, выделенных в 2011–2012 годах и истекшем периоде 2013 года на развитие инфраструктуры Вооруженных сил Российской Федерации»;

♦ «Проверка использования средств Пенсионного фонда Российской Федерации, направленных на осуществление бюджетных инвестиций в объекты капитального строительства в 2012 году и за 9 месяцев 2013 года»;

♦ «Проверка эффективности деятельности налоговых органов в части представления налогоплательщикам электронных

[1] В качестве источника данных использованы бюллетени Счетной палаты Российской Федерации за 2013 г. и I квартал 2014 г.

услуг с использованием Интернет-технологий в 2011 году и истекшем периоде 2012 года».

В связи с особым статусом Счетной палаты Российской Федерации порядок проведения ее сотрудниками контрольных мероприятий требует специального рассмотрения.

Счетная палата Российской Федерации осуществляет проведение контрольных мероприятий, *руководствуясь Стандартом СГА 101* «Общие правила проведения контрольного мероприятия», утвержденным решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 02.04.2010 г. (с изм. от 07.02.2014 г.). В соответствии с этим стандартом контрольное мероприятие – это организационная форма осуществления контрольно-ревизионной деятельности, посредством которой обеспечивается реализация задач, функций и полномочий Счетной палаты в сфере государственного финансового аудита (контроля).

В Стандарте СГА 101 изложено, что контрольное мероприятие должно отвечать следующим требованиям:

♦ исполняться на основании годового плана работы Счетной палаты;

♦ оформляться соответствующим распоряжением;

♦ проводиться в соответствии с его программой, утвержденной в установленном порядке;

♦ по результатам мероприятия должен оформляться отчет, который в установленном порядке представляется на рассмотрение (утверждение) Коллегии Счетной палаты.

Предметом контрольного мероприятия Счетной палаты является процесс формирования и использования:

♦ средств федерального бюджета;

♦ средств бюджетов государственных внебюджетных фондов;

♦ средств бюджетов субъектов Российской Федерации в части действия контрольных полномочий Счетной палаты;

♦ средств территориальных фондов обязательного медицинского страхования в части средств, передаваемых из Федерального фонда обязательного медицинского страхования;

♦ средств Центрального банка Российской Федерации;

♦ федеральной собственности, в том числе имущества, переданного в оперативное управление и хозяйственное ведение;

♦ средств, полученных государственными учреждениями от приносящей доход деятельности;

♦ государственных внутренних и внешних заимствований;

♦ государственных долговых обязательств, включая государственные гарантии (государственный долг);

♦ государственных кредитов, предоставляемых Российской Федерацией иностранным государствам, и долга иностранных государств перед Российской Федерацией;

♦ других государственных средств в соответствии с законодательными и иными нормативными правовыми актами.

Контрольные мероприятия Счетной палаты в зависимости от поставленных целей и характера решаемых задач осуществляются в виде финансового аудита (контроля), аудита эффективности, стратегического аудита.

Финансовый аудит (контроль) применяется в целях документальных проверок достоверности финансовых операций, бюджетного учета, бюджетной и иной отчетности, целевого использования федеральных и иных ресурсов, проверок финансовой и иной деятельности объектов аудита (контроля). При проведении финансового аудита (контроля) осуществляется проверка соблюдения бюджетного законодательства Российской Федерации, а также нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения.

Аудит эффективности применяется в целях определения эффективности использования федеральных и иных ресурсов, полученных объектами аудита для достижения запланированных целей, решения поставленных социально-экономических задач развития Российской Федерации и осуществления возложенных на нее функций.

Стратегический аудит применяется в целях оценки реализуемости, рисков и последствий результатов реализации стратегических целей обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации. Оценке подлежат конечные (целевые) и достигнутые (текущие) значения ключевых национальных показателей, отражающие степень и качество полученных социально-экономических эффектов.

Если в контрольном мероприятии сочетаются цели, относящиеся к разным видам аудита, данное мероприятие классифицируется как смешанное контрольное мероприятие.

При проведении контрольного мероприятия применяются различные *методы*: ревизия, проверка, анализ, обследование, мо-

ниторинг, конкретное сочетание которых зависит от вида аудита и целей контрольного мероприятия.

Непосредственную организацию и проведение контрольных мероприятий осуществляют начальники инспекций, их заместители, все категории инспекторского состава Счетной палаты. Руководство проведением контрольного мероприятия и координация действий инспекторов на объектах контроля возложены на руководителя контрольного мероприятия, в качестве которого могут назначаться начальник инспекции, заместитель начальника инспекции, главный инспектор, ведущий инспектор.

Организация контрольного мероприятия включает следующие этапы, каждый из которых характеризуется выполнением определенных задач:

- подготовительный этап;
- основной этап;
- заключительный этап.

Подготовительный этап контрольного мероприятия осуществляется в соответствии с распоряжением аудитора Счетной палаты, ответственного за его проведение.

Подготовительный этап состоит в предварительном изучении предмета и объектов контрольного мероприятия, определении целей и вопросов мероприятия, методов его проведения, а также (при проведении аудита эффективности) критериев оценки эффективности. Результатом данного этапа является подготовка и утверждение *программы и рабочего плана* проведения контрольного мероприятия.

Предварительное изучение проводится посредством сбора информации для получения знаний о предмете и объектах контрольного мероприятия в объеме, достаточном для подготовки программы проведения контрольного мероприятия. На основе анализа этой информации в зависимости от типа финансового контроля и целей контрольного мероприятия определяются:

- приемлемый уровень существенности информации;
- области, наиболее значимые для проверки;
- наличие и степень рисков;
- наличие и состояние внутреннего контроля на объекте контрольного мероприятия.

Получение информации при необходимости осуществляется путем направления запросов Счетной палаты руководителям объ-

ектов контрольного мероприятия, государственных органов, организаций и учреждений.

В процессе предварительного изучения определяются цели контрольного мероприятия. Формулировки целей указывают, на какие основные вопросы формирования и использования государственных средств или деятельности объектов контрольного мероприятия ответит его проведение.

Для осуществления конкретного контрольного мероприятия выбираются, как правило, *несколько целей*, направленные на такие аспекты предмета мероприятия или деятельности объектов, которые по результатам предварительного изучения характеризуются высокой степенью рисков.

По каждой цели контрольного мероприятия определяется перечень вопросов, которые необходимо проверить, изучить и проанализировать в ходе проведения основного этапа. Формулировки и содержание вопросов контрольного мероприятия выражают действия, которые необходимо выполнить в для достижения поставленной цели.

По результатам предварительного изучения предмета и объектов контрольного мероприятия подготавливается *программа* его проведения, которая содержит основание проведения, предмет и перечень объектов, цели и вопросы контрольного мероприятия, сроки начала и окончания его проведения, состав ответственных исполнителей и сроки представления отчета на рассмотрение Коллегии Счетной палаты.

После утверждения программы осуществляется подготовка *рабочего плана* проведения контрольного мероприятия. Он содержит распределение конкретных заданий по выполнению программы между членами группы инспекторов с указанием содержания работ (процедур) и сроков их исполнения. Руководитель контрольного мероприятия доводит рабочий план под расписку до сведения всех его участников.

Основной этап контрольного мероприятия осуществляется на основании распоряжения Председателя Счетной палаты в соответствии с утвержденной программой.

Основной этап состоит в проведении контрольных действий непосредственно на объектах контрольного мероприятия, сборе и анализе фактических данных и информации, необходимых для формирования доказательств в соответствии с целями и вопросами контрольного мероприятия, содержащимися в програм-

ме. Результатом проведения данного этапа являются оформленные акты и рабочая документация.

На данном этапе контрольного мероприятия осуществляются:

1) проверка соблюдения нормативных правовых актов. При выявлении фактов нарушений проверяющие:

♦ сообщают руководству объекта контрольного мероприятия о выявленных нарушениях и необходимости принятия мер по их устранению;

♦ составляют при необходимости протокол об административном правонарушении;

♦ отражают в акте факты выявленных нарушений, причиненного ущерба, а также принятые руководством объекта контрольного мероприятия меры по устранению нарушений;

2) формирование доказательств, которые представляют собой достаточные фактические данные и достоверную информацию, подтверждают наличие выявленных нарушений и недостатков в формировании и использовании государственных средств и деятельности объектов контрольного мероприятия, а также обосновывают выводы и предложения (рекомендации) по его результатам. Процесс получения доказательств включает в себя следующие этапы:

♦ сбор фактических данных и информации в соответствии с программой проведения контрольного мероприятия, определение их полноты, приемлемости и достоверности;

♦ анализ собранных фактических данных и информации на предмет их достаточности для формирования доказательств в соответствии с целями контрольного мероприятия;

♦ проведение дополнительного сбора фактических данных и информации в случае их недостаточности для формирования доказательств;

3) оформление актов по итогам проверки на каждом объекте контрольного мероприятия, в которых отражаются:

♦ основание для проведения контрольного мероприятия;

♦ предмет контрольного мероприятия;

♦ проверяемый период деятельности объекта контрольного мероприятия;

♦ перечень вопросов, которые проверены на данном объекте;

♦ срок проведения контрольного мероприятия на объекте;

♦ краткая характеристика объекта контрольного мероприятия;

♦ результаты контрольных действий по каждому вопросу программы.

В установленных законодательством случаях могут составляться акты по фактам создания препятствий инспекторам Счетной палаты в проведении контрольного мероприятия, по фактам выявленных нарушений, требующих принятия незамедлительных мер по их устранению и безотлагательного пресечения противоправных действий, по фактам опечатывания касс, кассовых и служебных помещений, складов и архивов;

4) оформление предписаний Счетной палаты – документов, содержащих обязательные для исполнения требования Счетной палаты, которые направляются руководителям объектов контрольного мероприятия в случаях:

♦ создания препятствий для проведения контрольных мероприятий;

♦ выявления на объектах контрольного мероприятия нарушений в хозяйственной, финансовой, коммерческой и иной деятельности, наносящих государству прямой непосредственный ущерб и требующих в связи с этим безотлагательного пресечения;

♦ умышленного или систематического несоблюдения порядка и сроков рассмотрения представлений Счетной палаты.

Заключительный этап контрольного мероприятия состоит в подготовке *результатов, выводов и предложений (рекомендаций)*, которые отражаются в *отчете* и других документах, подготавливаемых по результатам контрольного мероприятия.

Результаты контрольного мероприятия подготавливаются по каждой установленной цели на основе анализа и обобщения доказательств, зафиксированных в материалах актов на объектах и рабочей документации. Результаты контрольного мероприятия должны содержать в обобщенном виде изложение фактов нарушений и недостатков в сфере деятельности объектов контрольного мероприятия, а также характеристику проблем в формировании и использовании государственных средств, выявленных в ходе контрольного мероприятия.

Выводы по каждой цели формируются на основе результатов контрольного мероприятия. В выводах содержится характеристика и оценка значимости выявленных нарушений и недостатков; определяются причины нарушений и недостатков и последствия,

которые они влекут или могут повлечь за собой; указывается круг ответственных должностных лиц, к компетенции которых относятся выявленные нарушения и недостатки; дается оценка ущерба, нанесенного федеральному бюджету, государственным внебюджетным фондам, федеральной собственности.

Предложения (рекомендации) по устранению выявленных нарушений и недостатков в адрес объектов контрольного мероприятия, государственных органов, организаций и должностных лиц, в компетенцию и полномочия которых входит их выполнение, формулируются на основе выводов.

Отчет о результатах контрольного мероприятия представляет собой документ Счетной палаты, который содержит основные результаты контрольного мероприятия, выводы и предложения (рекомендации) в соответствии с поставленными целями.

Отчет имеет следующую структуру:

- основание проведения контрольного мероприятия;
- предмет контрольного мероприятия;
- перечень объектов контрольного мероприятия;
- сроки проведения контрольного мероприятия;
- цели контрольного мероприятия;
- критерии оценки эффективности по каждой цели (в случае проведения аудита эффективности);
- проверяемый период;
- краткая характеристика сферы предмета и деятельности объектов контрольного мероприятия;
- результаты контрольного мероприятия по каждой цели;
- наличие возражений или замечаний руководителей объектов по результатам контрольного мероприятия;
- выводы;
- предложения (рекомендации);
- приложения.

В зависимости от содержания результатов контрольного мероприятия, наряду с отчетом, при необходимости подготавливаются следующие документы:

- представление Счетной палаты;
- предписание Счетной палаты;
- уведомление Счетной палаты о применении бюджетных мер принуждения;
- информационное письмо Счетной палаты;
- обращение Счетной палаты в правоохранительные органы.

Таковы общие правила проведения контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации. Но даже двух одинаковых контрольных мероприятий не бывает. В зависимости от их тематики, предмета, объектов, объема, вида аудита и других факторов формируются особенности того или иного контрольного мероприятия. При их проведении используются стандарты, методики, правила, наработанный опыт, практика других контрольных органов, в том числе зарубежных. Это свидетельствует о том, что проведение контрольного мероприятия – процесс творческий, требующий от инспекторов глубоких знаний и умения ориентироваться в любой ситуации.

5.3. Проведение контрольных мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований

Контрольные мероприятия проводятся контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в соответствии регламентами, стандартами и методиками, разрабатываемыми самими контрольно-счетными органами и утверждаемыми их коллегиями или председателями.

Регламентами контрольно-счетных органов определяются *внутренние вопросы* деятельности: полномочия должностных лиц, распределение направлений деятельности между аудиторами, порядок проведения контрольных мероприятий, оформление документации.

Стандарты внешнего государственного (муниципального) финансового контроля определяют *требования* к контрольно-счетному органу, его должностным лицам, *правила* осуществления контрольных действий.

Методики и методические рекомендации описывают *процедуры*, *приемы*, *способы* осуществления контрольных действий при проведении контрольных мероприятий на определенную тему.

Контрольные мероприятия проводятся в соответствии с планом работы контрольно-счетного органа. Самый распространенный метод проведения контрольного мероприятия – проверка. Обычно руководителем контрольного мероприятия является ауди-

тор, возглавляющий направление деятельности, соответствующее ее теме. В малочисленном контрольно-счетном органе муниципального образования руководить проведением контрольного мероприятия может председатель или, по его поручению, инспектор. Обязанности по организации и непосредственному проведению контрольных мероприятий возлагаются на инспекторов контрольно-счетных органов.

Принципиальная схема проведения контрольного мероприятия и оформления документов при его подготовке, проведении и подведении итогов, приведенная выше на рис. 17, в целом характерна для всех контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований. Однако при относительной стандартности процедур, содержания программ контрольных мероприятий, действия проверяющих в ходе проверок и содержание итоговых документов значительно различаются в зависимости от предмета контроля.

Имеется определенная специфика осуществления контроля за доходами, расходами бюджетов, бюджетами муниципальных образований, использованием межбюджетных трансфертов, управлением и распоряжением государственным (муниципальным) имуществом, предоставлением государственных (муниципальных) гарантий или бюджетных кредитов. Поэтому далее рассматриваются некоторые разновидности контрольных мероприятий, проводимых контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, с учетом особенностей.

Контрольные мероприятия в части бюджетных расходов – самая распространенная форма осуществления контрольно-счетными органами внешнего государственного и муниципального финансового контроля. Они проводятся обычно методом *тематических проверок* в соответствии с заявленными в годовых планах темами.

Предмет таких поверок составляют средства соответствующего бюджета, целевой характер, законность (правомерность) и эффективность использования которых устанавливаются при осуществлении контроля. Направления расходования бюджетных средств определены классификацией расходов бюджетной классификации Российской Федерации[1]. Распределение расходов бюд-

[1] Классификация расходов бюджетов установлена ст. 21 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

жетов по разделам, подразделам, целевым статьям и видам расходов является обязательным приложением к закону (решению) о бюджете публично-правового образования.

Контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации проверяют также использование средств территориальных фондов обязательного медицинского страхования.

Объектами проверок становятся главные распорядители бюджетных средств, перечень которых устанавливается законом (решением) о бюджете публично-правового образования в составе ведомственной структуры расходов, также являющейся приложением к закону (решению) о бюджете; обычно это органы государственной власти и государственные органы (органы местного самоуправления и муниципальные органы).

В качестве объектов проверок использования бюджетных средств могут выступать также получатели средств соответствующих бюджетов. Как правило, это казенные учреждения, которые финансируются в соответствии с бюджетной сметой, утверждаемой главным распорядителем бюджетных средств.

Проверки использования бюджетных средств автономными и бюджетными учреждениями осуществляются в рамках полученных субсидий на оказание ими государственных (муниципальных) услуг.

Объектами проверок могут быть иные органы и организации, получающие бюджетные средства в случаях и порядке, установленных бюджетным законодательством.

Организации, с которыми участники бюджетного процесса вступают в гражданско-правовые отношения (заключают контракты на поставку товаров, производство работ и оказание услуг), не являются объектами проверок. Контроль за использованием бюджетных средств, предоставленных в форме субсидий таким организациям, производится в ходе проверки главного распорядителя (распорядителя) и получателя бюджетных средств, которые предоставили эти субсидии организациям. Возможность проведения проверок использования субсидий организациями, которым они предоставлены, должна быть установлена в договорах о предоставлении субсидий.

Объектами проверок использования средств территориальных фондов обязательного медицинского страхования являются органы управления этими фондами.

При осуществлении контроля за расходами контрольно-счетные органы обычно ставят перед собой задачу определения *закон-*

ности (правомерности) и/или *эффективности* использования бюджетных средств.

Под *законностью (правомерностью)* использования бюджетных средств понимается их использование в полном соответствии с бюджетным и иным законодательством Российской Федерации, подзаконными правовыми актами.

Бюджетным нарушением в соответствии с Бюджетным кодексом РФ признается действие (бездействие) финансового органа, главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств, главного администратора доходов, главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, за совершение которого предусмотрено применение бюджетных мер принуждения.

Самым серьезным нарушением бюджетного законодательства является *нецелевое использование* бюджетных средств. Оно выражается в направлении средств бюджетов и оплате денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления бюджетных средств.

В ходе проверок законности использования бюджетных средств выявляются нарушения не только бюджетного, но и иного законодательства Российской Федерации: гражданского, трудового, жилищного, природоохранного, градостроительного, законодательства о закупках и др.

Таким образом, проверки законности использования бюджетных средств сводятся к выявлению:

♦ несоответствия *документации*, подтверждающей использование бюджетных средств, тем нормативным правовым актам и документам, в соответствии с которыми они должны быть использованы;

♦ несоответствия *фактического* использования бюджетных средств оформленной документации.

Под *эффективностью* использования бюджетных средств понимается достижение заданного результата с использованием наименьшего объема потраченных на это бюджетных средств (экономность) или достижения наилучшего результата с использованием определенного бюджетом объема средств (результативность).

Таким образом, проверка эффективности использования бюджетных средств предполагает анализ:

♦ достигнутого результата на его соответствие запланированному;

♦ возможности достижения этого результата с использованием меньшего объема средств, чем потрачено фактически;

♦ возможности достижения лучшего результата, чем фактически достигнутый, с использованием запланированного объема бюджетных средств.

Проведение проверки эффективности использования бюджетных средств возможно, если эти средства выделены в целях получения конкретного, измеримого определенными показателями результата.

Проверка эффективности использования средств бюджетов на реализацию государственных (муниципальных) программ – наиболее подходящее контрольное мероприятие для анализа эффективности использования бюджетных ресурсов. Ведь государственные и муниципальные программы финансируются исходя из условий достижения заданной цели, получения конкретного результата.

При формировании бюджетов в программной структуре, когда основная часть бюджетных средств распределена между государственными (муниципальными) программами, проверке подлежит использование бюджетных средств на исполнение программ, а также входящих в их состав подпрограмм, ведомственных программ и мероприятий.

При проведении проверки эффективности использования бюджетных средств на реализацию государственной (муниципальной) программы учитываются следующие обстоятельства.

1. Порядок разработки, принятия, исполнения и осуществления контроля за исполнением государственных (муниципальных) программ устанавливается нормативными правовыми актами высших исполнительных органов субъектов Российской Федерации, администрациями муниципальных образований. Поэтому при проведении проверки выясняется, все ли процедуры, предусмотренные данным порядком, соблюдены.

2. Государственные и муниципальные программы утверждаются нормативными правовыми актами высших исполнительных органов субъектов Российской Федерации, администра-

циями муниципальных образований. При этом должны быть сформулированы:

♦ цели программы, соответствующие приоритетам государственной политики;

♦ поддающиеся количественной оценке ожидаемые результаты реализации программы;

♦ критерии эффективности, показатели для измерения результатов реализации программы.

Сопоставление запланированных показателей с фактическими используется контрольно-счетными органами при проверке достижения результатов, анализе эффективности бюджетных расходов на реализацию программы.

3. До принятия государственных (муниципальных) программ должна проводиться экспертиза их проектов контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации (муниципального образования). Поэтому во время контрольного мероприятия выясняется, учтены ли при утверждении программы замечания, изложенные в заключении контрольно-счетного органа, выявляются последствия недостаточного внимания к этим замечаниям.

4. По каждой государственной (муниципальной) программе исполнительными органами ежегодно проводится оценка эффективности ее реализации, по результатам которой принимается решение о сокращении финансирования программы или досрочном прекращении ее реализации. Контрольно-счетным органом проверяется исполнение предусмотренных процедур, оценивается их влияние на достижение запланированного результата.

5. Объем бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение реализации государственных (муниципальных) программ утверждается законом (решением) о бюджете в составе ведомственной структуры расходов бюджета по отдельной для каждой программы целевой статье. Это позволяет контрольно-счетному органу оценивать соответствие объемов бюджетных ассигнований суммам, запланированным в программе. Нередки случаи уменьшения объемов бюджетных ассигнований на предстоящий финансовый год без проведения оценки эффективности реализации программы, а также в течение финансового года при внесении изменений в бюджет. При выявлении таких случаев контрольно-счетные органы анализируют, как повлияло неправомерное сокращение финансирования на достижение запланированных результатов.

С учетом этих и других, менее значимых обстоятельств контрольно-счетные органы делают выводы о достижении запланированных результатов и эффективности использования бюджетных средств на реализацию программ.

Особенности осуществления контроля за доходами региональных и местных бюджетов заключаются в том, что предмет контроля достаточно узок, а объектов контроля немного (поэтому доля таких проверок в общем количестве проводимых контрольно-счетными органами контрольных мероприятий невелика).

Действительно, правом проводить проверки поступления налоговых доходов, составляющих основную часть доходов всех бюджетов, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований не наделены. Этот вопрос находится в компетенции Федеральной налоговой службы. Некоторые неналоговые доходы также администрируют государственные органы Российской Федерации, которые не могут быть объектами контроля со стороны региональных и муниципальных контрольно-счетных органов.

В процессе реализации своих полномочий по контролю за исполнением бюджетов контрольно-счетные органы вправе контролировать лишь поступление в бюджеты ***неналоговых доходов***, администраторами которых являются органы государственной власти и государственные органы субъектов Российской Федерации (органы местного самоуправления, органы местной администрации муниципальных образований)[1].

Перечень главных администраторов бюджетных средств и администрируемых ими доходов устанавливается в законе (решении) о соответствующем бюджете (в виде приложения). Данный перечень является источником информации о том, кто может являться объектом контрольного мероприятия и каков может быть его предмет. Например, орган, уполномоченный осуществлять *управление государственным имуществом* субъекта Российской Федерации, обычно является главным администраторов таких неналоговых доходов, как:

♦ доходы, получаемые в виде арендной платы, а также средства от продажи права на заключение договоров аренды за земли, находящиеся в собственности субъектов Российской Федерации;

---

[1] Источники формирования неналоговых доходов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований изложены в ст. 57 и 62 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

♦ доходы, получаемые в виде арендной платы за земельные участки, государственная собственность на которые не разграничена, а также средства от продажи права на заключение договоров аренды указанных земельных участков;

♦ доходы от сдачи в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении органов государственной власти субъектов Российской Федерации и созданных ими учреждений (за исключением имущества автономных учреждений субъектов Российской Федерации);

♦ доходы от перечисления части прибыли, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей государственных унитарных предприятий субъектов Российской Федерации;

♦ доходы от реализации имущества, состоящего в оперативном управлении учреждений, находящихся в ведении органов государственной власти субъектов Российской Федерации;

♦ доходы от продажи земельных участков, находящихся в собственности субъектов Российской Федерации;

и другие.

Финансовый орган субъекта Российской Федерации обычно администрирует:

♦ доходы от размещения временно свободных средств бюджетов субъектов Российской Федерации;

♦ денежные взыскания (штрафы) за нарушение бюджетного законодательства (в части бюджетов субъектов Российской Федерации);

♦ и др.

Орган, осуществляющий государственные функции в *сфере природопользования и охраны окружающей среды*, уполномочен администрировать, в частности:

♦ разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии (бонусы), при пользовании недрами на территории Российской Федерации по участкам недр, содержащим месторождения общераспространенных полезных ископаемых, или участкам недр местного значения;

♦ плату за пользование водными объектами, находящимися в собственности субъектов Российской Федерации;

♦ денежные взыскания (штрафы) за нарушение лесного законодательства, установленное на лесных участках, находящихся в собственности субъектов Российской Федерации.

Таким образом, исследование приложения к закону (решению) о бюджете помогает контрольно-счетному органу определить предмет контроля и его потенциальные объекты.

В ходе проверок на данных объектах контроля анализируются *правильность* исчисления, *полнота* и *своевременность* поступления доходов в соответствующие бюджеты. При этом фактически оценивается качество администрирования доходов их администраторами.

Контроль *правильности исчисления* осуществляется путем сравнения фактически проведенных расчетов с правилами, установленными в документах, согласно которым эти расчеты произведены.

При проверках *полноты поступления* доходов сравниваются суммы, зачисленные в бюджеты, с теми, что рассчитаны на основании соответствующих документов.

Своевременность поступления доходов в соответствующие бюджеты определяется путем сравнения дат фактического поступления денежных средств с теми, что установлены правовыми актами или договорами.

При проведении проверок правильности исчисления, полноты и своевременности поступления доходов в бюджеты субъектов Российской Федерации и муниципальных образований обычно находится достаточно много нарушений и недостатков, выявляются резервы пополнения доходной части соответствующих бюджетов.

Основную часть неналоговых доходов бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований составляют доходы от использования *государственного и муниципального имущества*. Это имущество может находиться в разных правовых режимах: в хозяйственном ведении, в оперативном управлении, в качестве вкладов в акционерные общества, учредительных взносов в фонды и автономные некоммерческие организации, в государственной (муниципальной) казне.

От имени публично-правового образования управление и распоряжение государственным (муниципальным) имуществом осуществляют министерства (департаменты) субъектов Российской Федерации по управлению государственным имуществом, комитеты (отделы) по управлению муниципальным имуществом, находящиеся в структуре местных администраций или являющиеся органами местного самоуправления муниципальных образований. Они являются администраторами доходов от этой деятельности и, стало быть, объектами контрольных мероприятий.

Организация контроля за поступлением доходов от управления и распоряжения государственным (муниципальным) имуществом имеет свои особенности в зависимости от правового режима, в котором имущество находится. Ниже рассмотрены некоторые случаи.

1. Государственным и муниципальным унитарным предприятиям имущество передается в *хозяйственное ведение*. Поэтому они самостоятельно управляют этим имуществом; доходы от сдачи его в аренду и средства от приватизации остаются в их распоряжении. В бюджеты поступают только доходы от перечисления части прибыли, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Таким образом, контрольно-счетные органы проводят проверки правильности исчисления, полноты и своевременности поступления в бюджеты доходов от перечисления части прибыли государственных (муниципальных) предприятий, остающейся в их распоряжении после уплаты налогов и иных обязательных платежей.

При проверке правильности исчисления суммы части прибыли, подлежащей зачислению в бюджеты, проверяется правильность расчета прибыли предприятия. Следовательно, в ходе такой проверки проводится анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

2. В *оперативное управление* государственное и муниципальное имущество передается учреждениям и казенным предприятиям. При проведении проверок правильности исчисления, полноты и своевременности поступления в бюджеты доходов от сдачи в аренду имущества, закрепленного на праве оперативного управления, контрольно-счетные органы учитывают следующие обстоятельства:

♦ в бюджет зачисляются все средства от приносящей доход деятельности, полученные казенным учреждением, в том числе средства от сдачи в аренду государственного (муниципального) имущества, закрепленного за ним на праве оперативного управления;

♦ средства, полученные от аренды государственного (муниципального) имущества, закрепленного на праве оперативного управления за бюджетными и автономными учреждениями, а также казенными предприятиями, не должны перечисляться в бюджет, так как доходами бюджета не являются.

3. При проведении проверок поступления в бюджеты доходов от сдачи в аренду имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, оценивается:

♦ соответствие осуществленных процедур порядку, определенному соответствующим нормативным правовым актом;

♦ правильность определения размера арендной платы;

♦ полнота уплаты арендных платежей;

♦ своевременность внесения арендной платы.

Следует отметить, что занижение суммы арендной платы при сдаче в аренду имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, является довольно распространенным нарушением, поэтому при проведении проверок контрольно-счетные органы обращают на это особое внимание.

4. Подлежит контролю поступление в бюджет доходов *от реализации имущества*, находящегося в собственности субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, в том числе:

♦ от реализации имущества, составляющего казну субъекта Российской Федерации (муниципального образования);

♦ от реализации имущества, находящегося в оперативном управлении казенных учреждений;

♦ от продажи земельных участков, составляющих казну субъекта Российской Федерации (муниципального образования);

♦ от продажи земельных участков, находящихся в оперативном управлении казенных учреждений;

♦ от продажи земельных участков, собственность на которые не разграничена.

В то же время средства от продажи имущества, находящегося в хозяйственном ведении унитарных предприятий и оперативном управлении бюджетных и автономных учреждений, а также казенных предприятий, остаются в их распоряжении и зачислению в бюджеты не подлежат, не являясь, таким образом, предметом бюджетного контроля.

Контроль за соблюдением установленного порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в государственной (муниципальной) собственности (далее – Порядок), входит в полномочия контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в соответствии со ст. 9 Закона № 6-ФЗ. Поэтому контрольно-счетные органы об-

ращают внимание на то, чтобы такой Порядок был обязательно принят и максимально полно охватывал правила управления и распоряжения государственным (муниципальным) имуществом. Правила принятия Порядка и его содержание регулируются законом субъекта Российской Федерации (решением представительного органа местного самоуправления).

Порядок может быть единым документом, а может состоять из совокупности нормативных тактов, регулирующих правила управления и распоряжения государственным (муниципальным) имуществом, находящимся во всех предусмотренных законодательством правовых режимах. В Порядке также устанавливаются процедуры передачи этого имущества в хозяйственное ведение, оперативное управление, аренду, безвозмездное пользование, внесение в качестве вкладов в уставные капиталы юридических лиц и т.д. Также определяется порядок управления и распоряжения охраняемыми результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации, принадлежащими субъекту Российской Федерации (муниципальному образованию).

Предметом контрольного мероприятия при проведении проверок соблюдения Порядка является соблюдение правил и процедур, содержащихся в этом Порядке.

Объектом контрольного мероприятия выступает орган, который этот Порядок исполняет. Это исполнительный орган государственной власти субъекта Российской Федерации (орган местного самоуправления или орган местной администрации муниципального образования), уполномоченный осуществлять управление и распоряжение государственным (муниципальным) имуществом. Обычно это министерство или департамент по управлению государственным имуществом – в субъекте Российской Федерации, комитет или отдел – в муниципальном образовании.

Объем контрольного мероприятия зависит от заявленной темы. Проверяться может исполнение как всего Порядка, так и отдельной его части (например, соблюдение порядка сдачи в аренду имущества, находящегося в государственной казне субъекта Российской Федерации или соблюдение порядка передачи имущества, состоящего в казне муниципального образования, в хозяйственное ведение муниципальным унитарным предприятиям).

Порядок проведения контрольного мероприятия определяется общими требованиями к проведению контрольных мероприятий с учетом специфики данной проверки.

В ходе контрольного мероприятия проверяется *соблюдение* правил и процедур, содержащихся в конкретном проверяемом документе, например:

♦ соблюдение порядка организации учета государственного (муниципального) имущества;

♦ правильность ведения реестра государственного (муниципального) имущества, отражение в нем всех необходимых объектов учета;

♦ правильность проведения инвентаризации имущества;

♦ деятельность соответствующего органа по приему в казну бесхозяйного имущества;

♦ соблюдение порядка сдачи государственного (муниципального) имущества в аренду;

♦ состояние реестров арендаторов объектов недвижимости и земельных участков;

♦ наличие и соответствие законодательству программ и планов приватизации государственного (муниципального) имущества;

♦ правильность осуществления учета имущества, находящегося в государственной (муниципальной) казне;

♦ расходы на содержание имущества, выявление нерациональных расходов;

♦ исполнение других действий, предусмотренных Порядком.

По итогам контрольного мероприятия составляется отчет, в котором отражаются все выявленные нарушения соблюдения Порядка, делаются выводы и вносятся предложения по исправлению недостатков, а также по улучшению качества проверяемого нормативного правового акта.

Проверки местных бюджетов контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации проводятся на основании ст. 136 и 264.4 БК РФ, ст. 9 Закона № 6-ФЗ. В соответствии с ними контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации уполномочены проводить в отношении бюджетов муниципальных образований следующие контрольные мероприятия:

1) проверки законности, результативности (эффективности и экономности) использования межбюджетных трансфертов, предоставленных из бюджета субъекта Российской Федерации бюджетам муниципальных образований, расположенных на территории субъекта Российской Федерации;

2) проверку годовых отчетов об исполнении местных бюджетов высокодотационных муниципальных образований – не реже одного раза в два года[1];

3) внешнюю проверку годовых отчетов об исполнении местных бюджетов поселений в случае, если последует обращение представительного органа этого поселения.

Каждый из этих случаев требует отдельного рассмотрения.

1. Поскольку бюджеты практически всех муниципальных образований являются получателями межбюджетных трансфертов, то они все, хотя и в разной степени, могут подвергаться проверкам со стороны контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации. Если в местный бюджет поступают из бюджета субъекта Российской Федерации межбюджетные трансферты в форме субсидий или субвенций, то такие бюджеты проверяются только в части использования межбюджетных трансфертов в этих формах, так как они имеют целевое назначение.

Дотации на выравнивание бюджетной обеспеченности не имеют целевого назначения, они «растворяются» в местном бюджете, поэтому такой бюджет подлежит проверке в полном объеме.

Распределение межбюджетных трансфертов во всех их формах по бюджетам муниципальных образований приводится в приложениях к закону субъекта Российской Федерации о бюджете. Условия и порядок их предоставления местным бюджетам определяются постановлениями высших исполнительных органов субъектов Российской Федерации. Эти данные являются базовыми для проведения проверки *законности* использования межбюджетных трансфертов.

При проведении проверки *эффективности* использования межбюджетных трансфертов устанавливается, получен ли при их использовании запланированный результат и экономно ли при этом потрачены бюджетные средства.

---

[1] Под высокодотационными муниципальными образованиями понимаются упомянутые в ст. 136 БК РФ муниципальные образования, в бюджетах которых доля межбюджетных трансфертов из других бюджетов бюджетной системы Российской Федерации (за исключением субвенций, а также предоставляемых муниципальным образованиям за счет средств Инвестиционного фонда Российской Федерации субсидий и межбюджетных трансфертов на осуществление части полномочий по решению вопросов местного значения в соответствии с заключенными соглашениями) и/или налоговых доходов по дополнительным нормативам отчислений в течение двух из трех последних отчетных финансовых лет превышала 70% объема собственных доходов местных бюджетов.

2. *Проверка один раз в два года* годового отчета об исполнении местного бюджета высокодотационного муниципального образования может проводиться как контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации, так и органом государственного финансового контроля, являющимся органом исполнительной власти субъекта Российской Федерации.

Законодатель предусмотрел эту процедуру, по всей видимости, для того, чтобы убедиться в должном качестве управления муниципальными финансами и осуществлении муниципального финансового контроля. В ходе такой проверки целесообразно исследовать:

♦ исполнение местного бюджета по доходам и возможность увеличения объемов собственных доходных источников;

♦ исполнение местного бюджета по расходам, в том числе использование межбюджетных трансфертов;

♦ использование источников финансирования дефицита бюджета;

♦ управление муниципальным долгом;

♦ управление и распоряжение муниципальным имуществом;

♦ законность предоставления муниципальных гарантий;

♦ осуществление муниципального финансового контроля.

Такая проверка будет полезна и муниципальному образованию, так как позволит предоставить выводы о качестве управления муниципальными финансами органам, которые принимают решение о предоставлении муниципальному образованию межбюджетных трансфертов.

3. *Внешняя проверка годового отчета об исполнении местного бюджета поселения* проводится контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации в случае, если в поселении отсутствует контрольно-счетный орган и последует обращение представительного органа этого поселения о проведении внешней проверки. Такое же обращение может поступить и в контрольно-счетный орган муниципального района, и будет правильно, если именно он будет проводить внешнюю проверку годового отчета об исполнении бюджета поселения, входящего в состав этого муниципального района.

Если же контрольно-счетный орган субъекта Российской Федерации примет решение о проведении такой проверки, то она осуществляется в соответствии с общими правилами проведения внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета. Ее ре-

зультаты в этом случае предоставляются в представительный орган поселения для принятия решения об утверждении отчета об исполнении местного бюджета.

Контрольно-счетный орган муниципального района уполномочен осуществлять контроль за законностью, результативностью (эффективностью и экономностью) использования средств бюджета муниципального района, поступивших в бюджеты поселений, входящих в состав данного муниципального района.

Кроме того, если в поселении не создан контрольно-счетный орган, то контрольно-счетный орган муниципального района может проводить:

♦ внешнюю проверку годового отчета об исполнении бюджета поселения, входящего в состав данного муниципального района, по обращению представительного органа этого поселения;

♦ контрольные мероприятия, касающиеся доходов и расходов бюджета поселения, входящего в состав данного муниципального района, по соглашению с представительным органом этого поселения.

5.4. Проведение контрольных мероприятий органами внутреннего финансового контроля

1. ***Федеральная служба финансово-бюджетного надзора*** и ее территориальные органы проводят контрольные мероприятия в соответствии с Правилами осуществления Федеральной службой финансово-бюджетного надзора полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере, утвержденными постановлением Правительства РФ № 1092 от 28.11.2013 г. «О порядке осуществления Федеральной службой финансово-бюджетного надзора полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере».

Согласно этому документу контрольные мероприятия осуществляются путем проведения плановых и внеплановых проверок, плановых и внеплановых ревизий и обследований. Проверки подразделяются на выездные и камеральные, а также встречные проверки, проводимые в рамках выездных и/или камеральных проверок.

Плановые контрольные мероприятия осуществляются в соответствии с планом контрольных мероприятий, который утвер-

ждается Росфиннадзором по согласованию с министром финансов Российской Федерации.

Внеплановые контрольные мероприятия проводятся на основании решения руководителя Росфиннадзора, принятого в связи с поступлением обращений (поручений) Президента Российской Федерации, Администрации Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, Аппарата Правительства Российской Федерации, Министра финансов Российской Федерации, Следственного комитета Российской Федерации, правоохранительных органов, депутатских запросов, обращений иных государственных органов, граждан и организаций.

К процедурам осуществления контрольного мероприятия относятся:

- назначение контрольного мероприятия;
- проведение контрольного мероприятия;
- реализация результатов проведения контрольного мероприятия.

Контрольное мероприятие проводится на основании приказа руководителя Росфиннадзора (его территориального органа) о его назначении, в котором указываются: наименование объекта контроля; проверяемый период; тема контрольного мероприятия; основание его проведения; срок проведения и состав должностных лиц, уполномоченных на его проведение; перечень основных вопросов, подлежащих изучению в ходе проведения контрольного мероприятия.

Обследования могут проводиться как в рамках камеральных и выездных проверок (ревизий), так и как отдельное контрольное мероприятие.

При проведении обследования осуществляются анализ и оценка состояния сферы деятельности объекта контроля, определенной приказом руководителя Росфиннадзора (его территориального органа). По результатам обследования оформляется заключение, которое подписывается проводившим контрольное мероприятие должностным лицом не позднее последнего дня срока проведения обследования. Заключение в течение 3 рабочих дней со дня его подписания вручается представителю объекта контроля. По итогам рассмотрения заключения руководитель Росфиннадзора (его территориального органа) может назначить проведение выездной проверки (ревизии).

Камеральная проверка проводится по месту нахождения Росфиннадзора (его территориального органа) и заключается в ис-

следовании бюджетной (бухгалтерской) отчетности и иных документов, представленных по запросам уполномоченных на проведение проверки должностных лиц.

По результатам камеральной проверки оформляется акт, который подписывается должностным лицом, проводящим проверку, не позднее последнего дня срока проведения камеральной проверки. Акт камеральной проверки в течение 3 рабочих дней со дня его подписания направляется представителю объекта контроля. Объект контроля вправе представить письменные возражения на акт, оформленный по результатам камеральной проверки, в течение 5 рабочих дней со дня получения акта. Письменные возражения объекта контроля проверки приобщаются к материалам проверки.

Выездная проверка (ревизия) проводится по месту нахождения объекта контроля.

Срок проведения выездной проверки (ревизии) структурными подразделениями центрального аппарата Росфиннадзора составляет не более 40 рабочих дней, его территориальными органами – не более 30 рабочих дней. Руководитель (заместитель руководителя) территориального органа может продлить срок проведения выездной проверки (ревизии) не более чем на 10 рабочих дней, а руководитель (заместитель руководителя) Росфиннадзора – не более чем на 20 рабочих дней.

В ходе выездной проверки (ревизии) проводятся контрольные действия по документальному и фактическому изучению деятельности объекта контроля. Документальное изучение проводятся в отношении финансовых, бухгалтерских, отчетных документов, документов о планировании и осуществлении закупок и иных документов, а также путем анализа и оценки полученной из них информации с учетом информации по объяснениям, справкам и сведениям должностных, материально ответственных лиц объекта контроля и осуществления других действий. Фактическое изучение проводятся путем осмотра, инвентаризации, наблюдения, пересчета, экспертизы, контрольных замеров и осуществления других действий по контролю.

По фактам непредставления или несвоевременного представления должностными лицами объектов контроля информации, документов и материалов, запрошенных при проведении выездной проверки (ревизии), составляются акты.

В случае обнаружения подделок, подлогов, хищений, злоупотреблений и при необходимости пресечения данных противоправ-

ных действий руководитель проверочной (ревизионной) группы имеет право изъять необходимые документы и материалы с составлением акта изъятия. В случае обнаружения данных, указывающих на признаки состава преступления, опечатываются кассы, кассовые и служебные помещения, склады и архивы также с составлением соответствующего акта.

По результатам выездной проверки (ревизии) оформляется акт, который должен быть подписан течение 15 рабочих дней, исчисляемых со дня, следующего за днем подписания справки о завершении контрольных действий. Акт в течение 3 рабочих дней со дня его подписания вручается представителю объекта контроля. Объект контроля вправе представить письменные возражения на акт выездной проверки (ревизии) в течение 5 рабочих дней со дня его получения. Письменные возражения объекта контроля прилагаются к материалам выездной проверки (ревизии).

По результатам рассмотрения акта и иных материалов проверки руководитель Росфиннадзора (его территориального органа) принимает решение:

а) о применении мер принуждения, предусматривающих направление:

- представления;
- предписания;
- уведомления о применении бюджетных мер принуждения;

б) об отсутствии оснований для применения мер принуждения;

в) о проведении внеплановой выездной проверки (ревизии).

В случае неисполнения предписания о возмещении ущерба, причиненного нарушением законодательства Российской Федерации, соответствующий иск направляется в суд.

При выявлении в ходе проведения контрольных мероприятий административных правонарушений составляется протокол об административных правонарушениях.

Федеральная служба финансово-бюджетного надзора ежегодно составляет отчет о своей деятельности и направляет его в Министерство финансов Российской Федерации до 1 марта года, следующего за отчетным. Результаты проведения контрольных мероприятий размещаются на официальных сайтах Росфиннадзора и его территориальных органов в информационно-телекоммуникационной сети Интернет.

2. ***Контрольные мероприятия федеральных органов исполнительной власти***, а также иных органов и организаций, являющихся главными распорядителями бюджетных средств, главными администраторами доходов и главными администраторами источников финансирования дефицита федерального бюджета, проводятся на основании распорядительных документов (приказов), регулирующих правила и процедуры осуществления внутреннего контроля в этих подразделениях и подведомственных организациях.

Внутренний финансовый контроль, осуществляемый рассматриваемыми органами, направлен на:

♦ недопущение (пресечение) нарушений бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения;

♦ повышение экономности и результативности использования бюджетных средств.

Контрольные мероприятия осуществляются в отношении структурных подразделений главных распорядителей бюджетных средств, главных администраторов доходов и главных администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета, соответствующих распорядителей и администраторов, получателей бюджетных средств. Контроль охватывает все бюджетные процедуры, включая составление документов, их исполнение, ведение бюджетного учета и составление бюджетной отчетности.

По итогам рассмотрения результатов внутреннего финансового контроля руководитель главного администратора средств федерального бюджета может принимать решение о необходимости устранения нарушений, применении к виновным должностным лицам материальной и дисциплинарной ответственности.

В органах, являющихся главными администраторами средств федерального бюджета, осуществляется внутренний финансовый аудит, целями которого являются:

♦ оценка надежности внутреннего финансового контроля и подготовка рекомендаций по повышению его эффективности;

♦ подтверждение достоверности бюджетной отчетности и соответствия порядка ведения бюджетного учета методологии и стандартам бюджетного учета, установленным Министерством финансов Российской Федерации;

♦ подготовка предложений по повышению экономности и результативности использования бюджетных средств.

Подразделение или должностное лицо, уполномоченные на осуществление внутреннего финансового аудита, подчиняется непосредственно руководителю главного администратора средств федерального бюджета.

3. ***Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительно-распорядительные органы муниципальных образований***, основываясь на требованиях законодательства, разрабатывают и утверждают правила проведения контрольных мероприятий в своих подразделениях и подведомственных организациях, а также административные регламенты исполнения государственных функций органами внутреннего финансового контроля. Так, в Свердловской области контрольные мероприятия проводятся в соответствии с Правилами осуществления Министерством финансов Свердловской области полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере, утвержденными постановлением Правительства Свердловской области № 1684-ПП от 27.12.2013 г. «Об утверждении Правил осуществления Министерством финансов Свердловской области полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере». Контрольные мероприятия проводятся Управлением финансового контроля Министерства финансов Свердловской области в соответствии с утвержденными процедурами[1].

Контрольные мероприятия могут быть плановые и внеплановые. Плановые контрольные мероприятия осуществляются в соответствии с планом, который утверждается министром финансов Свердловской области. Внеплановые контрольные мероприятия проводятся на основании решения министра финансов Свердловской области, принятого в связи с поручениями Губернатора или председателя Правительства Свердловской области, обращений Следственного комитета Российской Федерации, правоохранительных органов, депутатских запросов, обращений иных государственных органов, граждан и организаций.

Контрольные мероприятия осуществляются посредством проведения ревизий, проверок и обследований. Проверки могут быть выездные и камеральные, а также встречные, проводимые в рамках выездных и камеральных проверок.

---

[1] Изложены в Административном регламенте исполнения Министерством финансов Свердловской области государственной функции по осуществлению последующего финансового контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации и Свердловской области при исполнении областного бюджета, утвержденном Приказом Министерства финансов Свердловской области от 24.05.2012 г. № 159.

Контрольному мероприятию предшествуют составление его программы и назначение контрольного мероприятия.

Программа проверки готовится специалистом отдела, ответственного за проведение контрольного мероприятия, по поручению начальника этого отдела и утверждается министром финансов или его заместителем.

Назначение контрольного мероприятия производится приказом Министерства финансов Свердловской области на основании плана контрольных мероприятий.

Выездная проверка проводится по месту нахождения объекта контроля. Срок проведения проверки не может превышать 40 рабочих дней. Он может быть продлен министром финансов Свердловской области или его заместителем на срок не более 20 рабочих дней.

На основании обращения руководителя проверочной (ревизионной) группы министром финансов Свердловской области или его заместителем может быть принято решение о проведении обследования или встречной проверки. По результатам обследования составляется заключение, по результатам встречной проверки – акт встречной проверки. В ходе проверки могут быть составлены акты по фактам непредосталения или несвоевременного предоставления должностными лицами объектов контроля запрошенной информации, а также в случае изъятия документов при обнаружении подделок, подлогов, хищений, злоупотреблений, в случае опечатывания касс, служебных помещений, складов и архивов.

При проведении контрольного мероприятия проводятся контрольные действия по документальному и фактическому изучению финансовых и хозяйственных операций, совершенных объектом контрольного мероприятия в проверяемом периоде. В ходе проверки изучаются:

♦ учредительные, регистрационные, плановые, отчетные, бухгалтерские и другие документы в целях установления правомерности и правильности произведенных операций;

♦ полнота, своевременность и правильность отражения совершенных финансовых и хозяйственных операций в бухгалтерском (бюджетном) учете и бухгалтерской (бюджетной) отчетности;

♦ фактическое наличие, сохранность и правильность использования материальных ценностей, находящихся в собственности Свердловской области, денежных средств и ценных бумаг, достоверности расчетов, объемов поставленных товаров, выполненных

работ и оказанных услуг, операций по формированию затрат и финансовых результатов;

♦ постановка и состояние бухгалтерского (бюджетного) учета и бухгалтерской (бюджетной) отчетности у объекта контрольного мероприятия;

♦ состояние системы внутреннего финансового контроля у объекта контрольного мероприятия;

♦ принятые меры по устранению нарушений, возмещению материального ущерба, привлечению к ответственности виновных лиц по результатам предыдущей проверки;

♦ иные вопросы программы проверки.

Результаты контрольного мероприятия оформляются актом. К акту прикладываются документы (или их копии, заверенные руководителем объекта контрольного мероприятия и печатью), акты встречных проверок, заключения по результатам обследований, объяснительные записки должностных лиц и иные документы. В актах плановой и внеплановой проверок содержатся следующие сведения:

♦ основания для проведения контрольного мероприятия;

♦ тема контрольного мероприятия;

♦ проверяемый период деятельности объекта контрольного мероприятия;

♦ ФИО специалистов Министерства финансов, проводивших проверку;

♦ перечень вопросов, которые проверены на данном объекте в соответствии с программой проверки;

♦ срок проведения контрольного мероприятия на данном объекте;

♦ краткая характеристика объекта контрольного мероприятия;

♦ результаты контрольных действий;

♦ выводы специалистов Министерства финансов по результатам контрольного мероприятия.

В течение 15 рабочих дней после завершения проверки составляется в 2 экземплярах акт, который подписывается проверяющими и вручается должностному лицу объекта контрольного мероприятия для подписания и изложения возражений. На это ему отводится 5 рабочих дней. Министр финансов или его заместитель в срок до 30 календарных дней со дня подписания акта рассматривает материалы проверки и принимает решение:

♦ о направлении объектам контроля представления или предписания;

♦ о направлении уведомления о применении бюджетных мер принуждения органам и должностным лицам, уполномоченным эти меры применять;

♦ об отсутствии оснований для применения бюджетных мер принуждения;

♦ о выдаче предписания о нарушениях законодательства Российской Федерации о контрактной системе в сфере закупок;

♦ о назначении внеплановой выездной проверки (ревизии).

Камеральная проверка проводится по месту нахождения Министерства финансов Свердловской области в течение 30 рабочих дней. В ходе проверки исследуются бюджетная (бухгалтерская) отчетность и иные документы, представленные по запросам должностных лиц, организующих проверку. Оформление и рассмотрение результатов камеральной проверки аналогично тому, что применяется при выездной проверке.

Обследование представляет собой анализ и оценку состояния сферы деятельности объекта контроля. Заключение по результатам обследования подписывается должностным лицом, проводившим обследование, и в течение 3 дней вручается представителю объекта контроля. В течение 30 календарных дней заключение рассматривается министром финансов или его заместителем, по итогам его рассмотрения ими может быть назначено проведение выездной проверки (ревизии).

По итогам контрольных мероприятий могут направляться представления, предписания, уведомления о применении бюджетных мер принуждения, составляться протоколы об административных нарушениях, исковые заявления в суд о возмещении причиненного ущерба.

Схематично порядок проведения контрольного мероприятия изображен на рис. 18.

Данная схема проведения контрольного мероприятия характерна для всех органов внутреннего финансового контроля, являющихся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местных администраций.

Порядок осуществления внутреннего финансового контроля в органах и организациях, являющихся главными распорядителями бюджетных средств, главными администраторами доходов и главными администраторами источников финансирования де-

фицита бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, осуществляется в соответствии с приказами руководителей этих органов и организаций, составленных с учетом требований, установленных высшими исполнительными (исполнительно-распорядительными) органами.

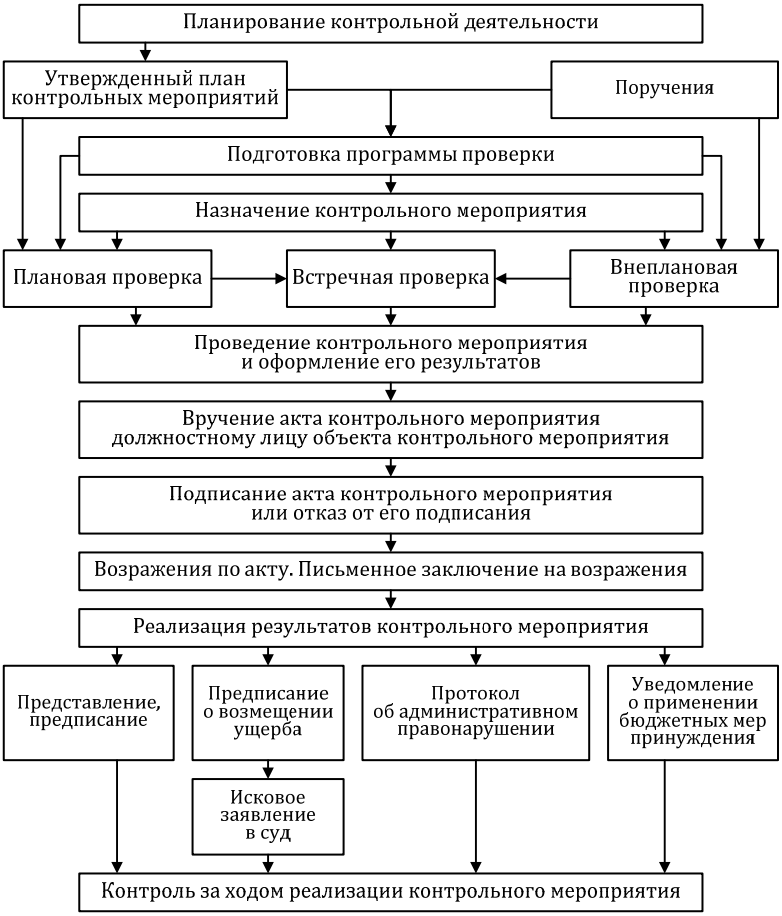

Рис. 18. Порядок проведения контрольного мероприятия Управлением финансового контроля Министерства финансов Свердловской области

Контрольные мероприятия, проводимые органами внешнего и внутреннего государственного финансового контроля, имеют большое значение. Они позволяют органам государственной власти и местного самоуправления получить информацию о недостатках и нарушениях, допущенных в процессе управления государственными (муниципальными) ресурсами, принять меры по обеспечению более эффективного и законного использования бюджетных средств, применить к нарушителям бюджетные меры принуждения, а также санкции, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Задания

1. Сформулируйте несколько тем контрольных мероприятий для контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, муниципальных образований. Обоснуйте правильность формулировок.

2. Составьте программу контрольного мероприятия «Проверка законности и эффективности использования средств местного бюджета на содержание органов местного самоуправления в 2013 году».

3. Составьте порядок проведения контрольного мероприятия «Проверка правильности исчисления, полноты и своевременности перечисления в областной бюджет части прибыли, остающейся после уплаты налогов и иных обязательных платежей государственного унитарного предприятия субъекта Российской Федерации „Облводоканал“ за 2013 год».

4. Проанализируйте состав документов, составляемых в ходе и по окончании контрольного мероприятия, проводимого органами внешнего и внутреннего финансового контроля; укажите сходства и различия.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое «контрольное мероприятие»? Каковы этапы его проведения?

2. Каковы обязательные элементы формулировки темы контрольного мероприятия?

3. Что такое «программа контрольного мероприятия»? Чем она отличается от календарного плана проведения контрольного мероприятия?

4. Каковы полномочия контрольно-счетных органов при осуществлении контроля за доходами бюджетов?

5. Что является предметом и объектом проверки порядка управления и распоряжения муниципальным имуществом?

6. Каковы полномочия контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации при осуществлении контроля за бюджетами муниципальных образований?

7. Каковы действия контрольно-счетного органа на этапе подготовки к проведению контрольного мероприятия?

8. Каковы права должностных лиц контрольно-счетных органов при проведении контрольного мероприятия?

9. Какие документы составляются в ходе и по окончании контрольного мероприятия, проводимого контрольно-счетным органом субъекта Российской Федерации?

10. Какие документы составляются в ходе и по окончании контрольного мероприятия, проводимого территориальным органом Федеральной службы финансово-бюджетного надзора?

11. Какие контрольные мероприятия проводят органы внутреннего государственного финансового контроля, являющиеся органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации?

12. Какие документы составляются по окончании контрольных мероприятий, проводимых органами внутреннего государственного финансового контроля, являющимися органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации?

Глава 6

Проведение органами внешнего финансового контроля экспертно-аналитических мероприятий

6.1. Понятие экспертно-аналитического мероприятия, планирование и проведение экспертно-аналитических мероприятий

Проведение экспертно-аналитических мероприятий органами внешнего финансового контроля обусловлено требованиями федерального законодательства. Такие положения есть и в Законе № 41-ФЗ для Счетной палаты Российской Федерации, и в Законе № 6-ФЗ, регулирующем деятельность контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Органы внутреннего финансового контроля полномочиями по проведению экспертно-аналитических мероприятий не обладают.

Сам термин «экспертно-аналитическое мероприятие» говорит о том, что в процессе его проведения используются такие методы контроля, как экспертиза и анализ. Мониторинг как метод, предполагающий постоянное наблюдение за каким-либо процессом, также может быть использован при проведении экспертно-аналитических мероприятий. Может проводиться и комплексное экспертно-аналитическое мероприятие с использованием всех подходящих для этого методов. В отличие от контрольного экспертно-аналитическое мероприятие может проводиться как после, так и до совершения финансовых операций.

Следует оговориться, что анализ с определенной условностью можно назвать методом *контроля*. Это, скорее, метод научно-

го и практического *познания*, применяемый при любом исследовании. Но в данном случае анализ выступает инструментом, используемым при реализации законодательно установленных полномочий органов внешнего государственного финансового контроля. При этом он является не только вспомогательным методом исследования при проведении экспертиз и мониторинга, но может выступать также как самостоятельный процесс, специальный вид деятельности контрольно-счетных органов. Это проявляется, например, при осуществлении таких законодательно установленных полномочий, как *анализ* бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации[1] или *анализ* деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований[2].

Итак, экспертно-аналитические мероприятия могут проводиться контрольно-счетными органами как:

♦ комплексное экспертно-аналитическое мероприятие с использованием многих методов, проводимое в целях всестороннего исследования определенной проблемы;

♦ экспертиза проекта нормативного правового акта Российской Федерации, ее субъекта или муниципального образования, осуществляемая в процессе предварительного контроля;

♦ мониторинг исполнения бюджета соответствующего уровня бюджетной системы Российской Федерации, а также любого другого процесса в пределах полномочий контрольно-счетного органа;

♦ анализ определенного события или процесса как в динамике, так и по его результатам.

Таким образом, *экспертно-аналитическое мероприятие* можно определить как форму осуществления внешнего государственного и муниципального финансового контроля с применением методов экспертизы, мониторинга и анализа (рис. 19).

Принципиальное отличие экспертно-аналитического мероприятия от контрольного заключается в том, что при его проведении не осуществляются контрольные действия, не составляются акты, по итогам не направляются представления и предписания. Цель экспертно-аналитического мероприятия – исследовать проблему, изложить предложения и рекомендации по ее оптимальному решению.

---

[1] *Об общих* принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований : федер. закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ. Ст. 9.

[2] *Там же.* Ст. 18.

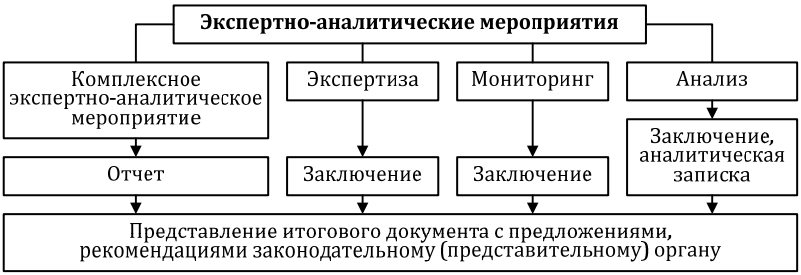

Рис. 19. Экспертно-аналитические мероприятия, проводимые органами внешнего финансового контроля

При проведении экспертно-аналитических мероприятий органы внешнего финансового контроля руководствуются положениями Бюджетного кодекса РФ, а также федеральных законов, устанавливающих соответствующие полномочия.

Счетная палата Российской Федерации осуществляет экспертно-аналитическую деятельность в соответствии с Законом РФ № 41-ФЗ посредством проведения экспертно-аналитических мероприятий по актуальным проблемам финансовой системы Российской Федерации, формирования и исполнения федерального бюджета, а также посредством исследования причин и последствий нарушений и недостатков, выявленных по результатам проведенных экспертно-аналитических мероприятий. Кроме того, к ее функциям, осуществляемым методами экспертизы и анализа, относятся:

♦ подготовка предложений по формированию системы ключевых национальных показателей (индикаторов), определяющих уровень и качество социально-экономического развития Российской Федерации, а также выбор критериев и методов их оценки;

♦ оценка влияния внутренних и внешних условий на фактический уровень достижения целей социально-экономического развития Российской Федерации;

♦ оценка эффективности формирования, управления и распоряжения федеральными ресурсами в целях обеспечения безопасности и социально-экономического развития Российской Федерации;

♦ экспертиза проектов федеральных законов о федеральном бюджете и бюджетах государственных внебюджетных фондов Российской Федерации на очередной финансовый год и плановый пе-

риод и о внесении в них изменений, проверка и анализ обоснованности их показателей;

♦ экспертиза проектов федеральных законов, иных нормативных правовых актов в части, касающейся расходных обязательств Российской Федерации, а также государственных программ Российской Федерации;

♦ экспертиза международных договоров Российской Федерации, документов стратегического планирования Российской Федерации, в том числе межгосударственных целевых программ, в которых участвует Российская Федерация, и иных документов, затрагивающих вопросы формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами, а также проблемы бюджетно-финансовой политики и совершенствования бюджетного процесса в Российской Федерации.

Контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в ходе экспертно-аналитических мероприятий реализуют следующие полномочия, установленные в Законе № 6-ФЗ:

♦ экспертиза проектов законов о бюджетах субъекта Российской Федерации (проектов местного бюджета) и проектов законов о бюджетах территориального государственного внебюджетного фонда;

♦ финансово-экономическая экспертиза проектов законов субъекта Российской Федерации и нормативных правовых актов органов государственной власти субъекта Российской Федерации (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации;

♦ экспертиза государственных программ субъекта Российской Федерации;

♦ финансово-экономическая экспертиза проектов муниципальных правовых актов (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств муниципального образования;

♦ экспертиза муниципальных программ;

♦ анализ бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации (муниципальном образовании) и подготовка предложений, направленных на его совершенствование;

♦ подготовка информации о ходе исполнения бюджета субъекта Российской Федерации, бюджета территориального государственного внебюджетного фонда, о результатах проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и представление такой информации в законодательный (представительный) орган государственной власти субъекта Российской Федерации и высшему должностному лицу субъекта Российской Федерации (руководителю высшего исполнительного органа государственной власти субъекта Российской Федерации).

♦ подготовка информации о ходе исполнения местного бюджета, о результатах проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и представление такой информации в представительный орган муниципального образования и главе муниципального образования.

Законами субъектов Российской Федерации (решениями представительных органов местного самоуправления) могут быть установлены и другие полномочия экспертно-аналитического характера.

Планирование экспертно-аналитических мероприятий происходит в период составления годового плана работы органа внешнего финансового контроля. Экспертно-аналитические мероприятия включаются в него по инициативе самого органа внешнего финансового контроля, на основании *поручений* законодательного (представительного) органа, по *предложению или запросу* высшего должностного лица субъекта Российской Федерации, главы муниципального образования.

Комплексные экспертно-аналитические мероприятия планируются исходя из необходимости глубокого анализа той или иной проблемы. Они требуют значительных временных и трудовых затрат, привлечения квалифицированных кадров. Обычно такие мероприятия возглавляются аудиторами органов внешнего финансового контроля.

Некоторые экспертизы, требующие обязательного проведения, также могут быть запланированы заранее. Это, например, экспертизы проектов законов (решений) о бюджете, его исполнении. Однако значительная часть экспертных работ не поддается перспективному планированию. Так, заранее невозможно предусмотреть, когда будут вноситься проекты законов (решений) о внесении изменений в бюджет, об установлении налогов, проекты нормативных правовых актов, касающиеся расходных обязательств,

в том числе долгосрочных целевых программ, и многие другие. В таких случаях данные работы включаются в план без обозначения конкретных сроков. Обычно указываются исполнители экспертиз. В основном, они проводятся силами сотрудников экспертно-аналитических подразделений контрольно-счетных органов.

Мониторинг исполнения бюджетов в ходе бюджетного процесса обычно проводится этими же подразделениями. Это стандартное мероприятие, оно вносится в годовой план работы органа внешнего финансового контроля. В план можно внести и осуществление мониторинга других процессов, подготовку информаций и аналитических записок по разным аспектам проблем, анализ которых входит в компетенцию органов внешнего финансового контроля.

Тема экспертно-аналитического мероприятия определяется поставленными задачами и методами, применяемыми при его проведении. Четко формулируется предмет экспертно-аналитического мероприятия. В то же время определение его объекта (объектов) зачастую вызывает затруднение. В отличие от контрольного мероприятия он может и отсутствовать. Например, при проведении экспертизы законопроекта предметом экспертизы является сам документ, его текст. Конечно, у любого документа есть автор, но объектом экспертизы он не является.

Точность формулировки наименования экспертно-аналитического мероприятия имеет большое значение. Его следует начинать со слов, раскрывающих суть исследования: «мониторинг», «экспертиза», «анализ», «оценка». Вряд ли можно назвать удачными наименования, начинающиеся словами «подготовка заключения» или «подготовка аналитической записки», ведь заключение или аналитическая записка – это наименование документов, составляемых по результатам мероприятия (экспертизы или анализа). Их подготовка – только один из этапов экспертно-аналитического мероприятия.

Обычно при планировании работы контрольно-счетных органов экспертно-аналитическим мероприятиям уделяется меньше внимания, чем контрольным. Зато в отчетах их количество зачастую значительно больше. Так получается потому, что в число проведенных экспертно-аналитических мероприятий включают все экспертизы, даже если их результаты уместились на одной странице и сводятся к тому, что замечаний по проекту нет.

Проведение экспертно-аналитических мероприятий обычно включает три этапа:

1. Подготовка экспертно-аналитического мероприятия.
2. Проведение экспертно-аналитического мероприятия.
3. Оформление результатов экспертно-аналитического мероприятия.

1. *Подготовка экспертно-аналитического мероприятия* зависит от его темы и методов проведения. Комплексное экспертно-аналитическое мероприятие начинается после издания приказа (распоряжения) председателя органа внешнего финансового контроля. Этим документом определяются сроки проведения экспертно-аналитического мероприятия, состав рабочей группы, назначается его руководитель. При подготовке к проведению мероприятия уясняются его цель, задачи, предмет, объекты, запрашивается необходимая информация, изучаются нормативные правовые акты, регулирующие правоотношения, касающиеся темы данного мероприятия. Итогом подготовительного периода является составление программы экспертно-аналитического мероприятия.

В программе отражаются основания его проведения, цель, предмет и объекты мероприятия, сроки его проведения, охватываемый период, состав рабочей группы, а также перечень вопросов, на которые предстоит ответить в ходе экспертно-аналитического мероприятия. Такой подход приемлем для экспертно-аналитических мероприятий, внесенных в годовой план работы.

Сроки проведения внеплановых мероприятий зачастую не позволяют в полном объеме осуществить необходимые подготовительные процедуры.

В таких случаях во внутренних документах органов внешнего финансового контроля (регламентах, стандартах, инструкциях, методиках) для проведения экспертиз, мониторинга и анализа может быть предусмотрен упрощенный режим их подготовки. Например, подготовка и проведение данных экспертно-аналитических мероприятий могут быть возложены на начальника экспертно-аналитического отдела. Поскольку он обладает необходимой информацией о ходе бюджетного процесса, историей вносимых изменений в нормативные правовые акты, то может предвидеть развитие некоторых событий и подготовиться к ним. Даже если проект вносится неожиданно, накопленная информация должна позволить подготовиться к проведению его экспертизы в кратчайшие сроки с минимальным количеством оформляемых документов.

2. *Проведение экспертно-аналитического мероприятия* осуществляется в соответствии с его программой (в случаях, предусмотренных внутренними документами органа внешнего финансового контроля, без таковой). Особенности проведения каждого экспертно-аналитического мероприятия обусловлены его темой, возможностями органа внешнего финансового контроля и многими другими факторами. Они определяются методиками и стандартами, разработанными в каждом конкретном контрольно-счетном органе. В следующем параграфе приводится процедура проведения *экспертно-аналитического мероприятия* Счетной палатой Российской Федерации. Общие подходы к осуществлению *мониторинга* в ходе бюджетного процесса рассмотрены в главе 4. В параграфе 6.4 данной главы изложены основы проведения *экспертизы* нормативных правовых актов.

3. По *результатам экспертно-аналитического мероприятия* в соответствии с федеральным законодательством оформляются *отчеты* или *заключения*. Органы внешнего финансового контроля своими внутренними документами могут уточнять, какой именно итоговый документ составляется по итогам того или иного экспертно-аналитического мероприятия. Например, по итогам экспертно-аналитических мероприятий, проводимых Счетной палатой Российской Федерации в соответствии со Стандартом СФК 102, составляется *отчет*. Итогами экспертизы проектов нормативных правовых актов обычно являются *заключения*. Заключения также оформляет Контрольно-счетная палата Москвы по результатам мониторинга исполнения бюджета. По всей видимости, результатом анализа бюджетного процесса, проведение которого предусмотрено Законом № 6-ФЗ, также должно являться заключение контрольно-счетного органа.

6.2. Проведение экспертно-аналитических мероприятий Счетной палатой Российской Федерации

Счетная палата Российской Федерации проводит экспертно-аналитические мероприятия в соответствии со *Стандартом СФК 102* «Проведение экспертно-аналитического мероприятия», утвержденным решением Коллегии Счетной палаты Российской Федерации от 16.07.2010 г. (с изменениями). Следует отметить, что

положения Стандарта не распространяются на подготовку заключений Счетной палаты в рамках предварительного, оперативного и последующего контроля, осуществление которого регулируется соответствующими стандартами и иными нормативными документами Счетной палаты Российской Федерации.

В Стандарте определено, что экспертно-аналитическое мероприятие представляет собой организационную форму осуществления экспертно-аналитической деятельности Счетной палаты, посредством которой обеспечивается реализация задач, функций и полномочий Счетной палаты в сфере государственного финансового контроля.

Предметом экспертно-аналитического мероприятия являются организация и функционирование бюджетной системы Российской Федерации, организация бюджетного процесса, формирование и использование государственных средств, а также законодательное регулирование и деятельность в сфере экономики и финансов в рамках реализации задач Счетной палаты.

Объектами экспертно-аналитического мероприятия являются органы государственной власти (государственные органы), органы местного самоуправления, организации, учреждения и иные юридические лица, на которые в рамках предмета экспертно-аналитического мероприятия распространяются контрольные полномочия Счетной палаты, установленные Законом № 41-ФЗ, Бюджетным кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Общую организацию экспертно-аналитического мероприятия осуществляет член Коллегии Счетной палаты, ответственный за его проведение в соответствии с планом работы Счетной палаты.

Организация экспертно-аналитического мероприятия включает в себя три этапа, каждый из которых характеризуется выполнением определенных задач:

♦ подготовка к проведению экспертно-аналитического мероприятия;

♦ проведение экспертно-аналитического мероприятия;

♦ оформление результатов экспертно-аналитического мероприятия.

Продолжительность проведения каждого из указанных этапов зависит от особенностей предмета экспертно-аналитического мероприятия.

Подготовка к проведению экспертно-аналитического мероприятия осуществляется в соответствии с распоряжением аудитора Счетной палаты, ответственного за его проведение.

На данном этапе производятся следующие действия:

♦ издание распоряжения аудитора Счетной палаты о подготовке к проведению экспертно-аналитического мероприятия;

♦ предварительное изучение предмета и объектов мероприятия;

♦ определение цели (целей), вопросов и методов проведения мероприятия;

♦ разработка и утверждение программы проведения экспертно-аналитического мероприятия;

♦ разработка рабочего плана проведения экспертно-аналитического мероприятия;

♦ оформление распоряжения председателя Счетной палаты на проведение экспертно-аналитического мероприятия.

По результатам предварительного изучения предмета и объектов экспертно-аналитического мероприятия определяются цели и вопросы мероприятия, методы его проведения, а также объем необходимых аналитических процедур.

Формулировки целей указывают, решению каких исследуемых проблем будет способствовать проведение данного экспертно-аналитического мероприятия. По каждой цели определяется перечень вопросов, которые необходимо изучить и проанализировать в ходе проведения мероприятия.

Программа проведения экспертно-аналитического мероприятия содержит следующие данные:

♦ основание для проведения мероприятия (пункт плана работы Счетной палаты);

♦ предмет экспертно-аналитического мероприятия;

♦ объект (объекты)экспертно-аналитического мероприятия;

♦ цель (цели) и вопросы экспертно-аналитического мероприятия;

♦ исследуемый период;

♦ сроки проведения экспертно-аналитического мероприятия;

♦ состав ответственных исполнителей мероприятия;

♦ срок представления отчета о результатах экспертно-аналитического мероприятия на рассмотрение Коллегии Счетной палаты.

Программа проведения экспертно-аналитического мероприятия утверждается членом Коллегии Счетной палаты, ответственным за его проведение, или, если это предусмотрено планом работы Счетной палаты, подписывается им и вносится на утверждение Коллегии Счетной палаты.

Рабочий план проведения экспертно-аналитического мероприятия содержит распределение конкретных заданий между исполнителями мероприятия с указанием содержания работ (процедур) и сроков их исполнения.

На этапе ***проведения экспертно-аналитического мероприятия*** осуществляются сбор и исследование фактических данных и информации по предмету мероприятия в соответствии с его программой и рабочим планом. Результаты данного этапа фиксируются в рабочей документации экспертно-аналитического мероприятия.

По результатам сбора и анализа информации, материалов по месту расположения объекта экспертно-аналитического мероприятия подготавливается соответствующая *аналитическая справка*, которая подписывается сотрудниками Счетной палаты, участвующими в данном мероприятии, и включается в состав рабочей документации мероприятия.

По *результатам экспертно-аналитического мероприятия* в целом оформляется отчет, который содержит:

♦ исходные данные о мероприятии (основание для проведения мероприятия, предмет, цель (цели), объекты мероприятия, исследуемый период, сроки проведения мероприятия);

♦ информацию о результатах мероприятия, в которой отражаются содержание проведенного исследования в соответствии с предметом мероприятия, даются конкретные ответы по каждой цели, указываются выявленные проблемы, причины их существования и последствия;

♦ информацию в части, касающейся предупреждения коррупции и борьбы с ней;

♦ выводы, в которых в обобщенной форме отражаются итоговые оценки проблем и вопросов, рассмотренных в соответствии с программой проведения мероприятия;

♦ предложения и рекомендации, основанные на выводах и направленные на решение исследованных проблем и вопросов.

Подготовку отчета о результатах экспертно-аналитического мероприятия организует член Коллегии Счетной палаты, ответственный за его проведение. Непосредственную подготовку отчета осуществляет руководитель мероприятия совместно с исполнителями.

Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия подписывается членом Коллегии Счетной палаты и в установленном порядке вносится на рассмотрение Коллегии.

При необходимости информирования Президента Российской Федерации, комитетов и комиссий Совета Федерации или Государственной Думы Федерального Собрания Российской Федерации, Правительства Российской Федерации, руководителей заинтересованных органов государственной исполнительной власти, государственных органов и организаций о результатах экспертно-аналитического мероприятия по решению Коллегии Счетной палаты в их адрес могут направляться информационные письма.

Экспертно-аналитические мероприятия Счетной палаты Российской Федерации носят комплексный характер с использованием различных методов государственного финансового контроля. В качестве примеров ниже приведены наименования некоторых экспертно-аналитических мероприятий Счетной палаты Российской Федерации, проведенных в 2013 г.[1]:

1. Анализ выполнения программ, мер и мероприятий, принимаемых федеральными органами исполнительной власти в целях реализации Национальной стратегии противодействия коррупции.

2. Мониторинг реализации Концепции создания единой федеральной системы государственной регистрации прав на недвижимость и государственного кадастрового учета недвижимости.

3. Анализ возможности использования средств Резервного фонда и Фонда национального благосостояния в качестве источника финансирования дефицита федерального бюджета как альтернативного механизма замещения долговых обязательств.

4. Анализ эффективности использования бюджетных средств, направленных на развитие региональной системы общего образования в г. Москве в 2011–2012 годах.

---

[1] В качестве источника данных использованы бюллетени Счетной палаты Российской Федерации за 2012 г. и I квартал 2014 г.

5. Анализ эффективности системы управления социально-экономическим развитием Республики Башкортостан в условиях совершенствования стратегического планирования и механизмов государственных закупок.

6.3. Проведение экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований

Контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований не наделены полномочиями по проведению экспертно-аналитических мероприятий, аналогичных тем, что проводит Счетная палата Российской Федерации. Большинство из них не обладают для проведения комплексных экспертно-аналитических мероприятий соответствующим кадровым потенциалом. Поэтому, в основном, их экспертно-аналитическая деятельность заключается в проведении экспертиз проектов нормативных правовых актов. В этом можно убедиться, ознакомившись с положениями регламентов контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, касающимися проведения ими экспертно-аналитических мероприятий.

В Регламенте ***Контрольно-счетной палаты Москвы*** экспертно-аналитическое мероприятие определено как *экспертиза, мониторинг*, проводимые в соответствии с утвержденным планом работы Палаты. Кроме того, предусмотрено проведение комплексных экспертно-аналитических мероприятий, под которыми понимаются мероприятия, проводимые по предметам ведения, закрепленным за двумя или более членами Коллегии, участие в которых принимают сотрудники всех или нескольких инспекций Контрольно-счетной палаты.

Экспертиза определена как оценка (анализ) проекта правового акта по вопросам, связанным с формированием и исполнением бюджета города Москвы, бюджета территориального государственного внебюджетного фонда города Москвы, установлением расходных обязательств, использованием объектов собственности города Москвы.

Мониторинг понимается как регулярное наблюдение за показателями исполнения бюджета и социально-экономической ситуации в городе Москве, включающее сбор и анализ управленческой информации на протяжении определенного времени.

Документами, дающими должностным лицам Контрольно-счетной палаты право на осуществление экспертно-аналитических мероприятий, являются распоряжение (поручение) ее председателя, поручение заместителя председателя о проведении экспертно-аналитических работ.

Руководит экспертно-аналитическим мероприятием член Коллегии, являющийся ответственным исполнителем в соответствии с утвержденными предметами ведения по соответствующему пункту плана работы Контрольно-счетной палаты.

В ходе экспертно-аналитического мероприятия ответственными исполнителями в соответствии с распорядительным документом в зависимости от вида проводимого мероприятия могут представляться предложения (аналитические записки), на основе которых формируется проект заключения.

Председатель Контрольно-счетной палаты по итогам изучения материалов экспертно-аналитического мероприятия принимает решение о их направлении в уполномоченные органы или рассмотрении их на заседании Коллегии.

Утверждением результатов экспертно-аналитического мероприятия является подписание председателем информационных и/или сопроводительных писем. Дата направления в Московскую городскую Думу итоговых документов является датой окончания экспертно-аналитического мероприятия.

В Регламенте ***Счетной палаты Тюменской области*** установлено, что экспертно-аналитические мероприятия по проведению экспертизы проектов законов об областном бюджете, о бюджете территориального фонда обязательного медицинского страхования, по подготовке заключения на отчеты об исполнении областного бюджета за первый квартал, первое полугодие и девять месяцев текущего года оформляются соответствующими распоряжениями председателя Счетной палаты. Проведение каких-либо других экспертно-аналитических мероприятий не предусмотрено.

Регламент ***Контрольно-счетной палаты Челябинской области*** определяет экспертно-аналитическую деятельность как комплексное исследование материалов по направлениям деятель-

ности Контрольно-счетной палаты, осуществляемое путем проведения экспертно-аналитических мероприятий в форме *финансовой экспертизы*.

При проведении финансовой экспертизы Контрольно-счетная палата осуществляет проверку, исследование, анализ, оценку документов, предусматривающих расходы, покрываемые за счет областного бюджета, бюджета Челябинского областного фонда обязательного медицинского страхования, бюджетов муниципальных образований, или влияющие на формирование и исполнение областного бюджета, бюджета Челябинского областного фонда обязательного медицинского страхования, бюджетов муниципальных образований.

Проведение экспертно-аналитического мероприятия осуществляется в соответствии с его программой, которая утверждается председателем Контрольно-счетной палаты. По результатам проведения экспертно-аналитического мероприятия составляется отчет аудитора или заключение, которые представляются на утверждение Коллегии Контрольно-счетной палаты или председателю Контрольно-счетной палаты.

Экспертно-аналитические мероприятия в форме проведения финансовой экспертизы проводятся Контрольно-счетной палатой:

♦ по проекту закона Челябинской области об областном бюджете, проекту закона Челябинской области о бюджете Челябинского областного фонда обязательного медицинского страхования и другим проектам нормативных правовых актов Челябинской области по бюджетно-финансовым вопросам;

♦ по другим вопросам, входящим в полномочия Контрольно-счетной палаты, работа по которым инициирована на основании поручений Законодательного Собрания Челябинской области, запросов органов государственной власти Челябинской области и органов местного самоуправления в соответствии с Законом Челябинской области «О Контрольно-счетной палате Челябинской области».

В Регламенте ***Счетной палаты Свердловской области*** присутствует лишь краткая запись о том, что экспертно-аналитические мероприятия включают в себя:

♦ проведение экспертиз проектов законов об областном бюджете и проектов законов о бюджете территориального фонда обязательного медицинского страхования;

♦ проведение иных мероприятий, входящих в полномочия Счетной палаты.

В Регламенте ***Контрольно-счетной палаты Курганской области*** в качестве экспертно-аналитических мероприятий фигурируют:

♦ финансово-экономическая экспертиза проектов законов Курганской области и нормативных правовых актов органов государственной власти Курганской области (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств Курганской области и государственных программ Курганской области;

♦ внешняя проверка годового отчета об исполнении областного бюджета по результатам внешней проверки годовой бюджетной отчетности главных администраторов бюджетных средств;

♦ другие (тематические) экспертно-аналитические мероприятия, в том числе параллельные (совместные) со Счетной палатой Российской Федерации и контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

Ознакомившись с планами работы и отчетами контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, нетрудно убедиться, что в их деятельности экспертно-аналитические мероприятия играют значительно меньшую роль, чем контрольные. При этом они чаще всего сводятся к проведению экспертиз проектов нормативных правовых актов. Изредка планируются мероприятия, включающие анализ конкретной проблемы. Так, в план работы Счетной палаты Свердловской области на 2014 г. включены 39 контрольных мероприятий и одно экспертно-аналитическое: «Анализ использования в 2012 и 2013 годах инвестиционной составляющей тарифов, утверждаемых Региональной энергетической комиссией Свердловской области». Проведение экспертиз в плане отнесено к разделу «Другие мероприятия».

В плане работы контрольно-счетной палаты Челябинской области 63 контрольных и 9 экспертно-аналитических мероприятий, которые включают проведение внешней проверки отчета об исполнении бюджета, экспертиз и анализа.

6.4. Экспертиза проектов нормативных правовых актов

Обычно ***экспертизу*** определяют как исследование какого-либо объекта, ситуации, вопроса, требующего специальных знаний, с представлением мотивированного заключения. Экспертиза широко используется во многих областях деятельности человека для оценки состояния объектов, оценки рисков, обоснования принятия решений.

В практике внешнего государственного финансового контроля экспертиза традиционно рассматривается как метод *предварительного* контроля, т. е. предметом экспертизы является не принятый документ, не уже свершившееся действие или его результат, а проект нормативного правового акта, который требует исследования на предмет возможности его принятия органом государственной власти или органом местного самоуправления.

Органы внешнего финансового контроля осуществляют ***финансовую экспертизу***, особенностью которой является то, что положения представленного на экспертизу документа исследуются с *финансовой* точки зрения: достаточности финансовых ресурсов, правильности применения финансового законодательства, законности применения механизмов финансового регулирования и т. д.

В соответствии с законодательством предметом экспертизы, проводимой органами внешнего финансового контроля, могут быть проекты:

♦ законов (решений) о бюджетах (федеральном, субъекта Российской Федерации, местном) и внесении в них изменений;

♦ законов (решений) об исполнении бюджетов;

♦ законов о бюджетах государственных внебюджетных фондов и внесении в них изменений;

♦ законов об исполнении бюджетов государственных внебюджетных фондов;

♦ законов о бюджетах территориальных фондов обязательного медицинского страхования и внесении в них изменений;

♦ законов об исполнении бюджетов территориальных фондов обязательного медицинского страхования;

♦ законов (решений) об установлении налогов и сборов;

♦ иных нормативных правовых актов, экспертизу которых поручат провести органам внешнего финансового контроля законодательные (представительные) органы в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Такая экспертиза носит финансовый характер. Ее проведение предполагает исследование проекта закона (решения) на предмет:

♦ соответствия предмета регулирования полномочиям публично-правового образования;

♦ полноты документов, которые должны быть представлены вместе с проектом;

♦ правильности применения бюджетного, налогового и иного законодательства Российской Федерации;

♦ законности и правильности применения механизмов финансового регулирования;

♦ правильности применения бюджетной классификации Российской Федерации;

♦ обоснованности выделения финансовых ресурсов;

♦ соответствия планируемых бюджетных обязательств принятым расходным обязательствам публично-правового образования;

♦ достаточности финансовых ресурсов для достижения поставленной цели;

♦ правильности выбора предложенных видов бюджетных ассигнований на исполнение расходных обязательств;

♦ соответствия затрат планируемым финансовым результатам;

♦ финансовых последствий принятия проекта закона (решения).

Объемы и предмет исследования при проведении финансовой экспертизы устанавливаются контрольно-счетными органами в своих внутренних документах.

В Законе № 6-ФЗ впервые появилось понятие ***финансово-экономической экспертизы***. Предметом такой экспертизы закон определил:

♦ проекты законов субъекта Российской Федерации и нормативных правовых актов органов государственной власти субъекта Российской Федерации (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации;

♦ проекты муниципальных правовых актов (включая обоснованность финансово-экономических обоснований) в части, касающейся расходных обязательств муниципального образования.

По всей видимости, законодатель посчитал, что в данном случае проведения финансовой экспертизы недостаточно. При этом он определил предметом экспертизы не только сам проект, но и его финансово-экономическое обоснование.

Таким образом, можно сделать вывод: финансово-экономическую экспертизу проекта нормативного правового акта можно провести только в том случае, если к нему приложено финансово-экономическое обоснование.

Предметом финансово-экономической экспертизы являются:

1. Проекты *законов* субъектов Российской Федерации (решений представительных органов местного самоуправления) в части, касающейся расходных обязательств субъектов Российской Федерации (муниципальных образований). Под это понятие подпадают проекты законов (решений), в которых устанавливаются, изменяются или отменяются расходные обязательства, а также законы (решения) о внесении в них изменений.

2. Проекты *нормативных правовых актов* органов государственной власти субъектов Российской Федерации (муниципальных образований) в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации (муниципального образования). Это означает, что экспертизе подлежат проекты не только законов (решений), которые принимают законодательные (представительные) органы, но и нормативные правовые акты *исполнительных* (исполнительно-распорядительных) органов. В эти органы направляются и заключения по результатам экспертиз. Таким образом, количество экспертиз, проводимых контрольно-счетными органами, увеличивается в несколько раз, расширяется состав потребителей их результатов.

3. *Финансово-экономические обоснования*, которые должны обосновывать необходимость принятия (изменения) упомянутых нормативных правовых актов и их финансово-экономическую эффективность. При этом финансово-экономическое обоснование может стать предметом экспертизы только в том случае, если:

♦ оно составлено и вместе с проектом нормативного правового акта направлено в контрольно-счетный орган;

♦ существуют нормативные правила, регламентирующие содержание финансово-экономического обоснования.

Следует признать, что в настоящее время финансово-экономические обоснования прилагаются далеко не ко всем проектам нормативных правовых актов. В большинстве субъектов Российской Федерации и муниципальных образований не приняты нор-

мативные правовые акты, устанавливающие требования к структуре и содержанию финансово-экономических обоснований.

Поскольку проекты нормативных правовых актов должны поступать на экспертизу вместе с финансово-экономическими обоснованиями, то технологически финансово-экономическая экспертиза состоит из двух частей:

1) экспертизы самого проекта нормативного правового акта, в ходе которой оцениваются с *финансово-экономической* точки зрения цели, задачи, способы регулирования, исполнимость обязательств и возможных последствий;

2) экспертизы финансово-экономического обоснования проекта, целью которой будет *оценка его обоснованности*.

В ходе *финансово-экономической экспертизы проекта* нормативного правового акта целесообразно провести его анализ и оценку по следующим параметрам:

♦ цели принятия правового акта, их соответствие как основополагающим программным документам Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования, так и состоянию (тенденциям развития) публично-правового образования;

♦ социально-экономическая проблема, решение которой обеспечивается в связи с принятием и реализацией нормативного правового акта, актуальность и общественная значимость этой проблемы;

♦ способ решения проблемы, возможность ее решения предлагаемым способом; наличие альтернативных, менее затратных для бюджета или более результативных способов решения;

♦ основные группы участников общественных отношений, интересы которых будут затронуты (учтены, реализованы, ущемлены) в связи с принятием нормативного правового акта;

♦ возможные расходы соответствующего бюджета и правильность определения объема расходов либо совокупные расходы общественных ресурсов в целом в рамках публично-правового образования;

♦ исполнимость нормативного правового акта в предлагаемой редакции;

♦ соотношение общественных выгод от принятия акта и издержек на его реализацию;

♦ ожидаемый финансовый, экономический, социальный или иной эффект от реализации нормативного правового акта;

♦ риски недостижения запланированного результата, возможные негативные последствия принятия нормативного правового акта.

В ходе экспертизы *финансово-экономического обоснования* производится оценка соответствия его содержания установленным требованиям, а также *обоснованности*:

♦ необходимости принятия нормативного правового акта;

♦ определения проблемы, подлежащей урегулированию в проекте нормативного правового акта;

♦ целей принятия нормативного правового акта;

♦ выбранных способов реализации намеченной цели;

♦ определения круга участников регулируемых отношений;

♦ выбранной модели регулирования социально-экономических отношений;

♦ расчета стоимости расходных обязательств;

♦ финансовых последствий для соответствующего бюджета;

♦ предложенных видов бюджетных ассигнований на исполнение расходных обязательств;

♦ ожидаемого финансового, экономического, социального или иного эффекта от реализации нормативного правового акта;

♦ применения критериев оценки и методик определения эффективности бюджетных расходов;

♦ рисков недостижения запланированного результата.

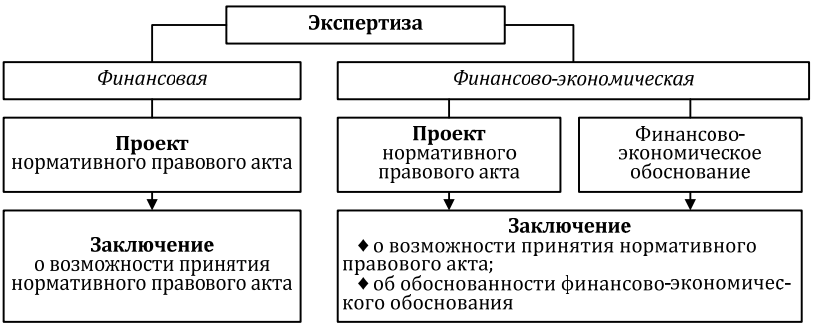

Рис. 20. Схема проведения финансовой и финансово-экономической экспертизы

Результатом финансово-экономической экспертизы является оценка как проекта нормативного правового акта, так и обоснованности финансово-экономического обоснования принятия этого акта, выраженная в *заключении* контрольно-счетного органа. Наряду с такой оценкой заключение должно содержать вывод о возможности рассмотрения и принятия проекта нормативного правового акта, а также предложения по устранению отмеченных недостатков.

На рис. 20 приведена схема, поясняющая различия финансовой и финансово-экономической экспертизы.

6.5. Аналитическая деятельность органов внешнего финансового контроля

Осуществление органами внешнего финансового контроля аналитической деятельности прямо предусмотрено федеральным законодательством. Так, в Законе № 41-ФЗ определено, что Счетная палата Российской Федерации проводит анализ:

♦ выявленных недостатков и нарушений в процессе формирования, управления и распоряжения федеральными и иными ресурсами;

♦ исполнения и контроля за организацией исполнения федерального бюджета в текущем финансовом году;

♦ эффективности внутреннего аудита, осуществляемого в объектах внешнего государственного аудита (контроля);

♦ итогов проводимых контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Аналогичные полномочия установлены для контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований Законом № 6-ФЗ. Кроме этого, в данном Законе предусматривается возможность осуществления:

♦ анализа деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации Счетной палатой Российской Федерации по обращению самих этих органов или законодательных органов государственной власти субъектов Российской Федерации;

♦ анализа деятельности контрольно-счетных органов муниципальных образований контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации по обращению самих этих органов или представительных органов муниципальных образований.

При осуществлении других полномочий, в том числе при проведении экспертно-аналитических мероприятий, также невозможно обойтись без применения методов анализа. Качественная организация сбора, систематизации и анализа информации является одним из решающих факторов эффективности деятельности органов внешнего финансового контроля. Таким образом, *предметом аналитической деятельности* органов внешнего финансового контроля могут являться:

♦ социально-экономическая ситуация в публично-правовом образовании;

♦ состояние нормативно-правового регулирования в какой-либо исследуемой области;

♦ бюджетный процесс в публично-правовом образовании;

♦ процедура и итоги исполнения бюджетов как в целом, так и применительно к любой части (доходы, расходы, источники финансирования дефицита, бюджетные кредиты, государственные (муниципальные) гарантии т. д.);

♦ межбюджетные отношения в публично-правовом образовании;

♦ документы, представленные контрольно-счетному органу в ходе контрольного или экспертно-аналитического мероприятия;

♦ эффективность предоставления налоговых и иных льгот и преимуществ;

♦ процессы и результаты управления и распоряжения государственным (муниципальным) имуществом;

♦ итоги собственной деятельности контрольно-счетных органов, результаты исполнения представлений и предписаний;

♦ деятельность контрольно-счетных органов муниципальных образований для региональных контрольно-счетных органов и деятельность их самих для Счетной палаты Российской Федерации;

♦ любые другие вопросы, входящие в круг интересов контрольно-счетных органов, для решения которых требуется их всестороннее исследование.

Аналитическая деятельность (аналитика) – это обусловленная поставленными целями и задачами деятельность с применением специальных методов (способов) обработки информации, установления ее полноты, достоверности и иных свойств, выявления проблем и тенденций развития процессов, составления про-

гнозов в целях выработки предложений по оптимальному решению поставленных задач.

Аналитика в органах внешнего финансового контроля неразрывно связана с последующим принятием управленческого решения. Поэтому важны выводы и предложения, сделанные по результатам проведения анализа, которые должны использоваться при подготовке решений.

Сотрудники органов внешнего финансового контроля при осуществлении аналитической деятельности используют следующие аналитические методы:

1. *Метод системного анализа*. Предполагает рассмотрение любого объекта исследования (явления, процесса) как системы, совокупности взаимосвязанных элементов, образующих целое. Это позволяет установить роль и место элементов системы, учесть все противоречия и отклонения, взаимосвязи и взаимодействия внутри системы и другие отношения.

2. *Метод анализа и синтеза*. Отражает процесс разделения объекта на составные части, их исследование с последующим объединением в целое.

Анализ (разложение целого на элементы) и синтез (сведение элементов в целое) предполагает разделение анализируемых систем (явлений, проблем) на составные части (элементы) в целях установления сущности элементов, их взаимосвязей и взаимозависимостей с последующим объединением в целое, что дает новое знание обо всей системе.

3. *Сравнение и аналогия*. Метод сравнения предполагает сопоставление однородных данных. Выявленные схожесть или различия дают возможность оценить явление, сравнивая его с однородным явлением (метод аналогии), с его состоянием в прошлом либо распространить установленные в прошлом (настоящем) тенденции на будущий период (метод экстраполяции).

Метод сравнения позволяет выявить отклонения от норм, стандартов, плановых показателей, показателей предшествующих периодов. Корректное сравнение требует обеспечения сопоставимости показателей.

4. *Метод структурирования*. Предполагает определение структуры системы (проблемы), выявление ее элементов (компонентов), характера и форм их взаимодействия.

Под структурированием понимается формирование внутреннего строения (скелета) системы, разделение ее на части (элементы), каждая из которых имеет собственную функцию и реали-

зует устойчивые связи и отношения с другими элементами структуры.

Структурирование предполагает упорядочение полученных данных в соответствии с задачами аналитического исследования, их группировку по основаниям (признакам): видам, формам, времени и др.

5. *Метод ранжирования*. Реализуется посредством иерархического упорядочения элементов системы по уровню их важности. Ранжирование необходимо при исследовании структуры системы, поэтому данный метод часто применяется совместно с методом структурирования.

Метод ранжирования также используется в целях понижения размерности задач, проблем, исследовательских объектов и т. п. Иерархическое упорядочение элементов системы, расчленение на компоненты более низкого уровня способствуют оптимизации процесса их исследования.

6. *Классификация*. Проводится по принципу сходства (различия) одного определенного признака, отражающего свойства объекта. Процедура классификации не имеет собственной ценности и приобретает ее, когда способствует достижению поставленных целей.

7. *Факторный анализ* – метод исследования систем, в основе которого лежит процедура выделения основного фактора (как главного либо слабого звена), установления его роли, влияния на функции и результативность системы. Затем выявляются все второстепенные факторы, обусловившие возникновение и воспроизводство проблемы, определяются их значение, характер и взаимосвязи.

8. *Графический метод* является средством иллюстрации процессов, исчисления ряда показателей и оформления результатов исследования. Графические изображения финансово-экономических показателей различают по назначению и способу построения. В основе графического метода часто находится группировка данных по характерным признакам с оформлением их в виде таблиц.

9. Метод установления причинно-следственных связей. Предполагает выявление причин, которые определяют поведение системы, являются основанием вызываемых ими изменений – следствия. Важно корректно определять содержательную сторону причины и следствия, не путая их роли.

Любое явление может одновременно быть причиной и следствием для разных связок отношений «причина – следствие». Следствие, определяясь причиной, оказывает обратное воздействие на нее. Установив причины явления (проблемы) становится возможным оптимизировать их состояние, воздействуя на причины непосредственно.

10. Метод выявления внутренних и внешних противоречий и иные методы.

Обычно аналитическое исследование включает в себя три этапа.

Первый этап – первичная обработка данных и получение нового информационно-аналитического продукта. Он включает:

♦ формирование специализированного массива информации, относящейся к решаемой задаче;

♦ первичный анализ, получение общего представления об информации;

♦ оценку информации: выявление неполноты, противоречивости, недостоверности;

♦ структурирование, ранжирование, классификацию информации;

♦ оформление информационно-аналитического продукта.

Для формирования *специализированного информационного массива* используются самые разнообразные источники: расчетные данные прогноза социально-экономического развития, данные проектов бюджетов всех уровней и бюджетов государственных внебюджетных фондов, статистические сборники, бюджетная, финансово-бухгалтерская и иная отчетность, нормативные правовые акты и их проекты, итоговые документы проверок контрольных органов, архивы, базы системы Интернет и др.

Затем *устанавливаются сущность, важность, достоверность и полнота* данных посредством их разделения и сопоставления.

К критериям достоверности информации можно отнести:

♦ обоснованность (подтверждение данными из иных источников);

♦ непротиворечивость (отсутствие противоречий в информации, а также при сопоставлении данных с иными источниками);

♦ авторитетность источника информации (статус, квалификация, репутация и т.п.);

♦ правовую корректность;

♦ степень защищенности носителя информации.

Для продолжения анализа информация должна быть *структурирована, ранжирована, классифицирована*.

Структурирование предполагает упорядочение полученных данных в соответствии с задачами аналитического мероприятия, их группировку, систематизацию. Необходимо сформировать скелет массива информации, разделив ее на части (компоненты), выявив собственную функцию каждого компонента, установив связи с другими компонентами структуры.

В целях *систематизации* информации выявляются данные, имеющие взаимные связи и отношения, и консолидируются в определенную совокупность, подчиненную единой цели. Систематизация также дает возможность оценить полноту и непротиворечивость совокупной информации, а в случае необходимости принять меры к получению нужных данных.

Ранжирование информации позволяет упорядочить данные по иерархическому основанию, их значимости, важности. При необходимости проводится классификация данных.

Первый этап аналитического исследования заканчивается получением новой совокупности данных – информационно-аналитического продукта, который можно рассматривать как базу данных для дальнейшего анализа и как самостоятельный результат исследования.

На втором этапе выявляются проблемы, факторы влияния, тенденции развития и составляется прогноз. На этом этапе происходит:

♦ выявление связей и отношений, противоречий, присущих исследуемой системе;

♦ выявление проблем и причин их возникновения;

♦ выявление и оценка факторов, влияющих на проблемы;

♦ определение тенденций изменения обстановки;

♦ составление прогноза дальнейшего развития ситуации.

Под *проблемой* понимаются противоречивая ситуация, сложный вопрос, требующие изучения и разрешения. Проблемой могут быть: противоречие (несоответствие) действующим нормативно-правовым актам, правилам и стандартам, отклонения от них, несоответствие целей и достигнутых результатов, плановых показателей фактическим, достигнутых результатов и издержек и многие другие несоответствия и противоречия.

Выявить сущность проблемы, причины ее возникновения, факторы, способствующие ее воспроизводству, целесообразно с помощью метода *системного анализа* – базового метода аналитики. При этом проблема рассматривается как система, как совокупность взаимосвязанных элементов, что позволит учесть все внутренние отношения, противоречия и взаимодействия элементов, а также установить их роль и место в формировании проблемы.

Главная проблема выявляется и формулируется с помощью анализа причинно-следственных связей, отклонений и противоречий в системе, а также при исследовании факторов, отрицательно влияющих на ее поведение. Проблемы второго порядка выявляются, а затем исследуются с применением метода структурирования – так определяются их роль и место в главной проблеме.

Основной фактор, влияющий на возникновение и воспроизводство проблемы, а также все второстепенные факторы и отношения между ними устанавливаются при помощи метода факторного анализа.

Выявленная проблема, возможно, в той или иной мере уже имела место и способы решения, поэтому полезно получить сведения об источниках информации, проанализировать опыт решения аналогичных задач.

После определения проблем и их источников определяются тенденции изменения обстановки и делается прогноз развития ситуации.

Под *прогнозом* понимается научно обоснованное суждение о возможных состояниях системы (объекта, явления) в будущем на основе знания начального состояния системы и законов (тенденций) ее изменения. Функция прогнозирования состоит в выработке предположений относительно состояния и тенденций изменения системы. Процесс прогноза связан с анализом динамики функционирования системы и характера воздействия на нее внешних и внутренних факторов.

Чтобы составить прогноз, необходимо выявить совокупность факторов, оказывающих определяющее влияние на поведение системы. Для этого устанавливаются причинно-следственные связи, определяются отношения, порождающие противоречия и проблемы, выявляются взаимосвязи, взаимозависимость элементов системы.

Факторами, влияющими на состояние системы, как правило, служат выявленные проблемы разных уровней. Однако не только проблемы будут формировать тенденции изменения системы.

Воздействовать на ее поведение могут внешние и внутренние факторы, которые не генерируют проблем, а наоборот, имеют позитивное влияние, например: политическая обстановка, состояние нормативно-правовой среды, внутриведомственного контроля, уровень финансовой обеспеченности, эффективность менеджмента, кадровый состав, разного рода риски, пороговые значения состояния систем и др.

Факторы влияния систематизируются по выбранным критериям. Выделяются, например: факторы, содержащие (не содержащие) риски, риски высокие (низкие); факторы, действующие постоянно (временно); факторы динамичные (статичные); факторы, ухудшающие (улучшающие) ситуацию; факторы объективные (субъективные) и т.д.

Для того, чтобы определить характер воздействия факторов в будущем, применяются методы сравнения и аналогии. Выявленная схожесть дает возможность оценить состояние системы в будущем, сравнивая с поведением аналогичной системы или распространяя установленные в настоящем тенденции на будущий период (метод экстраполяции).

При прогнозировании может быть использован метод экспертных оценок, основанный на анализе мнений и выводов разных экспертов о настоящем и будущем состоянии системы.

Как правило, невозможно ограничиться каким-то одним прогнозом, поэтому обычно составляют три варианта: оптимистический, средневзвешенный и пессимистический.

Третий этап аналитического исследования состоит в подготовке выводов и предложений и включает в себя:

- выбор критериев удовлетворительного решения;
- проведение моделирования;
- выбор стратегии решения проблемы;
- выводы и предложения.

Сделанный в ходе анализа прогноз фактически представляет собой вывод, так как определяет конечное состояние исследуемой системы. Это состояние, как правило, по каким-то параметрам не может быть оценено как приемлемое и нуждается в коррекции посредством ввода дополнительных факторов, влияющих на поведение системы (например, управляющих воздействий). Поэтому аналитик формирует предложения, в которых обосновывает возможные пути оптимизации рисков, блокирования воздействия неблагоприятных факторов, перевода негативных тенденций в пози-

тивное русло, определяет точки воздействия, его характер, интенсивность, формы и механизмы, то есть способы достижения цели. Эти предложения лягут в основу управленческих решений потребителя аналитического продукта.

Для того, чтобы определить, какое решение проблемы будет считаться приемлемым, выбираются критерии приемлемости удовлетворительного решения. К ним можно отнести критерии:

♦ результативности (предлагаемое решение должно обеспечивать достижение поставленных целей);

♦ эффективности (оно должно обеспечить достижение поставленных целей при заданном ресурсном потенциале);

♦ правовой корректности (оно должно соответствовать требованиям законодательства);

♦ организационной оптимальности (оно должно предполагать приемлемость и доступность предлагаемых способов, механизмов и форм реализации решения);

♦ социальной ориентированности (оно должно способствовать решению социальных, общественно значимых вопросов);

♦ соответствия заданным ограничениям в аспекте ресурсов, рисков и сроков реализации;

♦ обоснованности, объективности;

♦ и другие.

С помощью критериев удовлетворительного решения проблем создается модель желаемого состояния системы.

Модель – это система, исследование которой служит средством получения информации о другой системе; это прототип, замещающий в определенном отношении изучаемый оригинал. Предложения должны увязать модель желаемого состояния системы – цель – и пути достижения этой цели.

Итоги проведенного анализа отражаются в соответствующем документе. Если произведен анализ проблемы в ходе экспертно-аналитического мероприятия, то его результаты отражаются в заключении, составляемом по его итогам. Результаты анализа отдельных проблем могут быть оформлены в виде аналитической записки или справки. Документ по итогам проведенного анализа может содержать:

♦ оглавление, отражающее логику изложения;

♦ введение (актуальность анализа, его цели и исследовательские задачи; структура, формулировка проблемной ситуации);

♦ теоретико-методологическую часть (понятия, категории, методология, системы отсчета, которые будут использоваться ана-

литиком; приводится опыт аналогичных исследований; устанавливается сектор анализа – ограничения исследовательской задачи; исследуется нормативно-правовая база проводимого анализа);

♦ основную часть (процессы обработки информации; характеристики проблем и факторов, влияющих на изменение исследуемой проблемы, выявления тенденций и составление прогноза развития ситуации);

♦ выводы и предложения (пути оптимизации рисков, варианты перевода неблагоприятных тенденций в позитивное русло, формы и методы преодоления противоречий, стратегическое решение проблем).

Аналитическая деятельность – процесс сложный и доступный далеко не каждому сотруднику органа внешнего финансового контроля. Аналитик должен обладать необходимыми знаниями, уметь мыслить творчески и иметь определенные качества:

1) аналитический склад ума (умение анализировать информацию, отбирать необходимые факты, сравнивать, сопоставлять факты, явления);

2) ассоциативное мышление (установление ассоциаций с ранее изученными, знакомыми фактами и явлениями; интуиция в поиске новых решений);

3) самостоятельное мышление (отсутствие зависимости от авторитетов и стереотипов);

4) логичность рассуждений (умение выстраивать логику доказательности принимаемого решения, внутреннюю логику решаемой проблемы, логику последовательности действий, предпринимаемых для решения задачи);

5) системность (умение рассматривать изучаемый объект, проблему как систему, состоящую из взаимосвязанных элементов);

6) чувство нового (нестандартный подход к проблемам, способность к поиску новых путей и способов исследования).

Аналитик должен уметь отбирать нужную (для конкретных целей) информацию из различных источников, анализировать ее, систематизировать и обобщать полученные данные в соответствии с поставленной познавательной задачей, уметь выявлять проблемы в различных областях знаний, в окружающей действительности, выдвигать обоснованные гипотезы их решения. Необходимо также уметь ставить эксперименты, делать аргументированные выводы, выстраивать систему доказательств, уметь обрабатывать данные, генерировать новые идеи, возможные пути по-

иска решений, оформления результатов, работать в коллективе, решая познавательные, творческие задачи, а также владеть искусством и культурой коммуникации.

Расширение областей применения экспертно-аналитической деятельности и повышение ее качества – перспективное направление совершенствования деятельности органов внешнего финансового контроля. Выводы и предложения, сделанные по итогам проведения экспертно-аналитических мероприятий, позволяют органам государственной власти и местного самоуправления скорректировать свое воздействие на систему управления социально-экономическими процессами, достигая необходимых результатов с учетом принципа эффективности использования бюджетных средств.

Задания

1. Составьте последовательность действий контрольно-счетного органа муниципального образования при проведении финансово-экономической экспертизы проекта постановления администрации муниципального образования о принятии расходного обязательства.

2. Составьте программу экспертно-аналитического мероприятия «Анализ бюджетного процесса в субъекте Российской Федерации».

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое «экспертно-аналитическое мероприятие»? В чем его отличие от контрольного мероприятия?

2. Как планируются экспертно-аналитические мероприятия?

3. Какие документы составляются на этапе подготовки экспертно-аналитического мероприятия в Счетной палате Российской Федерации?

4. Какие методы проведения экспертно-аналитических мероприятий вы знаете?

5. Что может стать предметом экспертно-аналитического мероприятия?

6. Как проводится финансовая экспертиза проектов законов (решений)?

7. Что такое «финансово-экономическая экспертиза»?

8. Какие нормативные правовые акты подлежат финансово-экономической экспертизе?

9. Какие нормативные правовые акты подлежат экспертизе, проводимой контрольно-счетными органами муниципальных образований?

10. Что такое «мониторинг исполнения бюджета»?

11. Какие документы составляются по результатам экспертно-аналитические мероприятия?

12. Каковы методы аналитической деятельности контрольно-счетных органов?

Глава 7

Результативность бюджетного контроля

7.1. Результаты бюджетного контроля – непосредственный и конечный (стратегический)

Бюджетный контроль как любой управленческий процесс нацелен на получение конкретного результата. Результат, полученный при завершении любых действий органов бюджетного контроля, является, по своей сути, *непосредственным* результатом их деятельности. Он позволяет решить тактические задачи: выявить нарушения и недостатки; дать предложения по их устранению и наказанию виновных лиц; направить представление или предписание. Однако *конечная* (стратегическая) цель бюджетного контроля – повышение эффективности управления общественными финансами. Она достигается путем выявления негативных закономерностей, системных нарушений, выработки предложений по их предупреждению и улучшению работы государственных органов, системной работой по совершенствованию законодательства, профилактике нарушений и недостатков.

Непосредственный результат деятельности органов бюджетного контроля проявляется уже в ходе контрольных и экспертно-аналитических мероприятий и после их окончания.

Непосредственный результат ***контрольного мероприятия*** – выявление нарушений и недостатков, оформление итогов контрольного мероприятия, принятие мер к нарушителям.

Под *нарушениями* понимается действие (бездействие), не соответствующее законам или иным нормативным правовым актам Российской Федерации, субъекта Российской Федерации, муниципального образования, за совершение которого наступает установленная законом ответственность.

К *недостаткам* относятся действия (бездействие), являющиеся не нарушениями, а случаями неэффективной деятельности.

Выявление нарушений и недостатков происходит в процессе осуществления контрольных действий сотрудниками, которые проводят контрольные мероприятия на объекте контроля. Это сопровождается обсуждением представленных материалов с должностными лицами контролируемого объекта. Такой диалог способствует лучшему пониманию предъявляемых требований. Происходит своеобразное «повышение квалификации» сотрудников, что можно считать первым результатом контрольной деятельности. Некоторые недостатки могут быть устранены уже в ходе проведения контрольного мероприятия.

Результаты контрольных мероприятий, проводимых органами бюджетного контроля, оформляются следующими законодательно установленными документами:

1. ***Акт*** – документ, отражающий положение дел на объекте контроля, содержащий описание нарушений и недостатков. Акты составляются по результатам проверки каждого объекта контрольного мероприятия, а также по каждому объекту встречных проверок. Акты составляются и подписываются членами рабочей группы, осуществлявшими проверку на данном объекте.

Акты составляются также:

♦ по фактам непредставления или несвоевременного представления должностными лицами проверяемых органов и организаций документов и материалов, запрошенных при проведении контрольных мероприятий;

♦ в случае опечатывания касс, кассовых и служебных помещений, складов и архивов, изъятия документов и материалов.

Порядок подписания актов, сроки и способы их доведения до руководства объектов контрольных мероприятий регулируются нормативными правовыми актами, в соответствии с которыми осуществляется деятельность органов бюджетного контроля.

Руководители объектов контроля имеют право представить возражения (пояснения, замечания), которые анализируются уполномоченными должностными лицами органов бюджетного контроля. Формы реагирования на эти возражения, пояснения или замечания устанавливаются внутренними документами субъектов контроля.

2. ***Отчет*** о проведенном контрольном мероприятии – документ, составляемый только органами внешнего финансового

контроля. В нем кратко отражаются результаты контрольного мероприятия, содержатся выводы и предложения. Отчет составляется на основании составленных в ходе контрольного мероприятия актов. В Счетной палате Российской Федерации и большинстве контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации отчеты подписываются аудиторами. В контрольно-счетных органах муниципальных образований обычно это делают их председатели. Отчеты могут рассматриваться и утверждаться на коллегиях контрольно-счетных органов, если это предусмотрено их регламентами.

3. ***Представление*** вносится руководителям проверяемых объектов для его обязательного рассмотрения в установленные в нем сроки или, если срок не указан, в течение 30 дней со дня его получения. В представлении содержится информация о нарушениях бюджетного законодательства и иных нормативных правовых актов, а также требования о принятии мер по их устранению. Порядок подписания представлений, сроки и способы их доведения до руководства объектов контрольных мероприятий регулируются нормативными правовыми актами, в соответствии с которыми осуществляется деятельность органов бюджетного контроля.

4. ***Предписание*** направляются руководителям объектов контрольных мероприятий в случаях:

♦ выявления нарушений, требующих безотлагательных мер по их пресечению и предупреждению, а также возмещения причиненного вреда;

♦ воспрепятствования осуществлению должностными лицами контролирующих органов своих полномочий при проведении контрольных мероприятий.

Предписание должно быть исполнено в установленные в нем сроки. Неисполнение или ненадлежащее исполнение предписания влечет за собой привлечение соответствующих руководителей к административной ответственности, а также является основанием для обращения в суд с исковым заявлением о возмещении причиненного ущерба.

5. ***Уведомление*** о применении бюджетных мер принуждения – документ органа бюджетного контроля, содержащий основания для применения к объекту контроля бюджетных мер принуждения. Такое уведомление направляется в финансовый орган, который его обязательно рассматривает и принимает решение о применении бюджетных мер принуждения, которое исполняет-

ся органами, осуществляющими кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

6. ***Протокол*** об административных правонарушениях составляют уполномоченные на это должностные лица органов бюджетного контроля в случае выявления нарушений, за которые предусмотрена ответственность Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

7. ***Иные документы*** (информация, сообщения, письма и др.), в которых реализуются полномочия органов бюджетного контроля по предоставлению информации о результатах их контрольной деятельности:

♦ *органы внешнего финансового контроля* – информируют в законодательно установленном порядке о результатах проведенных контрольных мероприятий соответствующие законодательные органы государственной власти, представительные органы местного самоуправления;

♦ *органы внутреннего финансового контроля* – информируют о результатах проведенных контрольных мероприятий соответствующие высшие исполнительные органы государственной власти, исполнительно-распорядительные органы местного самоуправления в установленном этими органами порядке.

Органы как внешнего, так и внутреннего финансового контроля в случаях выявления нарушений, влекущих за собой уголовную ответственность, информируют об этом правоохранительные органы, направляют им в установленном порядке материалы контрольных мероприятий.

Непосредственный результат ***экспертно-аналитических мероприятий***, проводимых органами внешнего финансового контроля, не так очевиден, как результат контрольных мероприятий. Анализ и экспертная оценка не предполагают выявления нарушений и виновных лиц. Глубокое исследование проблем в ходе экспертно-аналитического мероприятия позволяет выработать *рекомендации* по улучшению предмета экспертизы, оптимизации деятельности объекта анализа. Эти рекомендации не имеют обязательного для исполнения характера, могут остаться не учтенными органами, для которых они предназначены. Здесь большую роль сыграет авторитет эксперта-аналитика и убедительность представленной аргументации. Необходимо также отметить, что экспертно-аналитические мероприятия уполномочены проводить только органы внешнего финансового контроля.

Сама суть экспертно-аналитического мероприятия определяет статус документов, составляемых в ходе и по окончании его проведения – они имеют рекомендательный характер. В ходе экспертно-аналитического мероприятия по отдельным вопросам могут составляться аналитические справки. По его итогам составляется отчет или заключение.

1. ***Отчет*** может быть составлен по итогам комплексного экспертно-аналитического мероприятия. Отчет направляется в органы, от которых зависит принятие мер по улучшению дел на объекте экспертно-аналитического мероприятия.

2. ***Заключение*** составляется по итогам:

♦ экспертизы проектов законов (решений) и иных нормативных правовых актов органов государственной власти (местного самоуправления). Заключение направляется в орган, принимающий нормативный правовой акт, подлежащий экспертизе. В заключении содержатся рекомендации по улучшению качества нормативного правового акта и вывод о возможности его принятия;

♦ мониторинга исполнения бюджетов. Заключение по результатам мониторинга ежеквартально направляется в законодательный (представительный) орган в целях информирования его о ходе исполнения бюджета и внесения рекомендаций по его оптимизации;

♦ аналитического исследования отдельной проблемы. В таком заключении содержатся рекомендации по ее решению. Оно направляется в орган, от которого это решение зависит.

3. ***Иные документы*** (аналитические записки, информация, сообщения, письма и др.), направляемые в органы государственной власти (местного самоуправления) для информирования их руководителей, депутатов о результатах экспертно-аналитической деятельности.

Форма и порядок оформления документов, составляемых по результатам экспертно-аналитических мероприятий (аналитических справок, отчетов, заключений и иных документов), устанавливается регламентами и иными внутренними документами органов внешнего финансового контроля.

Непосредственные результаты деятельности органов бюджетного контроля могут быть выражены в виде ***показателей***:

♦ количественных и качественных;

♦ абсолютных и относительных;

♦ статических и динамических.

К *количественным абсолютным статическим* показателям можно отнести, например, такие, как:

♦ количество проведенных контрольных мероприятий;

♦ количество выявленных нарушений и недостатков;

♦ объем проверенных средств;

♦ объем нецелевых расходов.

Абсолютные показатели, отражая конкретные числовые значения, не в полной мере обеспечивают сравнимость результатов для разных органов бюджетного контроля. Возможность сравнения результатов дают *относительные количественные* показатели, например:

♦ количество проведенных контрольных мероприятий на одного сотрудника;

♦ количество выявленных нарушений и недостатков на одного сотрудника;

♦ отношение объема проверенных средств к общему объему бюджета;

♦ отношение объема нецелевых расходов к общему объему бюджета.

Относительные показатели можно выражать в виде коэффициентов. Например, отношение объема проверенных средств к общему объему бюджета представляет собой коэффициент охвата контролем.

Относительные показатели выражаются и в процентах. Так, отношение объема нецелевых расходов к общему объему бюджета, выраженное в процентах, удобно использовать для анализа.

Динамические показатели характеризуют изменение статических показателей (абсолютных и относительных) во времени, например:

♦ динамика количества проведенных контрольных мероприятий за несколько лет (динамический абсолютный показатель);

♦ динамика количества проведенных контрольных мероприятий за несколько лет на одного сотрудника (динамический относительный показатель);

♦ динамика изменения процента нецелевых расходов в общем объеме расходов бюджета по годам.

Динамические показатели сводятся в таблицы, демонстрируются в виде графиков и диаграмм. Они наглядно показывают динамику роста (снижения) показателей по отношению к предыдущему периоду.

Относительные и динамические показатели удобно применять для анализа работы органов бюджетного контроля за определенные периоды.

Труднее всего подобрать *качественные* показатели деятельности органов бюджетного контроля. Они являются оценочными и во многом зависят от квалификации и предпочтений того, кто дает оценку. Качество контрольных и экспертно-аналитических мероприятий можно оценить по качеству составленных по их итогам документам (они должны соответствовать требованиям и правильно отражать итоги мероприятия) и отзывам участников контрольного процесса.

Конечный (стратегический) результат деятельности органов бюджетного контроля определяется стоящими перед ними долгосрочными целями и задачами. Главная цель – содействие повышению эффективности управления общественными финансами (ресурсами). Ее достижение в итоге должно обеспечить не только искоренение финансовых нарушений и эффективное использование бюджетных средств, но и эффективное функционирование всей финансовой системы государства, что способствует динамичному развитию экономики, повышению благосостояния граждан России. Для достижения этой цели органы бюджетного контроля не только решают текущие задачи, но и проводят работу, рассчитанную на долгосрочный результат. В отличие от непосредственных результатов их деятельности долгосрочный (стратегический) эффект невозможно измерить с помощью конкретных показателей. Он проявляется в составе совокупного результата государственного и муниципального управления, способствуя укреплению финансовой системы, увеличению финансовых ресурсов, росту экономики, повышению доверия к власти.

Для достижения долгосрочных эффектов органы бюджетного контроля проводят глубокий анализ собственной деятельности, финансового состояния публично-правового образования, социально-экономических процессов и рисков недостижения результатов, что позволяет:

♦ выделить группы системных нарушений и приложить усилия для исключения условий, способствующих их повторению;

♦ путем публичного обсуждения результатов своей деятельности сделать нарушения и недостатки известными для всех участников бюджетного процесса, что способствует их профилактике;

♦ формировать предложения, которые могут быть использованы при внесении изменений в законы и другие нормативные правовые акты, что ведет к совершенствованию бюджетного и иного законодательства;

♦ выявлять резервы доходной части бюджета, возвращать незаконно потраченные средства и содействовать экономии бюджетных средств при установлении фактов их неэффективного использования, что в итоге способствует увеличению финансовых ресурсов государства;

♦ применять накопленный опыт для совершенствования системы финансового контроля в публично-правовом образовании;

♦ выполняя функцию обратной связи в системе государственного и муниципального управления, способствовать повышению качества управления, укреплению этой системы на всех уровнях;

♦ способствовать укреплению доверия к власти, формированию коммуникаций между властью, бизнесом и обществом, повышению инвестиционной привлекательности регионов, муниципальных образований, всего государства.

Рис. 21. Непосредственный и конечный результаты бюджетного контроля

Схема, приведенная выше, позволяет сопоставить непосредственные и конечные (стратегические) результаты бюджетного контроля (рис. 21).

7.2. Классификация финансовых нарушений; бюджетные нарушения и бюджетные меры принуждения

В процессе бюджетного контроля выявляются нарушения не только бюджетного, но и иного законодательства Российской Федерации: гражданского, налогового, жилищного, природоохранного, законодательства, регулирующего земельные, имущественные и другие отношения. При проведении проверок часто приходится сталкиваться и с нарушениями законов и иных нормативных правовых актов, регулирующих деятельность государственных и муниципальных унитарных предприятий, казенных, бюджетных и автономных учреждений, органов государственной власти (местного самоуправления) и учреждений при осуществлении закупок для государственных и муниципальных нужд, и многие другие сферы деятельности.

Выявляемые нарушения весьма разнообразны и требуют какой-то систематизации, классификации. Это может быть классификация по видам нарушений, по предмету контроля, областям законодательства и другим признакам. Прежде всего, систематизация необходима для анализа состояния финансовой дисциплины и финансового менеджмента в публично-правовом образовании. Кроме того, унифицированная классификация выявленных нарушений, обеспечивая *сравнимость* результатов деятельности органов бюджетного контроля, может стать основой для выработки объективных показателей их работы.

Единого классификатора нарушений и недостатков, выявляемых в процессе бюджетного контроля, не существует.

Инспекторы *Счетной палаты Российской Федерации* пользуются «Классификатором нарушений, выявляемых в ходе государственного финансового контроля», который одобрен Коллегией Счетной палаты Российской Федерации 26.06.2009 г. и вступил в силу с 01.01.2010 г.

Классификатор представляет собой систематизированный перечень нарушений, выявляемых в ходе государственного фи-

нансового контроля. Перечень нарушений в Классификаторе составлен по областям законодательства и состоит из 11 разделов:

1. Финансы.
2. Основы государственного управления.
3. Хозяйственная деятельность.
4. Внешнеэкономическая деятельность. Таможенное дело.
5. Труд и занятость населения.
6. Природные ресурсы и охрана окружающей среды.
7. Образование. Наука. Культура.
8. Здравоохранение. Социальная политика. Физическая культура и спорт.
9. Оборона.
10. Безопасность и правоохранительная деятельность.
11. Судебная система. Прокуратура. Органы юстиции. Исполнение наказаний.

В Классификаторе приведен перечень нарушений и соответствующие нормы законодательства, предусматривающие ответственность за эти нарушения.

Как видно из приведенного перечня, не все разделы данного Классификатора могут быть использованы органами бюджетного контроля субъектов Российской Федерации, а тем более муниципальных образований. Часть из них остается за пределами полномочий, определенных Законом № 6-ФЗ. Поэтому некоторые региональные контрольно-счетные органы составили свои классификаторы, в которых учтены их полномочия по осуществлению бюджетного контроля. В качестве примеров ниже приведены краткие сведения о классификаторах, принятых в контрольно-счетных органах трех субъектов РФ.

1. *В Контрольно-счетной палате Москвы* действует «Классификатор нарушений, недостатков и их последствий при формировании и использовании государственных (муниципальных) средств, ценообразовании и применении регулируемых цен (тарифов) на продукцию в городе Москве». Особенность данного Классификатора состоит в том, что он разработан Контрольно-счетной палатой Москвы совместно с Департаментом финансов и Главным управлением государственного финансового контроля города Москвы. Утвержден он руководителями этих органов 18.12.2007 г. и периодически актуализируется. В настоящее время действует редакция от 19.04.2012 г.

Составление единого Классификатора, которым руководствуются органы как внутреннего, так и внешнего финансового контроля, свидетельствует о согласованных действиях этих органов при осуществлении бюджетного контроля в данном субъекте Российской Федерации.

В Классификаторе приведено не только перечисление нарушений и недостатков и подробный перечень нарушенных нормативных правовых актов, но и *последствия* этих нарушений, а также их *оценка*. Последствия нарушений в Классификаторе делятся на несколько *видов*:

1. Недопоступление средств в бюджет.
2. Утрата бюджетных средств.
3. Утрата государственной (муниципальной) собственности.
4. Избыточные расходы бюджетных средств.
5. Избыточные затраты государственной (муниципальной) собственности.
6. Безрезультатные расходы бюджетных средств.
7. Безрезультатные расходы государственной (муниципальной) собственности.
8. Непроизводительные расходы бюджетных средств.
9. Длительное неиспользование бюджетных средств.
10. Длительное неиспользование государственной (муниципальной) собственности.
11. Безрезультатное отвлечение бюджетных средств.
12. Длительное неисполнение бюджетных обязательств.

2. *В Республике Татарстан* 30.09.2005 г. одобрен Межведомственным координационным советом по вопросам государственного финансового контроля «Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе государственного (муниципального) финансового контроля» (последняя редакция – 27.06.2012 г.).

Классификатор содержит шесть разделов:

1. Нарушения и недостатки при планировании получения и использования бюджетных средств.
2. Нарушения и недостатки при работе с бюджетными средствами.
3. Нарушения и недостатки при работе с государственной (муниципальной) собственностью.
4. Нарушения учета и отчетности.
5. Иные нарушения и недостатки в деятельности государственных (муниципальных) органов и организаций.

6. Иные нарушения и недостатки при исполнении бюджета.

По каждому виду нарушений перечисляются нарушенные нормативные правовые акты, указывается ответственность (если она предусмотрена законодательством), отмечаются возможные последствия.

3. «Классификатор нарушений, выявляемых в процессе осуществления внешнего государственного финансового контроля», действующий *в Вологодской области*, утвержден Коллегией Контрольно-счетной палаты Вологодской области 31.03.2014 г. Нарушения и недостатки в нем сгруппированы в следующие разделы:

1. Нарушения при формировании и исполнении бюджета.
2. Нецелевое использование бюджетных средств.
3. Несоответствие принципу эффективности использования бюджетных средств.
4. Неправомерное использование бюджетных средств.
5. Нарушения порядка управления и распоряжения имуществом, находящимся в государственной (муниципальной) собственности.
6. Нарушения в сфере закупок товаров, работ и услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд.
7. Нарушения при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности.
8. Прочие виды нарушений.

Каждый раздел содержит: перечень нарушений; перечень правовых оснований для квалификации действий (бездействия), влекущих нарушения нормативных правовых актов; перечень правовых оснований для принятия бюджетных мер принуждения; привлечения к административной или уголовной ответственности; порядок отражения нарушений.

Даже такого ограниченного объема информации достаточно, чтобы сделать вывод о различных подходах к классификации нарушений и недостатков в разных контрольно-счетных органах. Это вполне объяснимо – идет постепенная выработка оптимальных вариантов, наработка необходимого опыта.

Предпринимаются попытки составить классификаторы, которые могли быть применимы всеми органами внешнего финансового контроля. Еще в 2007 г. Президиум Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации утвердил «Классификатор нарушений и недостатков, допускаемых участниками бюд-

жетного процесса». В 2011 г. Президиум Союза муниципальных контрольно-счетных органов утвердил «Классификатор нарушений и недостатков, выявляемых в ходе контрольно-ревизионных и экспертно-аналитических мероприятий органов финансового контроля». Однако оба классификатора далеки от совершенства, поэтому творческие поиски продолжаются.

4. Счетная палата *Ульяновской области* в 2010 г. выпустила брошюру под названием «200 типовых нарушений, выявленных при проведении контрольных мероприятий в муниципальных образованиях». В ней систематизированы нарушения, реально выявленные при проведении проверок *бюджетов муниципальных образований*, и указаны нарушенные при этом нормативные правовые акты. Выделены следующие группы нарушений:

1. Нарушения и недостатки при организации бюджетного процесса.
2. Нарушения и недостатки при распоряжении муниципальной собственностью, земельными ресурсами.
3. Нарушения и недостатки при осуществлении муниципальных закупок.
4. Нарушения и недостатки при выполнении ремонтно-строительных работ.
5. Нарушения и недостатки в бюджетном учете и отчетности.
6. Соблюдение принципа адресности и целевого характера использования бюджетных средств.
7. Обеспечение эффективности использования бюджетных средств.

Данное издание не является классификатором (это, скорее, систематизация накопленного опыта), однако оно оказало реальную помощь сотрудникам контрольно-счетных органов муниципальных образований при становлении муниципальных органов внешнего финансового контроля и далее может успешно применяться.

Бюджетный кодекс РФ определил понятие бюджетного нарушения и установил бюджетные меры принуждения за бюджетные нарушения.

Бюджетным нарушением признается действие (бездействие) финансового органа, главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств, главного администратора доходов, главного администратора источников финансирования

дефицита бюджета, за совершение которого Бюджетным кодексом РФ предусмотрено применение бюджетных мер принуждения. Бюджетный кодекс РФ определил пять видов таких нарушений:

♦ нецелевое использование бюджетных средств;

♦ невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита;

♦ неперечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом;

♦ нарушение условий предоставления бюджетного кредита;

♦ нарушение условий предоставления межбюджетных трансфертов.

Определены следующие бюджетные меры принуждения за данные бюджетные нарушения:

♦ бесспорное взыскание суммы средств, предоставленных из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;

♦ бесспорное взыскание суммы платы за пользование средствами, предоставленными из одного бюджета бюджетной системы Российской Федерации другому бюджету бюджетной системы Российской Федерации;

♦ бесспорное взыскание пеней за несвоевременный возврат средств бюджета;

♦ приостановление (сокращение) предоставления межбюджетных трансфертов (за исключением субвенций);

♦ передача уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств.

Решение о применении бюджетных мер принуждения принимает финансовый орган на основании уведомлений о применении бюджетных мер принуждения, направленных органами бюджетного контроля по итогам контрольных мероприятий.

Федеральное казначейство (финансовые органы субъектов Российской Федерации или муниципальных образований, если они осуществляют кассовое обслуживание исполнения бюджета) применяет бюджетные меры принуждения (за исключением передачи уполномоченному по соответствующему бюджету части полномочий главного распорядителя, распорядителя и получателя бюджетных средств) в соответствии с решениями финансового органа о их применении.

Схема применения бюджетных мер принуждения приведена ниже (рис. 22).

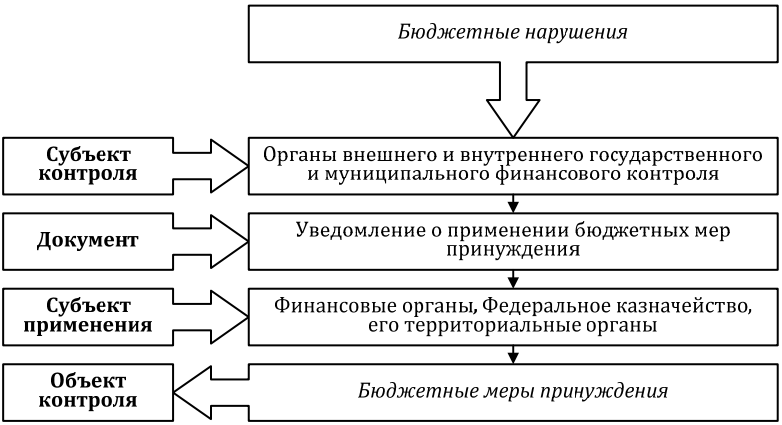

Рис. 22. Схема применения бюджетных мер принуждения

Применение к участнику бюджетного процесса, совершившему бюджетное нарушение, бюджетной меры принуждения не освобождает его от обязанностей по устранению нарушения бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, а также от применения мер ответственности, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

7.3. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации

Руководители и должностные лица объектов контрольных мероприятий за нарушения бюджетного законодательства несут ответственность, предусмотренную законами Российской Федерации.

1. ***Дисциплинарная ответственность*** наступает в соответствии со ст. 192 Трудового кодекса Российской Федерации. По результатам контрольного мероприятия руководитель органа или организации, в которых выявлены нарушения, может привлечь к дисциплинарной ответственности должностное лицо, их допустившее.

За совершение такого дисциплинарного проступка, т. е. неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него *трудовых обязанностей*, предусмотрено применение следующих дисциплинарных взысканий:

- замечание;
- выговор;
- увольнение по соответствующим основаниям.

2. ***Административная ответственность*** предусмотрена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях. Она наступает за совершение следующих нарушений:

1. Нецелевое использование бюджетных средств.
2. Невозврат либо несвоевременный возврат бюджетного кредита.
3. Неперечисление либо несвоевременное перечисление платы за пользование бюджетным кредитом.
4. Нарушение условий предоставления бюджетного кредита.
5. Нарушение условий предоставления межбюджетных трансфертов.
6. Нарушение условий предоставления бюджетных инвестиций.
7. Нарушение условий предоставления субсидий.
8. Нарушение порядка представления бюджетной отчетности.
9. Нарушение порядка составления, утверждения и ведения бюджетных смет.
10. Нарушение запрета на предоставление бюджетных кредитов и/или субсидий.
11. Несоответствие бюджетной росписи сводной бюджетной росписи.
12. Нарушение порядка принятия бюджетных обязательств.
13. Нарушение сроков доведения бюджетных ассигнований и/или лимитов бюджетных обязательств.
14. Нарушение запрета на размещение бюджетных средств.
15. Нарушение сроков обслуживания и погашения государственного (муниципального) долга.
16. Нарушение срока направления информации о результатах рассмотрения дела в суде.
17. Нарушение порядка формирования государственного (муниципального) задания.

18. Нарушение исполнения платежных документов и представления органа Федерального казначейства.

19. Невыполнение в срок законного предписания (постановления, представления, решения) органа (должностного лица), осуществляющего государственный надзор (контроль).

За совершение данных нарушений Кодексом предусмотрено наложение административного штрафа на должностных и юридических лиц, который может устанавливаться в конкретной сумме, либо в сумме, кратной сумме средств, в которой выражается нарушение. Например, нецелевое использование бюджетных средств влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 50 тыс. р. или дисквалификацию на срок от одного года до трех лет; на юридических лиц – от 5 до 25% суммы средств, полученных из бюджета, использованных не по целевому назначению.

За нарушение бюджетного законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, постановление по делу об административном правонарушении может быть вынесено в течение двух лет со дня совершения этого правонарушения.

Протоколы об административном правонарушении уполномочены составлять:

♦ инспекторы Счетной палаты Российской Федерации;

♦ должностные лица контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации;

♦ должностные лица Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и ее территориальных органов;

♦ должностные лица финансовых органов субъектов Российской Федерации.

Данные должностные лица направляют протоколы об административных правонарушениях в органы, уполномоченные рассматривать такие дела.

Рассматривают дела об административных правонарушениях:

♦ мировые судьи;

♦ руководители Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и ее территориальных органов;

♦ руководители финансовых органов субъектов Российской Федерации.

Субъекты Российской Федерации в пределах своих полномочий регулируют своими законами об административных нарушениях:

♦ ответственность за нарушение законов и иных нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;

♦ организацию производства по делам об административных нарушениях, предусмотренных законами субъектов Российской Федерации;

♦ подведомственность дел об административных нарушениях, предусмотренных законами субъектов Российской Федерации;

♦ перечень должностных лиц, уполномоченных составлять протоколы об административных нарушениях.

3. ***Уголовная ответственность*** установлена Уголовным кодексом Российской Федерации (ст. 285.1, 285.2) за нецелевое использование бюджетных средств.

За данное нарушение, совершенное в крупном размере (свыше 1,5 млн р.), предусмотрены следующие наказания:

♦ штраф в размере от 100 до 300 тыс. р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 2 лет;

♦ либо арест на срок от 4 до 6 месяцев;

♦ либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере (свыше 7,5 млн р.), наказывается:

♦ штрафом в размере от 200 до 500 тыс. р. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 до 3 лет;

♦ либо лишением свободы на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Аналогичная ответственность наступает в части нецелевого использования средств государственных внебюджетных фондов.

Должностные лица органов бюджетного контроля не уполномочены сами возбуждать дела о привлечении нарушителей к уголовной ответственности. В случае выявления нецелевого ис-

пользования бюджетных средств они передают материалы в правоохранительные органы, которые заводят и расследуют уголовные дела в установленном порядке (табл. 8).

Таблица 8

Ответственность за нарушения бюджетного законодательства

Ответственность	Документ	Субъект применения	Основание
Дисциплинарная *(ненадлежащее исполнение работником своих обязанностей)*	Акт контрольного мероприятия	Руководители объектов контроля	Трудовой кодекс РФ. Ст. 193
Административная *(19 видов нарушений)*	Протокол об административном правонарушении	Мировые судьи, финансовые органы, Росфиннадзор	КоАП РФ. Ст. 15.14 – 15.15.16, п. 20 ст. 19.5
Уголовная *(нецелевое использование бюджетных средств)*	Акт контрольного мероприятия, отчет	Правоохранительные органы	Уголовный кодекс РФ. Ст. 285.1, 285.2

7.4. Бюджетный контроль и повышение эффективности бюджетных расходов

Результатом деятельности органов бюджетного контроля является не только обеспечение соблюдения законодательства и привлечение к ответственности виновных лиц, но и способствование более эффективному использованию общественных ресурсов.

Задача повышения эффективности использования бюджетных средств стоит перед любым государством, ведь государственные денежные фонды формируются в итоге за счет граждан, и они вправе рассчитывать, что общественные ресурсы будут расходоваться с пользой для всего общества.

Повышение эффективности бюджетных расходов напрямую определяется качеством управления общественными финансами. Эти вопросы приобрели в последние годы решающее значение, поскольку от их реализации зависит качество жизни населения страны. На повышение эффективности управления общественными финансами были направлены несколько последовательно принятых программных документов:

♦ Концепция реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004–2006 гг.;

♦ Концепция повышения эффективности межбюджетных отношений и качества управления государственными и муниципальными финансами в Российской Федерации в 2006–2008 гг.;

♦ Программа Правительства Российской Федерации по повышению эффективности бюджетных расходов на период до 2012 г.;

♦ Программа повышения эффективности управления Общественными (государственными и муниципальными) финансами до 2018 г.

Ключевыми реформами, направленными на повышение эффективности использования бюджетных средств, в этих программных документах обозначены:

1. *Реформа системы финансового обеспечения государственных (муниципальных) заданий*, оказания государственных и муниципальных услуг, правовое сопровождение которой обеспечено принятием в 2010 г. Федеральных законов:

♦ № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений»;

♦ № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

Суть разделения государственных (муниципальных) учреждений на казенные, бюджетные и автономные не в том, чтобы просто сменить форму финансирования для двух последних – перейти к предоставлению субсидий; она гораздо глубже – перейти от финансирования процесса к финансированию результата, поскольку субсидия предоставляется при выполнении определенных условий, связанных с достижением запланированного результата. Возможность оказания бюджетными и автономными учреждениями платных услуг стимулирует их деловую активность. В итоге должно повыситься качество государственных и муниципальных услуг, а использование бюджетных средств – стать более эффективным.

2. *Реформирование системы закупок* товаров, работ и услуг для государственных и муниципальных нужд.

С 2014 г. законодательное обеспечение данной реформы получило в форме Федерального закона от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд». Закупки

товаров, работ и услуг отдельными видами юридических лиц стали регулироваться Федеральным законом от 18.06.2011 г. № 223-ФЗ.

Внедрение контрактной системы в сфере закупок позволит:

♦ тратить минимум ресурсов для достижения заданного результата;

♦ обеспечить отбор исполнителей, способных качественно выполнить условия контракта;

♦ обеспечить появление новых исполнителей, что должно повысить конкуренцию;

♦ снизить коррупционные риски за счет развития общественного контроля, информационной открытости, прозрачности и т. д.

Все это должно способствовать повышению эффективности использования бюджетных средств.

3. *Программно-целевое планирование* расходов бюджетов, переход к формированию бюджетов в структуре государственных и муниципальных программ.

Законодательное обеспечение этот финансовый инструмент получил в Федеральном законе от 07.05.2013 г. № 104-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и отдельные законодательные акты кодекс Российской Федерации в связи с совершенствованием бюджетного процесса». Цель этого подхода – создать механизм, обеспечивающий:

♦ планирование бюджетных расходов таким образом, чтобы получить конкретный результат (нужный обществу и измеримый определенными показателями);

♦ такое использование выделенных бюджетных средств, чтобы получился максимальный социально-экономический эффект, который можно оценить конкретными показателями.

Программный подход к формированию бюджетов должен обеспечить направление и использование бюджетных средств на строго определенные цели, запланированные в программах и направленные на достижение конкретного измеримого результата. По каждой государственной (муниципальной) программе ежегодно должна проводиться оценка эффективности ее реализации в соответствии с установленными критериями. Такой подход к планированию расходов и получению результатов должен обеспечить эффективное использование бюджетных средств.

Проведение реформ, направленных на повышение эффективности управления общественными финансами, вызывает необ-

ходимость совершенствования деятельности органов бюджетного контроля, применения инструментов контроля, адекватных современным требованиям.

При проведении контрольных и экспертно-аналитических мероприятий органы бюджетного контроля исходят из того, что бюджетные средства использованы эффективно в том случае, если выполнены два условия:

1) при их использовании достигнут запланированный результат (критерий результативности);

2) на достижение этого результата затрачен возможный минимум бюджетных средств (критерий экономичности).

Следовательно, чтобы определить, насколько эффективно потрачены бюджетные средства, необходимо оценить:

♦ насколько рационально *запланированы результаты* выполнения расходного обязательства (программы), объективно установлены показатели их измерения, ведь можно запланировать такие результаты, достижение которых не решит проблему. Поэтому важно осуществлять планирование, отвечающее общественным потребностям;

♦ *достигнуты* ли *запланированные результаты*, выполнены ли установленные показатели их измерения;

♦ насколько рационально *запланированы бюджетные средства* на достижение заявленных результатов;

♦ экономно ли *потрачены бюджетные средства* на достижение реально полученных результатов, или этих результатов можно было достичь, затратив меньше ресурсов.

Таким образом, произвести оценку результативности и экономичности использования бюджетных средств можно только в результате проведения анализа на протяжении всего бюджетного процесса:

♦ при планировании расходных обязательств (в том числе программ);

♦ при принятии бюджетных обязательств;

♦ в процессе исполнения бюджетов (программ);

♦ при подведении итогов исполнения бюджетных обязательств, имеющих конкретные показатели измерения результатов (в том числе программ).

Наилучшим образом эти задачи могут выполнить органы внешнего финансового контроля. Только они уполномочены проводить экспертизу проектов бюджетов, финансово-экономическую экспертизу проектов нормативных правовых актов, устанавлива-

ющих расходные обязательства, государственных программ. Они осуществляют мониторинг исполнения бюджетов и проводят проверку эффективности использования бюджетных средств. Наконец, только эти органы, используя свой независимый статус, могут дать объективную оценку эффективности использования публичных ресурсов и донести свои выводы до сведения общественности.

Одним из основных инструментов реализации полномочий органов внешнего финансового контроля становится *аудит эффективности*, который предполагает не только анализ достижения запланированных результатов и экономичности использования бюджетных средств, выделенных для их достижения, но и разработку рекомендаций по устранению системных причин, которые препятствуют эффективности использования общественных финансов. Аудит эффективности призван дать оценку эффективности деятельности органов государственной власти и местного самоуправления с точки зрения результативности выполнения мероприятий государственных и муниципальных программ. Анализу подлежит также достижение конечных целей и задач данных программ, запланированных финансовых и социально-экономических эффектов.

При проведении аудита эффективности Счетная палата Российской Федерации исходит из мировой практики: эффективность использования государственных средств характеризуется соотношением результатов использования бюджетных средств и затрат на их достижение, которое включает в себя определение экономичности, продуктивности и результативности использования бюджетных средств.

Экономичность отражает наилучшее соотношение ресурсов и результатов их использования, продуктивность характеризует рациональность использования ресурсов, а результативность показывает степень достижения намеченных целей или решения поставленных задач.

При проведении аудита эффективности устанавливается, насколько экономично, продуктивно и результативно использованы бюджетные средства объектами аудита на достижение запланированных целей, решение поставленных перед ними задач, выполнение возложенных функций, или определяются отдельные из указанных сторон эффективности использования бюджетных средств.

Экономичность характеризует взаимосвязь между объемом бюджетных средств, использованных объектом аудита на осуществление своей деятельности, и достигнутым уровнем ее результатов с учетом обеспечения их соответствующего качества.

Определение экономичности использования бюджетных средств объектом аудита осуществляется посредством проверки и анализа источников и способов приобретения необходимых ресурсов (например, путем проведения конкурсов). Проводится сравнение затраченных объектом аудита средств на приобретение ресурсов с аналогичными показателями предыдущего периода или с показателями других организаций.

Для оценки экономичности использования бюджетных средств необходимо установить, имелись ли у объекта аудита возможности приобретения ресурсов наиболее экономным способом и их более рационального использования для того, чтобы были достигнуты поставленные цели на основе использования меньшего объема бюджетных средств или получения более высоких результатов деятельности при заданном объеме средств.

Продуктивность использования бюджетных средств определяется соотношением между объемом произведенной продукции (оказанных услуг, других результатов деятельности объекта проверки) и затраченными на получение этих результатов материальными, финансовыми, трудовыми и другими ресурсами.

Использование бюджетных средств объектом аудита может быть оценено как продуктивное в том случае, когда затраты ресурсов на единицу произведенной продукции и оказанной услуги или объем произведенной продукции и оказанной услуги на единицу затрат будут равны или меньше соответствующих запланированных показателей.

Для оценки продуктивности использования бюджетных средств должны применяться плановые и фактические результаты деятельности объекта аудита, выраженные в соответствующих количественных показателях, а также нормативы бюджетных расходов на оказание государственных услуг и другие нормативы, определяющие планируемые уровни затрат различных видов ресурсов.

Если такие нормативы отсутствуют, фактически полученные соотношения между затратами и результатами сравниваются с аналогичными соотношениями, достигнутыми объектом в предшествующий период, или же с соотношениями между затратами и результатами в других организациях, осуществляющих деятельность в проверяемой сфере использования бюджетных средств.

Результативность характеризуется степенью достижения запланированных результатов использования бюджетных средств или деятельности объектов аудита и включает в себя определение экономической результативности и социально-экономического эффекта.

Экономическая результативность определяется путем сравнения достигнутых и запланированных экономических результатов использования бюджетных средств или деятельности объектов, которые выступают в виде конкретных продуктов деятельности (объемы произведенной продукции и оказанных услуг, количество людей, получивших услуги, и т. п.).

Социально-экономический эффект использования бюджетных средств определяется на основе анализа степени достижения установленных социально-экономических целей и решения поставленных задач, на которые были использованы бюджетные средства. Социально-экономический эффект показывает, как экономические результаты использования бюджетных средств или деятельности объектов аудита влияют на удовлетворение потребностей экономики, общества, какой-либо части населения или определенной группы людей, т. е. в чьих интересах были использованы бюджетные средства.

По результатам аудита эффективности составляется отчет, который содержит анализ положения дел на объекте аудита, выводы и рекомендации. Рекомендации являются наиболее значимой частью отчета, так как позволяют объекту аудита наметить меры по повышению использования бюджетных средств, улучшению качества управления общественными финансами, достижению с наименьшими затратами запланированного социально-экономического эффекта от своей деятельности.

7.5. Эффективность бюджетного контроля, факторы ее повышения

Можно считать, что бюджетный контроль является эффективным, если он организован так, что достигаются непосредственные и стратегические результаты, обеспечивается законность и эффективность использования бюджетных средств на всех уровнях бюджетной системы государства.

Каким же образом можно оценить степень эффективности бюджетного контроля? – Для этого применяются критерии, используемые для оценки деятельности контролирующих органов, ведь в итоге они и обеспечивают эффективность бюджетного контроля.

Эффективность деятельности органов бюджетного контроля обычно оценивается по ***критериям*** результативности, действенности, экономичности.

Критерий результативности характеризует степень выполнения мероприятий, содержащихся в плане работы органа бюджетного контроля, отражает количество и стоимостную оценку нарушений в процессе использования бюджетных средств и государственной (муниципальной) собственности, а также фактический и потенциальный ущерб от неэффективной деятельности объектов контроля.

Критерий действенности отражает результат воздействия на подконтрольные объекты и характеризуется степенью устранения замечаний, реализации представлений, предписаний и рекомендаций органов бюджетного контроля.

Критерий экономичности показывает степень затратности полученных результатов и выражается соотношением затрат на содержание контролирующего органа и экономического эффекта, полученного в результате его деятельности.

При оценке эффективности по каждому из этих критериев применяется несколько групп ***показателей*** – статических и динамических, абсолютных и относительных, количественных и качественных. Так, *результативность* деятельности органов бюджетного контроля можно оценить такими показателями, как:

♦ количество проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;

♦ количество объектов контрольных мероприятий;

♦ количество выявленных нарушений;

♦ количество выписанных представлений и предписаний;

♦ количество материалов, переданных в правоохранительные органы;

♦ количество составленных протоколов об административных нарушениях;

♦ количество предложений, внесенных по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий;

♦ объем проверенных средств;

- ♦ объем незаконно использованных средств;
- ♦ объем средств, использованных нецелевым образом;
- ♦ объем неэффективно использованных средств;
- ♦ объем нанесенного бюджету ущерба;
- ♦ объем средств, недопоступивших в бюджет;
- ♦ и другие.

При оценке по критерию *действенности* применяются показатели, характеризующие эффект от принятых мер:

♦ сумма средств, возвращенных в бюджет в результате контрольной деятельности;

♦ количество исполненных предписаний и представлений;

♦ объем увеличения доходной и экономии расходной частей бюджета в результате исполнения предписаний и представлений;

♦ количество возбужденных уголовных дел;

♦ количество ответственных лиц, наказанных в административном и дисциплинарном порядке;

♦ количество принятых поправок по результатам экспертиз нормативных правовых актов;

♦ количество предложений, учтенных органами государственной власти (местного самоуправления), из числа тех, что внесены по результатам контрольных и экспертно-аналитических мероприятий.

Для оценки по критериям результативности и действенности применяют не только абсолютные статические количественные показатели, но и относительные, и динамические.

При оценке деятельности органа бюджетного контроля по критерию *экономичности* применяется относительный показатель в виде частного от деления суммы средств, *возвращенных* в бюджет, на сумму средств, затраченных на содержание контрольно-счетного органа. Однако такой подход нельзя считать исчерпывающим. Реальную пользу бюджету приносит не только возврат незаконно потраченных средств, но и иные результаты деятельности контролирующих органов, например: дополнительные доходы, предотвращенные непроизводительные расходы, предложения по более эффективному использованию бюджетных средств. Они тоже учитываются.

Следует заметить, что вопросам практической реализации теоретических разработок в области определения эффективности

органов бюджетного контроля уделяется недостаточно внимания. Соответствующих методик, объективно учитывающих всю совокупность критериев и показателей, пока не существует. В некоторых контрольно-счетных органах субъектов Российской Федерации сделаны попытки разработки методик оценки эффективности с использованием некоторых показателей.

В этой связи можно отметить, например, Счетную палату Владимирской области, где еще в 2004 г. была разработана методика оценки эффективности контрольно-счетных органов и материального стимулирования деятельности их сотрудников. Но она касается, в основном, оценки эффективности работы отдельных сотрудников.

В Счетной палате Ульяновской области принята и с 2009 г. действует методика определения рейтинговой оценки эффективности работы муниципальных контрольно-счетных органов. Их деятельность оценивается поквартально и по итогам работы за год по семи показателям, по каждому из которых определяется рейтинг, а затем подсчитывается общий рейтинг муниципального контрольно-счетного органа.

Повышение эффективности бюджетного контроля – одна из важнейших целей государственной бюджетной политики. На ее достижение оказывает влияние множество различных факторов. Главнейший из них – наличие *единой системы* бюджетного контроля (а если смотреть шире – системы государственного финансового контроля), в которой для каждого элемента четко определено его место и установлены связи с другими элементами. Такая система уже начала выстраиваться в государстве, и это, несомненно, приведет к повышению эффективности бюджетного контроля.

Создание единой системы бюджетного контроля должно быть закреплено законодательно. Поэтому *совершенствование законодательства* – второй по значимости фактор повышения эффективности бюджетного контроля. Нынешнее законодательство в сфере бюджетного контроля динамично развивается. В 2013 г. приняты новый закон о Счетной палате Российской Федерации, внесены значительные изменения в Бюджетный кодекс и Кодекс об административных правонарушениях.

Законодательство может совершенствоваться только при наличии стройной *теории бюджетного контроля*. К сожалению, множественность взглядов ученых даже на элементарную выработку понятийного аппарата не позволяет быстро завершить тео-

ретические дискуссии и предложить отвечающую современным требованиям теорию бюджетного контроля.

Особую значимость приобретает *предварительный контроль*, так как он обеспечивает предотвращение финансовых нарушений еще до совершения финансовых операций или принятия нормативного правового акта. Его эффективность определяется качеством работы:

♦ контрольно-счетных органов, осуществляющих экспертизу проектов законов (решений), и других нормативных правовых актов;

♦ органов Федерального казначейства, осуществляющих предварительный контроль при санкционировании расходов бюджетов;

♦ финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, самостоятельно осуществляющих кассовое обслуживание исполнения бюджетов.

Значительным фактором повышения эффективности бюджетного контроля является деятельность органов *внешнего* финансового контроля. Зачастую само существование такого органа способствует повышению финансовой дисциплины участников бюджетного процесса. Если создание полноценных контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации близко к завершению, то аналогичный процесс в муниципальных образованиях находится еще на начальном этапе.

Повышается роль органов внешнего финансового контроля и в выполнении такой важной общественной функции, как предоставление законодательным (представительным) органам и обществу *объективной, независимой информации о качестве управления общественными финансами*. Таким образом, контрольно-счетные органы, по сути, становятся органами бюджетного аудита.

На эффективность бюджетного контроля во многом влияет качество деятельности органов *внутреннего финансового контроля*. Так, заметно улучшилась финансовая дисциплина благодаря тому, что Федеральное казначейство и финансовые органы достаточно эффективно выполняют функцию предварительного и текущего контроля. В ряде субъектов Российской Федерации внедрены стандарты внутреннего финансового контроля, осваиваются процедуры внутреннего аудита. Важными факторами повышения эффективности деятельности органов внутреннего финансового контроля являются разработка и принятие административных регламентов исполнения этими органами государственных функций.

Одним из факторов повышения эффективности бюджетного контроля является выработка *единого понятийного аппарата*. Очень важны *стандартизация* его процедур, *классификация* нарушений и недостатков, унификация подходов к оценке эффективности работы контрольных органов.

Эффективность бюджетного контроля во многом определяется *квалификацией* специалистов, его осуществляющих. Следовательно, большое значение имеет качество подготовки и повышение профессионализма сотрудников финансовых и контрольных органов.

Эффективность бюджетного контроля может повышаться только на основе глубокого анализа и систематизации разноплановой информации как о состоянии экономики и финансов в публично-правовом образовании, так и о деятельности органов бюджетного контроля. Нельзя недооценивать *изучение передового опыта*, в том числе зарубежного. Все это возможно при организации на качественно новом уровне аналитической деятельности органов бюджетного контроля.

Наконец, бюджетный контроль может быть эффективным только при *заинтересованности* в этом руководителей публично-правовых образований, депутатов законодательных (представительных) органов. Там, где бюджетному контролю уделяется должное внимание, принимаются соответствующие нормативные правовые акты, создаются отвечающие всем современным требованиям органы внешнего и внутреннего финансового контроля, назначаются грамотные и принципиальные руководители, на хорошем уровне организована система подбора и повышения квалификации кадров, там и эффективность бюджетного контроля выше.

Повышение результативности бюджетного контроля позволит решить задачи, стоящие перед органами бюджетного контроля в ходе проведения контрольных и экспертно-аналитических мероприятий:

♦ *предупреждение и выявление нарушений бюджетного и иного законодательства, принятие мер к нарушителям*;

♦ *повышение эффективности использования бюджетных средств*.

Достижение перспективных, стратегических целей бюджетного контроля должно обеспечить повышение эффективности управления общественными ресурсами, эффективное функционирование всей финансовой системы государства, что будет способствовать динамичному развитию экономики, повышению благосостояния граждан России.

Задания

1. Приведите примеры показателей деятельности органов бюджетного контроля (абсолютных и относительных, статических и динамических, количественных и качественных).

2. Проанализируйте проблемы классификации нарушений и недостатков, выявляемых органами бюджетного контроля.

3. Проанализируйте факторы, влияющие на эффективность бюджетного контроля; попытайтесь дополнить.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие документы составляются должностными лицами контрольно-счетных органов по окончании контрольного мероприятия?

2. Какие документы составляются должностными лицами органов внутреннего финансового контроля по окончании контрольного мероприятия?

3. Что является непосредственным результатом контрольных и экспертно-аналитических мероприятий?

4. В какие сроки должны быть исполнены представления и предписания органов бюджетного контроля?

5. Какая ответственность наступает за нарушения бюджетного законодательства?

6. Руководители каких органов могут применять бюджетные меры принуждения?

7. В каком законе перечислены бюджетные меры принуждения?

8. За какие нарушения бюджетного законодательства нарушители привлекаются к административной ответственности?

9. Кто уполномочен составлять протоколы об административном правонарушении?

10. Кто рассматривает дела об административных правонарушениях?

11. За какое нарушение бюджетного законодательства установлена уголовная ответственность?

12. По каким критериям оценивается эффективность органов бюджетного контроля?

13. Какими показателями можно оценить результаты деятельности органов бюджетного контроля?

Глава 8

Международная практика организации внешнего финансового контроля

8.1. Организация внешнего государственного финансового контроля за рубежом

В абсолютном большинстве зарубежных стран для контроля за государственными финансами созданы специальные органы, которые принято называть *высшими органами аудита* (ВОА). Аудит, который они осуществляют, является *государственным* аудитом. Именно государство выступает его инициатором, именно оно создает для этого высшие органы аудита, и оно же использует результаты их деятельности. Посредством получения информации от этих органов оно осуществляет контроль за использованием общественных финансов. Поэтому государственный аудит, по сути, выполняет функцию внешнего государственного финансового контроля, а предназначение высших органов аудита во многом аналогично тому, что выполняет Счетная палата Российской Федерации. Поэтому в России такие органы обычно называют *высшими органами финансового контроля* (ВОФК)[1].

В развитых государствах имеется многолетний опыт организации государственного аудита, поэтому его необходимо изучать и использовать. Однако получить достоверную информацию о высших органах государственного аудита зарубежных государств в необходимом объеме достаточно сложно:

♦ не всегда высшие органы государственного аудита определены в конституциях государств, во многих странах не приняты

[1] Далее по тексту понятия «высшие органы аудита» и «высшие органы государственного финансового контроля» и их сокращения ВОА и ВОФК следует воспринимать как синонимы.

и специальные законы о ВОА. Положения о финансовой системе государства, бюджетном процессе, системе организации государственного аудита, структуре и полномочиях ВОА зачастую содержатся во многих законах;

♦ лишь небольшое количество законов иностранных государств переведено на русский язык. Существующие переводы зарубежных правовых актов не всегда точны и информативны. Например, слово «Audit» обычно переводится как «контроль или ревизия», слово «Office» – как «управление». Поэтому английский термин «The National Audit Office» обычно переводится на русский как «Национальное контрольно-ревизионное управление»;

♦ практически отсутствуют в русскоязычных источниках какие-либо сведения об организации контрольных органов (органов аудита) на уровне регионов и муниципалитетов, что не позволяет представить целостную картину устройства внешнего финансового контроля в зарубежных государствах.

Тем не менее на основе имеющихся сведений можно составить общее понятие об организации контроля за государственными финансами в ряде зарубежных стран, провести некоторую систематизацию информации о высших органах аудита, выделить сходства и различия между ними.

Общее у всех ВОА то, что они действуют от имени государства и для государства, т. е. осуществляют *государственный* аудит. Его результаты предоставляются высшему руководству страны и используются им в целях оптимизации своей финансовой политики.

В разных странах ВОА значительно отличаются друг от друга. Они имеют различные наименования, например: в Японии – это Ревизионный совет, в Китае – Высшее учреждение ревизии счетов, в Иране – Высший счетный суд, в Турции – Суд счетов, в Аргентине – Генеральная аудиторская палата, в Албании, Бельгии, Испании, Португалии, Норвегии – Счетные палаты.

Функции и структура высших органов аудита зависят от формы правления, принятой в государстве, и национальных традиций организации государственного управления. Различна степень независимости высших органов аудита в разных странах. В наиболее развитых государствах ВОА имеют статус высших государственных органов. В большинстве стран руководитель ВОА назначается парламентом и ему подотчетен. Однако бывает и иначе; например, в Китае, Вьетнаме, Саудовской Аравии ВОА входят в систему исполнительной власти.

В большинстве государств место высшего органа аудита в системе государственного управления закреплено в *конституциях* и специальных законах об этих органах.

В зависимости от места, занимаемого ВОА в системе государственной власти, выделяют *четыре формы* их организации (табл. 9).

Таблица 9

Формы организации высших органов аудита

Форма организации	Характеристика	Примеры
1. Парламентская	В Конституции ВОА в разделе «Законодательная власть»: парламент создает ВОА, назначает его руководителей, принимает отчет о работе	Россия, Болгария, Австрия, Иран, Монголия
2. Судебная	В Конституции ВОА в разделе «Судебная власть»: ВОА обладает некоторыми судебными полномочиями	Греция, Турция, Италия
3. Специализированная	В Конституции ВОА в разделе, посвященном контролю, в том числе, финансовому	Ирландия, Бразилия, Польша
4. Президентская	В Конституции ВОА в разделе, где описываются полномочия Президента (высшего должностного лица государства)	Беларусь, Португалия

Если конституция, другие законы предусматривают тесную связь высшего органа аудита с парламентом, включая формирование органа, назначение его руководителей, отчетность перед парламентом, то такую форму организации ВОА можно назвать *парламентской*. Обычно в таком случае статьи конституции, посвященные ВОА, размещаются в разделе об устройстве законодательной власти.

В ряде государств основы деятельности высших органов аудита регулируются в разделах конституций, посвященных судебной ветви власти. Такие ВОА обладают некоторыми судебными полномочиями, а их сотрудники – полномочиями, сравнимыми с полномочиями судей, и имеют аналогичную защищенность.

В конституциях ряда государств существуют специальные разделы, посвященные организации государственного контроля, в том числе финансового. Такую форму их организации принято называть *специализированной*.

Если основополагающие нормы организации и деятельности ВОА изложены в разделе конституции, где речь идет о полно-

мочиях президента страны, то такую форму организации ВОА называют президентской.

Рассматривая внутреннюю структуру высших органов аудита, можно выделить *три модели* их организации (табл. 10).

Таблица 10

Модели организации высших органов аудита

Модель организации	Характеристика	Примеры
1. Модель **Генерального аудитора**	ВОА – иерархически организованные учреждения с единоличным руководством	Великобритания, Канада, США, Малайзия, Таиланд, Швеция, Финляндия
2. Модель **коллегиального органа**	Решения в ВОА принимаются коллегиально, при этом судебные полномочия отсутствуют	Россия, Германия, Чехия, Словакия, Нидерланды
3. Модель **Суда счетов**	ВОА построены по типу судебной коллегии	Греция, Италия, Бельгия, Португалия, Франция

Модель Генерального аудитора – иерархически организованные учреждения с единоличным руководством. Такая модель присуща государствам с англосаксонскими традициями (Великобритания, Канада, США, Ирландия) или восточным менталитетом (Малайзия, Таиланд, Вьетнам), а также скандинавским странам (Дания, Швеция, Финляндия).

Модель коллегиального органа отличается тем, что решения в высших органах аудита принимаются коллегиально, при этом судебные полномочия отсутствуют. Эта достаточно распространенная модель действует, например, в России, Германии, Чехии, Словакии, Нидерландах.

Модель Суда счетов отличается тем, что высшие органы аудита построены по типу судебной коллегии. Такая модель характерна для стран романской группы и некоторых других, попавших под их влияние (Греция, Испания, Италия, Португалия, Франция, Бельгия).

Высшие органы аудита разных стран имеют свои функциональные особенности: одни используют весь арсенал полномочий, другие ограничиваются осуществлением только последующего контроля. Экспертизы проектов нормативных правовых актов не

проводят, например, ВОА Китая, Франции, Великобритании, Таиланда, Вьетнама.

Для ряда ВОА главными и единственными являются ревизорско-бухгалтерские функции, проверка счетов. Другие имеют гораздо более широкие законодательно установленные полномочия:

♦ анализ состояния финансов государства, предоставление об этом информации парламентам, иным государственным органам;

♦ осуществление аудита эффективности использования государственных средств;

♦ контроль за использованием государственного имущества;

♦ осуществление экологического контроля;

♦ осуществление не только финансового аудита, так и аудита деятельности государственных органов;

♦ широкое применение санкций за выявленные нарушения (судебные функции).

Поскольку в России внешний финансовый контроль организован сравнительно недавно, то знакомство с устройством и деятельностью органов, выполняющих аналогичные функции в зарубежных странах, является полезным, причем не только для того, чтобы перенять передовой опыт. Зачастую приходится убеждаться, что российский вариант организации внешнего финансового контроля во многом рациональнее того, что у других появилось значительно раньше.

В качестве примера отношения к зарубежному опыту полезно обратить внимание на принципы назначения руководителей ВОА в разных странах. Так, во многих государствах руководители органа внешнего финансового контроля назначаются на неограниченный или достаточно длительный срок полномочий. Это обеспечивает его независимость, непредвзятость, защищенность от влияния на его решения лиц, от которых зависит назначение. В этом случае руководителю ВОА легче принимать объективные решения, а не такие, которые понравятся политическому руководству. Такой опыт следует использовать. А вот опыт назначения руководителя исполнительным органом или главой исполнительной власти перенимать нецелесообразно. Ведь орган внешнего финансового контроля в первую очередь несет ответственность перед обществом, а не перед правительством. Назначение руководителя ВОА законодательным (представительным) органом более соответствует его статусу – органа внешнего государственного финансового аудита.

8.2. Некоторые примеры устройства и деятельности зарубежных органов внешнего государственного финансового контроля

В ***США*** высшим органом аудита является Главное контрольное управление (ГКУ)[1], оно фактически является субъектом контрольной ветви власти в государстве и осуществляет как финансовый аудит, так и аудит деятельности государственных органов. В его компетенцию входят: контроль за реализацией всех государственных проектов и программ; оценка эффективности их реализации, обоснованности использования бюджетных средств. Большое внимание уделяется экспертно-аналитической и научной деятельности.

ГКУ имеет сложную структуру. Оно включает 7 отделов, в состав которых входят 37 специализированных контрольных подразделений, контролирующих использование бюджетных средств во всех отраслях экономики. Поэтому независимые группы ГКУ имеются практически во всех министерствах. Общая численность этого высшего контрольного органа составляет более 5 тысяч сотрудников, имеются филиалы в 14 крупных городах.

Возглавляет ГКУ Генеральный контролер. Он назначается Президентом США на срок 15 лет без ограничения по возрасту. По завершении этого срока данное лицо не может занимать должности в государственном аппарате. Генеральный контролер подотчетен Конгрессу США, им же может быть отстранен от должности только в случае неспособности исполнять свои обязанности.

В процессе деятельности ГКУ уполномочено оценивать:

♦ выполняются ли правительственные программы в соответствии с существующими законодательными актами и достоверны ли данные, представляемые Конгрессу о ходе выполнения этих программ;

♦ существуют ли возможности предотвращения потерь и непроизводительных расходов государственных средств;

♦ правильно ли расходуются государственные средства, аккуратно ли ведется учет расходов;

♦ достигают ли программы желаемых результатов;

---

[1] В оригинале – General Accounting Office.

♦ необходимы ли изменения в политике и практической деятельности правительства;

♦ имеются ли пути достижения целей программ с меньшими затратами?

Закон о Генеральном аудиторе ***Канады*** (The Auditor General Act) принят в 1977 г. В соответствии с ним Генеральный аудитор назначается сроком на 10 лет (без права повторного переизбрания на новый срок) генерал-губернатором Канады с одобрения Парламента. Он практически несменяем в течение срока своих полномочий, независим от правительства, самостоятелен в решении кадровых вопросов, выборе объектов и методов проведения контрольных мероприятий.

Генеральный аудитор вправе запрашивать и получать всю необходимую для осуществления своих полномочий информацию. В его полномочия входит оценка эффективности работы правительства в сфере управления государственными финансами. Он возглавляет высший орган финансового контроля – Офис Генерального аудитора Канады (ОГА).

Можно выделить следующие направления деятельности ОГА:

♦ аудит финансовой отчетности Правительства Канады;

♦ аудит финансовой отчетности государственных корпораций;

♦ проведение аудиторских проверок министерств и агентств;

♦ проведение специальных проверок государственных корпораций;

♦ мониторинг окружающей среды;

♦ оценка отчетов о результатах работы.

Объектами контрольной деятельности ОГА являются около 70 федеральных ведомств, около 40 государственных корпораций, около 60 крупнейших предприятий, правительства трех северных территорий Канады.

В 1996 г. в ОГА учреждена должность генерального аудитора по охране окружающей среды и устойчивому развитию.

Генеральный аудитор ежегодно представляет в Парламент информацию об исполнении государственного бюджета. При этом дается оценка эффективности и обоснованности использования бюджетных средств, вносятся предложения по повышению эффективности управления финансовой системой государства.

В Палате общин Парламента Канады создан комитет по финансовому контролю. Основная его функция – заслушивание отче-

тов Генерального аудитора и контроль за устранением выявленных недостатков. Обычно комитет возглавляет член Парламента от оппозиционной партии.

В ***Великобритании*** высшим органом финансового контроля является Национальное контрольно-ревизионное управление (НКРУ)[1], учрежденное в 1983 г. в соответствии с законом о национальном аудите (National Audit Act). В его составе работает около 750 сотрудников. НКРУ возглавляет Генеральный контролер и аудитор Великобритании. По статусу он является должностным лицом Палаты общин и отчитывается о работе перед ней и ее комитетом по бюджету. Срок его полномочий законодательно не ограничен. Назначается он на должность Ее Величеством королевой после голосования в Палате общин, куда вносит кандидатуру Премьер-министр страны.

Закон о национальном аудите от 1983 г. предусматривает создание при Парламенте комиссии по финансовому контролю, которая состоит из девяти депутатов Палаты общин. Полномочия комиссии весьма широки, например: она проводит проверку бюджета НКРУ, с ее одобрения Премьер-министр страны вносит кандидатуру на должность Генерального контролера и аудитора в нижнюю палату Парламента.

В полномочия Генерального контролера и аудитора входит проведение проверок всех министерств и государственных организаций на предмет бережливости, экономической эффективности и целенаправленности использования государственных средств.

В ходе проверок Генеральный контролер и аудитор имеет право запрашивать у проверяемых все необходимые документы.

Необходимость в оценке эффективности деятельности органов государственной власти возрастает. Поэтому по обращению Правительства Генеральный контролер и аудитор проводит оценку надежности систем данных, поддерживающих отчетность о ходе достижения поставленных целей.

Государственный аудит в ***ФРГ*** осуществляется Федеральной Счетной палатой и счетными палатами федеральных земель, которые являются независимыми органами финансового контроля.

---

[1] Так обычно переводится на русский язык термин «The National Audit Office». В литературе встречаются такие варианты перевода наименования этого органа, как «Государственное управление аудита», «Национальное управление аудита».

Федеральная Счетная палата (ФСП) в соответствии с законом о Федеральной Счетной палате от 1985 г. имеет статус верховного федерального органа, обладает независимостью, отвечает только перед законом. Президент палаты и вице-президент (назначаемые на срок 12 лет), заведующие отделами и секторами Федеральной Счетной палаты фактически имеют статус судей и не могут быть сняты со своих постов.

Членами Федеральной Счетной палаты являются Президент палаты, вице-президент, заведующие ревизионными отделами и секторами. Другие сотрудники членами палаты не являются, имеют статус обычных государственных служащих.

Президента и вице-президента Федеральной Счетной палаты выбирают Бундестаг и Бундесрат по предложению федерального правительства. Назначаются они на должность Федеральным президентом. Члены палаты назначаются Федеральным президентом по предложению Президента Федеральной Счетной палаты.

При каждом отделе образуется Сенат, а Президент, вице-президент, руководители отделов и три руководителя секторов образуют Большой сенат (аналог нашей Коллегии). Решения принимаются президентом, Большим сенатом, сенатами, ревизионными группами.

Как верховный федеральный орган Федеральная Счетная палата уполномочена проводить ревизии, консультации на всех стадиях бюджетного процесса, составлять отчеты, оказывать иную помощь Бундестагу, Бундесрату и федеральному правительству при принятии ими решений.

Счетная палата ***Австрии*** подотчетна Национальному совету – палате Парламента Австрийской Республики. Президент Счетной палаты избирается Национальным советом сроком на 12 лет без права повторного переизбрания. Аудиторы Счетной палаты назначаются Федеральным президентом по представлению президента Счетной палаты. Численность Счетной палаты – около 330 сотрудников.

Федеральный закон о Счетной палате принят в 1948 г. Его последняя редакция 1977 г. наделяет Счетную палату значительными полномочиями. В соответствии с данным нормативным правовым актом Счетная палата Австрии уполномочена осуществлять финансовую ревизию всего государственного хозяйства, включая доходы и расходы, долговые обязательства, распоряжение государственным имуществом. Кроме того, она проводит аудит финан-

совой деятельности учреждений и фондов, созданных государством, фондов социального страхования. По решению Национального совета, по обращениям федерального правительства или министерств она может проверить финансовое состояние подведомственных им учреждений.

Счетная палата уполномочена проводить ревизии финансовой деятельности предприятий с участием государства в объеме более 50 % их капитала, а также других предприятий, определяемых законодательством, в том числе по обращениям правительства и министерств. Для участия в проверках могут приглашаться независимые аудиторы и другие специалисты.

В Федеральном законе о Счетной палате содержится норма об обязательности реагирования объектов контроля на недостатки и нарушения, выявленные в ходе проверок.

В полномочия Счетной палаты входит и осуществление предварительного контроля, в том числе согласование разрабатываемых министерством финансов документов, касающихся финансовой деятельности государства, и издаваемых министерствами документов, касающихся распоряжения финансами. Предварительная оценка финансовых последствий принятия нормативных правовых актов позволяет Парламенту принимать взвешенные решения.

По окончании финансового года Счетная палата проверяет все отчеты, выявляет недостатки, понуждает отчитывающие органы их исправить, составляет заключительный баланс федерации и передает его федеральному министру финансов. Он может высказать свою точку зрения в отношении данного документа, которая может быть учтена Счетной палатой или доведена до Национального совета вместе с заключительным балансом федерации.

Счетная палата проводит проверки финансовой деятельности органов управления федеральных земель, а также управляемых ими учреждений и фондов и предприятий (если доля участия федеральной земли в их капитале превышает 50%). Проводит она и проверки финансовой деятельности общин с числом жителей не менее 20 тыс., однако это число может быть меньшим, если с такой просьбой обратилось правительство федеральной земли.

Конституция 1958 г. ***Французской Республики*** определяет, что Счетная палата (Суд счетов) Франции независима и от Парламента, и от Правительства. В соответствии с законом 1967 г. ее возглавляет Президент палаты, в ее состав входят семь председателей палат, более 200 магистратов (советников и ревизоров), которые

имеют статус судей; их нельзя сместить со своих постов. Кроме того, учреждена должность генерального прокурора, который следит, чтобы в деятельности Счетной палаты соблюдалась законность.

Счетная палата уполномочена исполнять некоторые судебные функции: определять степень виновности лиц, выносить приговоры о возмещении похищенных средств, налагать штрафные санкции.

Она осуществляет контроль за счетами и управлением финансами государства, общенациональных государственных учреждений и предприятий, не вмешиваясь при этом в текущие финансовые операции, которые контролируются министерством финансов; контроль всегда осуществляется по завершенным финансовым операциям.

В ходе контрольной деятельности оценивается не только полнота и достоверность финансовой отчетности, законность совершения финансовых операций, но и эффективность деятельности государственных органов при управлении государственными финансами. Такой вид контроля получил название «контроль управления делами». При его осуществлении исследуется организация контролируемых государственных служб учреждений и предприятий, а также численность, степень квалификации и уровень оплаты труда их работников.

Проверки проводятся штатными сотрудниками (магистратами), а также сотрудниками, приглашенными в Счетную палату на ограниченный срок. Отчеты по результатам проверок рецензируются юридическими советниками, затем представляются в Совет Счетной палаты, возглавляемый Президентом и включающий председателей палат и юридических советников. Таким образом, решения по результатам контрольной деятельности принимаются коллегиально (в отличие от системы личной ответственности за принятие решений, существующей, например, в США и Великобритании).

Годовой отчет финансовой администрации, подготовленный министром финансов и обобщающий все финансовые операции, предоставляется в Счетную палату, которая утверждает его достоверность в форме заключения на соответствие бухгалтерским счетам, представленным на ее рассмотрение. Заключение вместе с отчетом о соблюдении финансового законодательства и применении бюджетных санкций представляются в Парламент.

Контроль за управлением местными финансами осуществляется с 1982 г. 22 региональными счетными палатами (РСП).

Все РСП имеют одинаковую структуру, схожую со структурой Счетной палаты Франции. В их состав входят магистраты, к которым относятся президент РСП, правительственный комиссар и советники, а также ассистенты контролеров и административные работники. Президент РСП назначается декретом Президента Французской Республики по предложению Президента Счетной палаты Франции. Правительственный комиссар является советником, делегированным для выполнения прокурорских функций при РСП. Советники РСП назначаются декретом Президента Французской Республики. Они осуществляют проверки, в ходе которых руководят деятельностью ассистентов контролеров.

Фактически РСП осуществляют контроль со стороны государства за качеством управления территориальными финансами. Они контролируют исполнение (а в случаях, предусмотренных законом, и составление) бюджетов, осуществляют последующий контроль всех счетов государственных бухгалтеров административно-территориальных единиц и государственных заведений (больниц, приютов, коллежей, лицеев и др.).

В полномочия РСП входит проведение допросов контролируемых лиц, принятие судебных решений, которые могут быть обжалованы в Счетной палате Франции.

В ***Королевстве Нидерланды***, согласно Конституции, осуществление демократии в стране обеспечивают три независимых органа государственной власти: Государственный совет (совещательный орган, вырабатывающий рекомендации в отношении принятия законопроектов), национальный омбудсмен (рассматривающий жалобы граждан на действия государственных органов) и высший орган финансового контроля Нидерландов – Суд счетов Королевства Нидерландов.

Полномочия Суда счетов определяются в законе о государственном учете, принятом в 2001 г. Это орган, не зависящий от правительства и парламента, самостоятельно принимающий решения об объектах и методах проведения контрольных мероприятий, формах доведения их результатов до сведения общества.

Бюджетная реформа, заключающаяся в переходе к бюджетированию по результатам, затронула и Суд счетов, деятельность которого все больше смещается в сторону оценки результативности и эффективности финансовой деятельности органов власти. При проверке годового отчета Суд счетов проверяет:

- решены ли поставленные перед бюджетом задачи;

♦ был ли реализован предусмотренный в бюджете план действий;

♦ не превысили затраты бюджетных назначений?

Ценен опыт работы ВОФК по обширному анализу, проведенному на предмет сравнения эффективности деятельности 29 учреждений в течение последних нескольких лет. Сделан вывод: несмотря на значительный объем бюджетных средств, направленных правительством на разработку различных процедур, большая часть запланированной работы не выполнена.

Закон ***Монголии*** о государственном аудите, действующий с 2003 г., является современным нормативным правовым актом, отражающим тенденции развития государственного аудита в международном сообществе. Он определил устройство и функционирование системы государственного аудита, учредил высший государственный орган аудита, урегулировал отношения, связанные с осуществлением государственного аудита на территории всего государства.

В законе установлено, что система государственного аудита Монголии включает в себя:

♦ центральную организацию аудита, которой является Национальное аудиторское управление (НАУ) – высший государственный орган аудита Монголии;

♦ местные организации, представленные аудиторскими управлениями аймаков и столицы.

Генеральный аудитор Монголии назначается Великим хуралом по представлению его председателя на срок 6 лет и может быть один раз назначен повторно. В составе НАУ учреждены следующие должности: заместитель Генерального аудитора, главный государственный аудитор, уполномоченный государственный аудитор, государственный аудитор – консультант, старший государственный аудитор, государственный аудитор, помощник государственного аудитора.

Полномочия НАУ аналогичны тем, что установлены для ВОА в других странах. В основном, это проведение аудиторских проверок деятельности юридических лиц, финансируемых из бюджета, перечисляющих в бюджет доходы или же являющихся объектами полной или частичной государственной собственности. Аудиту подлежит также годовой финансовый отчет правительства.

Аудиторские проверки включают аудит финансовых отчетов, аудит эффективности и результативности использования

государственными органами и организациями государственных ресурсов для выполнения своих функций.

По итогам аудиторских проверок НАУ составляет отчеты, направляет проверяемым организациям представления, может представлять в Великий хурал предложения и рекомендации.

Полномочиями по осуществлению предварительного контроля НАУ не обладает.

В законе о государственном аудите определены основополагающие моменты организации деятельности местных аудиторских организаций. Например, установлено, что их полномочия аналогичны полномочиям НАУ. Генеральные аудиторы аймаков и столицы назначаются и смещаются Генеральным аудитором Монголии после консультаций с Председателем Президиума Хурала гражданских представителей соответствующего аймака или столицы. О результатах деятельности они ежегодно отчитываются перед Хуралом аймака и столицы, а также посылают отчеты в Национальное аудиторское управление.

Особенностью Закона Монголии о государственном аудите является то, что в нем установлена административная ответственность за создание препятствий государственной аудиторской деятельности, уклонение от предоставления информации государственным аудиторам, предоставление недостоверной, фальсифицированной информации.

В Конституции ***Японии*** 1947 г. установлено, что заключительный отчет о государственных расходах и доходах ежегодно подвергается ревизии Ревизионным советом[1] и представляется Кабинетом министров Парламенту. Структура и полномочия Ревизионного совета определены специальным законом.

Руководящим органом Ревизионного совета является Контрольно-ревизионная комиссия, состоящая из трех комиссаров, назначаемых сроком на 7 лет Кабинетом министров с одобрения Парламента. Решение утверждается Императором. Один из членов Комиссии избирается Президентом Ревизионного совета.

Непосредственное проведение проверок организует Генеральное исполнительное бюро, которое состоит из 35 ревизионных отделов, каждый из которых проверяет определенные министерства и ведомства. Аппарат бюро и секретариат насчитывает

[1] В других вариантах перевода этот орган называют Контрольно-ревизионным управлением или Контрольно-ревизионной комиссией.

свыше 1200 сотрудников, что позволяет охватывать контролем значительную часть финансовых ресурсов государства.

Проверяется не только законность финансовых операций и правильность ведения учета, но и эффективность использования государственных средств. Подлежит контролю также деятельность налогового управления на всех уровнях. В качестве принятия мер по итогам контрольной деятельности Ревизионный совет может предложить руководителю лица, допустившего нарушение, привлечь его к дисциплинарной ответственности и потребовать возместить ущерб, причиненный государству.

Суд Счетов ***Турции*** был создан в 1862 г. Согласно Конституции 1982 г. Суд Счетов не относится ни к одной из трех традиционных ветвей власти и занимает уникальное положение в организационной структуре Турецкой Республики. Президент, члены Суда Счетов и аудиторы назначаются на постоянный срок пребывания в должности.

Суд Счетов является одновременно и контрольным, и судебным органом и организационно состоит из двух частей: контрольного органа и правового органа. Контрольно-ревизионная деятельность осуществляется аудиторами, входящими в состав контрольного органа. Правовой орган состоит из Генеральной ассамблеи и 8 судейских коллегий, которые рассматривают отчеты аудиторов и принимают по ним решения. Окончательное решение принимает Генеральная ассамблея.

Основные функции Суда Счетов состоят в осуществлении:

- контрольно-ревизионной деятельности;
- судопроизводства;
- проверки финансовой отчетности об исполнении бюджета и предоставлении информации Парламенту;
- консультативной помощи, являющейся, по сути, предварительным контролем.

В законе о государственном управлении и контроле финансовой деятельности, принятом в 2003 г., Суд Счетов обозначен как орган внешнего финансового контроля, действующий в соответствии с международными стандартами аудита.

8.3. Международное сотрудничество органов внешнего государственного финансового контроля

В глобальном мире сотрудничество органов внешнего финансового контроля, знакомство с законодательством, обмен опытом работы становятся естественной потребностью. Значение такого сотрудничества в том, что оно не только способствует выработке единых принципов организации государственного финансового контроля и определенной унификации процессов аудита, но и содействует укреплению национальных финансовых институтов, лучшему взаимопониманию финансистов в процессе глобализации мировой экономики.

В 1953 г. начала действовать неправительственная ***международная организация высших органов аудита – INTOSAI*** (The International Organization of Supreme Audit Institutions). В русской транскрипции принято писать ИНТОСАИ. Сегодня она объединяет высшие органы государственного аудита 189 стран. Кроме них членами ИНТОСАИ являются региональные организации высших органов аудита – ЕВРОСАИ, АЗОСАИ, АФРОСАИ, АРАБОСАИ, ОЛАСЕФС, СПАСАИ.

Высшим органом этой международной организации является Конгресс ИНТОСАИ, проводимый один раз в 3 года. Управляющий совет ИНТОСАИ состоит из 18 членов с правом голоса. Генеральный секретариат организации находится в Вене (Австрия).

Счетная палата Российской Федерации вступила в ИНТОСАИ в 1995 г. С 2007 г. является членом Управляющего совета этой организации.

В структуре организации созданы комитеты, подкомитеты и рабочие группы. В частности, Счетная палата Российской Федерации отвечает за деятельность рабочей группы ИНТОСАИ по ключевым национальным индикаторам. Специальная рабочая группа создана в целях разработки универсальной системы показателей для оценки результативности деятельности высших органов финансового контроля (аудита), что должно способствовать качественному улучшению их работы, а также росту доверия к ним гражданского общества.

В 1977 г. в городе Лима (Перу) на IX Конгрессе ИНТОСАИ была принята декларация руководящих принципов контроля[1], которую стали называть ***Лимской декларацией***.

В 25 статьях Лимской декларации нашло свое концентрированное выражение единство принципов деятельности высших органов государственного финансового контроля (аудита). Собственно, формулировки этих принципов в декларации нет, их можно вычленить из текста декларации. Они касаются:

♦ независимости высших органов финансового контроля;

♦ их отношений с парламентом, правительством и администрацией;

♦ прав высших контрольных органов;

♦ методов контроля, персонала контролеров, международного обмена опытом;

♦ отчетности перед парламентом и перед обществом;

♦ контрольных полномочий высшего контрольного органа.

Основные, принципиальные *положения Лимской декларации* таковы:

♦ организация финансового контроля является обязательным элементом управления общественными финансами, так как такое управление влечет за собой ответственность перед обществом;

♦ высший контрольный орган является органом внешнего финансового контроля;

♦ в качестве внешней контрольной службы высший орган государственного контроля должен проверять эффективность внутренней контрольной службы;

♦ традиционной задачей высшего контрольного органа является проверка законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов;

♦ цели контрольной деятельности высшего органа государственного финансового контроля – законность, правильность, эффективность и экономичность управления денежными и материальными ресурсами – одинаково важны;

---

[1] В более позднем переводе Е. А.Чигринца – Лимская декларация об основных принципах аудита (см.: *Двуреченских В. А.* Национальный контроль. М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2008. С. 201–215).

♦ высший орган государственного финансового контроля должен иметь функциональную и организационную независимость, необходимую для выполнения возложенных на него задач;

♦ высший орган государственного финансового контроля проверяет деятельность правительства, его административного руководства и любого другого подчиненного ему органа;

♦ учреждение высшего органа государственного финансового контроля и необходимая степень его независимости должны быть заложены в Конституции, детали могут быть установлены законом;

♦ высший контрольный орган должен быть обеспечен финансовыми средствами, необходимыми для обеспечения возложенных на него задач;

♦ основные контрольные полномочия высшего контрольного органа должны быть определены в Конституции, детали могут быть установлены законом.

На XIX Конгрессе ИНТОСАИ, состоявшемся в городе Мехико (Мексика) в 2007 г., принят документ, в котором изложены восемь основных принципов независимости высших органов государственного финансового контроля. Этот документ получил название ***«Мексиканская декларация независимости»***. Изложенные в ней принципы вытекают из Лимской декларации и решений, принятых на XVII Конгрессе ИНТОСАИ в Сеуле (Корея) и являются важнейшими требованиями к аудиту государственного сектора. В перечень основных принципов включены:

Принцип 1. Существование достаточных и эффективных конституциональных (законодательных) юридических рамок и их фактическое применение. Этот принцип означает, что в государстве должно действовать законодательство, в котором описывалась бы степень независимости ВОФК и существовал механизм обеспечения этой независимости.

Принцип 2. Независимость глав и членов ВОФК, включая безопасность пребывания в должности и юридические иммунитеты при нормальном выполнении ими своих обязанностей. Такая безопасность должна законодательно обеспечиваться процедурами назначения руководителей без участия исполнительной власти, достаточно длительными сроками пребывания в должности, гарантиями защиты от преследования во время и после окончания срока полномочий.

Принцип 3. Достаточно широкие полномочия и полная самостоятельность при выполнении функций ВОФК. Под широтой полномочий понимается законодательное определение достаточно широкого круга полномочий ВОФК, включающего возможность проведения аудита:

♦ использования государственных средств, ресурсов и активов всеми получателями или выгодоприобретателями;

♦ задолженности перед государством;

♦ финансовой отчетности органов власти и учреждений;

♦ качества управления финансами;

♦ эффективности и результативности действий правительства и органов исполнительной власти.

Право принимать решения при выполнении функций ВОФК должно быть законодательно обеспечено предоставлением самостоятельности в выборе объектов и способов проведения аудита, планировании деятельности, организации своей работы и применении мер по итогам контрольных мероприятий.

Принцип 4. Неограниченный доступ к информации. Право ВОФК на доступ к информации должно быть обеспечено обязанностью подконтрольных объектов предоставлять аудиторам всю необходимую информацию, желательно законодательно установить санкции за неисполнение законных требований проверяющих.

Принцип 5. Право и обязанность отчитываться о своей работе. Подотчетность не исключает независимости. Наоборот, этим подчеркивается, что ВОФК свободен в своих действиях в процессе работы, никто не вправе вмешиваться в процесс аудита, обсуждению подлежит лишь его результат.

Принцип 6. Свобода принимать решения относительно временных рамок контрольных мероприятий и содержания аудиторских отчетов, их публикации и распространения. Рекомендуется в законодательстве минимально урегулировать требования к содержанию, срокам предоставления, порядку обнародования аудиторских отчетов. В вопросах, законодательно не урегулированных, ВОФК принимают решения самостоятельно.

Принцип 7. Существование эффективных механизмов последующих мероприятий по рекомендациям ВОФК. Такие механизмы должны быть законодательно установлены, в том числе предусмотрена обязанность ВОФК информировать о результатах аудита законодательные органы и возможность иметь собственные полномочия по выработке системы контроля за устранением выявленных нарушений.

Принцип 8. Финансовая и управленческая административная автономия и доступность соответствующих человеческих, материальных и денежных ресурсов. Исполнение данного принципа должно обеспечиваться невозможностью органов исполнительной власти контролировать предоставление перечисленных ресурсов ВОФК; они сами управляют бюджетом, нанимают необходимое количество сотрудников, а законодательный орган должен отвечать за то, чтобы ВОФК был обеспечен необходимыми ресурсами.

О международном признании перечисленных принципов свидетельствует тот факт, что в 22.12.2011 г. на 66-й сессии Генеральной Ассамблеи Организации Объединенных Наций было принято решение о необходимости всем странам-участницам ООН неукоснительно руководствоваться принципами, изложенными в Лимской и Мексиканской декларациях.

Нетрудно убедиться, что состояние российского законодательства, в основном, соответствует международным принципам, изложенным в этих декларациях (табл. 11).

Таблица 11

Реализация в российском законодательстве основных принципов Лимской и Мексиканской деклараций

Принципы Лимской и Мексиканской деклараций	Реализация в российском законодательстве
Организация финансового контроля является обязательным элементом управления общественными финансами	Конституция РФ. Ст. 101; БК РФ. Ст. 152, 153, 157, 264.1-270.2 и др.; Законы № 41-ФЗ и № 6-ФЗ
Задачей высшего контрольного органа является проверка законности и правильности распределения финансовых средств и ведения бухгалтерских счетов	Закон № 41-ФЗ. Ст. 2, 5, 13, 14; Закон № 6-ФЗ. Ст. 9
Цели контрольной деятельности ВОФК – законность, правильность, эффективность и экономичность управления денежными и материальными ресурсами	Закон № 41-ФЗ ст. 2, 5, 13, 14; Закон № 6-ФЗ ст. 9
ВОФК должен иметь необходимую функциональную и организационную независимость	Закон № 41-ФЗ. Ст. 2; Закон № 6-ФЗ. Ст. 3
ВОФК проверяет деятельность правительства, его административного руководства и любого другого подчиненного ему органа	Закон № 41-ФЗ. Ст. 15; Закон № 6-ФЗ. Ст. 9

Окончание табл. 11

Принципы Лимской и Мексиканской деклараций	Реализация в российском законодательстве
Учреждение ВОФК и необходимая степень его независимости должны быть заложены в Конституции, детали могут быть установлены законом	Конституция РФ. Ст. 101; Законы № 41-ФЗ и № 6-ФЗ
ВОФК должен быть обеспечен финансовыми средствами, необходимыми для обеспечения возложенных на него задач	Закон № 41-ФЗ. Ст. 41; Закон № 6-ФЗ. Ст. 20
ВОФК должен иметь неограниченный доступ к информации	Закон № 41-ФЗ. Ст. 14, 25; Закон № 6-ФЗ ст. 14, 15
ВОФК должен отчитываться о своей работе	Закон № 41-ФЗ. Ст. 31; Закон № 6-ФЗ. Ст. 3, 19
Должны существовать эффективные механизмы последующих мероприятий по рекомендациям высшего органа финансового контроля	БК РФ. Ст. 270.2, 306.1–306.8; Закон № 41-ФЗ. Ст. 17, 26–28; Закон № 6-ФЗ. Ст. 16

Одной из основных целей ИНТОСАИ является выработка ***стандартов аудита*** для высших органов финансового контроля. Стандарты – это общие требования к организации ВОФК, правила осуществления ими государственного финансового контроля. Они ориентированы на унификацию и повышение эффективности деятельности ВОФК, а также на развитие международного сотрудничества в сфере государственного финансового контроля.

Стандарты носят рекомендательный характер. Однако, поскольку признаются всеми ВОФК, являются основой их организации и деятельности.

В структуре ИНТОСАИ в 1984 г. создан Международный комитет по аудиторским стандартам, который в 2005 г. был реорганизован и получил наименование Комитет по профессиональным стандартам.

В июне 1992 г. Комитетом по аудиторским стандартам приняты аудиторские стандарты ИНТОСАИ. Они кодируются первыми буквами термина «International Standards of Supreme Audit Institutions» – ISSAI (Международные стандарты высших органов аудита) и набором цифр (рис. 23):

♦ Основные принципы аудита в государственном секторе – ISSAI 100;

♦ Общие стандарты – ISSAI 200;

♦ Стандарты исследовательской работы – ISSAI 300;

♦ Стандарты отчетности – ISSAI 400.

Рис. 23. Структура первых аудиторских стандартов ИНТОСАИ

В дальнейшем система международных стандартов получила свое развитие. В настоящее время она состоит из четырех уровней:

первый уровень – основные положения. На этом уровне располагается всего один, основополагающий стандарт: ISSAI 1 – Лимская декларация.

второй уровень (ISSAI 1 – 90) – необходимые условия работы ВОФК. На этом уровне пока 6 стандартов:

ISSAI 10 – Мексиканская декларация независимости ВОФК:

ISSAI 11 – Методическое руководство и лучшие практики обеспечения независимости ВОФК;

ISSAI 20 – Принципы прозрачности и подотчетности;

ISSAI 21 – Принципы прозрачности и подотчетности. Лучшие практики;

ISSAI 30 – Этический кодекс;

ISSAI 40 – Контроль качества работы ВОФК;

третий уровень (ISSAI 100 – 999) – основополагающие принципы аудита. Это уже упомянутые стандарты:

ISSAI 100 – Основные принципы аудита в государственном секторе;

ISSAI 200 – Общие стандарты;

ISSAI 300 – Стандарты исследовательской работы;

ISSAI 400 – Стандарты отчетности;

четвертый уровень (ISSAI 1000 – 8999) – Методические указания по организации аудита. На этом уровне находится большая часть всех стандартов. Это общие методические указания, включающие стандарты по проведению финансового аудита, аудита соответствия и аудита эффективности, а также многочисленные специальные методические указания.

Многие из Международных стандартов высших органов аудита (ISSAI) разрабатываются на базе Международных стандартов аудита (МСА), принятых для аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, работающих как в государственном, так и в негосударственном секторе. Зачастую в ISSAI встречаются прямые ссылки на МСА. Это свидетельствует о едином подходе к правилам проведения аудита, например бухгалтерской отчетности. Однако многие стандарты содержат требования исключительно к органам внешнего финансового контроля, так как они обладают особыми полномочиями и являются высшими органами финансового контроля в своих государствах.

Сотрудничество высших органов государственного финансового контроля на постсоветском пространстве организовано в рамках Совета руководителей ВОФК государств-участников СНГ. В 2010 г. на его X сессии создана Рабочая группа по разработке стандартов государственного финансового контроля (аудита) для ВОФК государств-участников СНГ. Она еще только начала свою деятельность, но уже разработала проект глоссария терминов стандартов государственного финансового контроля (аудита) для государств-участников СНГ.

Не только высшие органы государственного финансового контроля разных государств, но и региональные контрольные органы испытывают потребность в координации деятельности и об-

мене опытом. В 1992 г. создана EURORAI (European Organization of Regional Audit Institutions) – Европейская организация региональных органов аудита (ЕВРОРАИ). В настоящее время она объединяет региональные органы внешнего финансового контроля 18 государств, в том числе 15 контрольно-счетных органов из России. Ее штаб-квартира расположена в Валенсии (Испания). Высшим органом организации является Генеральная ассамблея, заседания которой проводятся раз в 3 года.

Главная цель ЕВРОРАИ – содействие сотрудничеству между региональными палатами внешнего контроля государственных финансов в Европе и обмен опытом работы по осуществлению контроля за использованием общественных средств. В 2010 г. между ЕВРОРАИ и Ассоциацией контрольно-счетных органов Российской Федерации (АКСОР) подписан Меморандум о взаимопонимании.

Взаимодействие органов государственного внешнего финансового контроля, действующих в Российской Федерации, с коллегами из зарубежных государств схематично представлено на рис. 24.

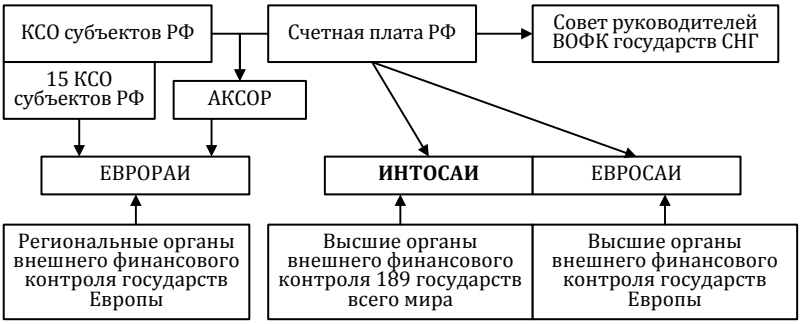

Рис. 24. Международное взаимодействие органов внешнего финансового контроля

Взаимодействие с коллегами из других государств, участие в работе международных организаций, изучение мирового опыта способствуют выработке направлений дальнейшего развития внешнего финансового контроля в Российской Федерации.

Изучение международного опыта, применение международных стандартов и лучших практик аудита является основой для

совершенствования нормативно-правовой базы и системы стандартов государственного аудита в России. Международное сотрудничество в рамках ИНТОСАИ, ЕВРОСАИ, ЕВРОРАИ и других международных организаций способствует повышению качества работы отечественных органов внешнего государственного аудита.

Задания

1. Проанализируйте устройство рассмотренных высших органов аудита разных государств и сделайте вывод о том, какая из трех моделей (генерального аудитора, Суда счетов или коллегиального органа) реализуется в каждом из них.

2. На основе анализа приведенных примеров организации и деятельности высших органов аудита некоторых государств выделите положения, которые было бы полезно использовать при организации деятельности органов внешнего государственного финансового контроля в Российской Федерации.

Вопросы для самоконтроля

1. Как различаются высшие органы финансового контроля в зависимости от места, занимаемого ими в системе государственной власти в соответствии с конституциями зарубежных стран?

2. Какие три модели организации высших органов финансового контроля можно выделить в зависимости от особенностей их внутренней структуры?

3. Что такое ИНТОСАИ?

4. Каковы основные положения Лимской декларации?

5. Каковы основные принципы Мексиканской декларации независимости?

6. Зачем нужны международные стандарты аудита для высших органов финансового контроля?

7. Сколько уровней содержит система международных стандартов?

8. Участниками каких международных организаций являются Счетная палата Российской Федерации, контрольно-счетные органы субъектов Российской Федерации?

Вопросы для подготовки к экзамену

1. Контроль в системе государственного управления. Государственный финансовый контроль.
2. Принципы государственного финансового контроля.
3. Виды государственного финансового контроля.
4. Финансовый контроль в бюджетной системе Российской Федерации.
5. Формы бюджетного контроля.
6. Методы бюджетного контроля.
7. Правовые основы осуществления бюджетного контроля в Российской Федерации.
8. Правовое регулирование бюджетного контроля нормативными правовыми актами федерального уровня.
9. Правовое регулирование бюджетного контроля на уровне субъектов Российской Федерации.
10. Правовое регулирование бюджетного контроля в муниципальных образованиях.
11. Организация бюджетного контроля на федеральном уровне. Органы внешнего и внутреннего финансового контроля.
12. Структура и основные полномочия Счетной палаты Российской Федерации.
13. Основные полномочия Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора.
14. Организация бюджетного контроля на уровне субъектов Российской Федерации.
15. Структура и основные полномочия контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации.
16. Основные полномочия органов внутреннего финансового контроля в субъектах Российской Федерации.
17. Организация бюджетного контроля на муниципальном уровне.
18. Состав и основные полномочия контрольно-счетных органов муниципальных образований.
19. Полномочия законодательных, исполнительных и контрольно-счетных органов в ходе бюджетного процесса.
20. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии составления проектов бюджетов.
21. Деятельность органов внешнего финансового контроля при рассмотрении и принятии бюджетов.

22. Деятельность органов внешнего финансового контроля на стадии исполнения бюджетов.

23. Деятельность органов внешнего финансового контроля на заключительной стадии бюджетного процесса.

24. Порядок проведения и содержание внешней проверки годового отчета об исполнении бюджета субъекта Российской Федерации.

25. Понятие контрольного мероприятия. Планирование и проведение контрольных мероприятий органами бюджетного контроля.

26. Проведение контрольных мероприятий Счетной палатой Российской Федерации.

27. Проведение контрольных мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

28. Проведение контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации проверок в части управления и распоряжения государственным имуществом.

29. Проведение контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации проверок использования бюджетных средств.

30. Проведение проверок местных бюджетов контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

31. Проведение контрольных мероприятий контрольно-счетными органами муниципальных образований.

32. Проведение контрольных мероприятий органами внутреннего финансового контроля.

33. Понятие экспертно-аналитического мероприятия, методы его проведения, планирование экспертно-аналитических мероприятий.

34. Проведение экспертно-аналитических мероприятий Счетной палатой Российской Федерации.

35. Проведение экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами субъектов Российской Федерации.

36. Проведение экспертно-аналитических мероприятий контрольно-счетными органами муниципальных образований.

37. Экспертиза проектов нормативных правовых актов. Финансово-экономическая экспертиза.

38. Аналитическая деятельность контрольно-счетных органов.

39. Результаты бюджетного контроля – непосредственный и конечный (стратегический).

40. Оформление результатов контрольной деятельности органов внешнего и внутреннего финансового контроля.

41. Классификация нарушений, выявляемых органами бюджетного контроля, бюджетные нарушения.

42. Бюджетные меры принуждения за нарушение бюджетного законодательства.

43. Ответственность за нарушение бюджетного законодательства.

44. Эффективность бюджетных расходов, аудит эффективности использования бюджетных средств.

45. Эффективность бюджетного контроля, факторы ее повышения.

46. Критерии и показатели эффективности деятельности органов бюджетного контроля.

47. Основные направления дальнейшего совершенствования бюджетного контроля в Российской Федерации.

48. Внешний государственный финансовый контроль за рубежом. Формы и модели организации высших органов бюджетного аудита.

49. Международное сотрудничество органов внешнего финансового контроля. Международные организации, принятые ими документы.

50. Стандартизация финансового контроля, международные стандарты аудита.

Рекомендуемая литература и иные информационные источники

Нормативные правовые акты

1. *Конституция* Российской Федерации.

2. *Бюджетный* кодекс Российской Федерации.

3. *Кодекс* Российской Федерации об административных правонарушениях.

4. *Уголовный* кодекс Российской Федерации.

5. *О Счетной* палате Российской Федерации : федер. закон от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ.

6. *Об общих* принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований : федер. закон от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ.

7. *Об общих* принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации : федер. закон от 06.10.1999 г. № 184-ФЗ.

8. *Об общих* принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации : федер. закон от 06.10.2003 г. № 131-ФЗ.

9. *О парламентском* контроле : федер. закон от 07.05.2013 г. № 77-ФЗ.

10. *О контрактной* системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд : федер. закон от 05.04.2013 г. № 44-ФЗ.

11. *О Федеральной* службе финансово-бюджетного надзора : постановление Правительства Российской Федерации от 04.02.2014 г. № 77.

12. *Об утверждении* Правил осуществления Федеральной службой финансово-бюджетного надзора полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере : постановление Правительства Российской Федерации от 28.11.2013 г. № 1092.

13. *О Федеральном* казначействе : постановление Правительства Российской Федерации от 01.12.2004 г. № 703.

14. *Об утверждении* Государственной программы Российской Федерации «Управление государственными финансами» : распоряжение Правительства Российской Федерации от 04.03.2013 г. № 293-р.

15. *Об утверждении* стандарта внутреннего контроля Федерального казначейства : приказ Федерального казначейства от 16.04.2012 г. № 164.

16. *О Счетной* палате Свердловской области и контрольно-счетных органах муниципальных образований, расположенных на территории Свердловской области : закон Свердловской области от 12.07.2011 г. № 62-ОЗ.

17. *О бюджетном* процессе в Свердловской области : закон Свердловской области от 25.11.1994 г. № 8-ОЗ.

18. *Об утверждении* Положения о Министерстве финансов Свердловской области : постановление Правительства Свердловской области от 18.10.2010 г. № 1524-ПП.

19. *Об утверждении* Правил осуществления Министерством финансов Свердловской области полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере : постановление Правительства Свердловской области от 27.12.2013 г. № 1684-ПП.

20. *Об утверждении* Положения об Управлении финансового контроля Министерства финансов Свердловской области : приказ Министерства финансов Свердловской области от 30.01.2014 г. № 37.

Печатные издания

1. *Бровкина Н. Д.* Основы финансового контроля : учеб. пособие / под ред. М. В. Мельник. М. : Магистр, 2007.

2. *Будущее* контроля и (или) контроль будущего / под ред. С. В. Степашина. М. : Контрольно-счетная палата Москвы, 2004.

3. *Быстряков А. Я.* Государственный финансовый контроль : учеб. пособие. М. : Изд-во РУДН, 2011.

4. *Врублевская О. В., Романовский М. В.* Бюджетная система Российской Федерации. СПб. : Питер, 2009.

5. *Государственный* финансовый контроль: учебник / [Сабитова Н. М., Орлова М. Е., Шавалеева Ч. М. и др.] ; под общ. ред. Н. М. Сабитовой. М. : Рид Групп, 2012.

6. *Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я.* Государственный финансовый контроль : курс лекций. М. : ТК Велби ; Изд-во «Проспект», 2005.

7. *Двуреченских В. А.* Национальный контроль. М. : Изд. дом «Финансовый контроль», 2008.

8. *Двуреченских В. А.* Основы государственного аудита. М. : Изд-во «Патриот», 2011.

9. *Зубакин С. И.* Бюджетный контроль : учеб. пособие. М. : Изд-во «Дело» АНХ, 2010.

10. *Зубакин С. И.* Бюджетный контроль : учеб. пособие. М. : Изд. дом «Дело» РАНХиГС, 2012.

11. *Кондрат Е. Н.* Комментарий к Федеральному закону от 07.02.2011 г. № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (постатейный). М. : Юстицинформ, 2011.

12. *Кондрат Е. Н.* Региональный финансовый контроль в современной России : [монография]. М. : Юстицинформ, 2011.

13. *Саунин А. Н.* Аудит эффективности использования государственных средств: Вопросы теории и практики. М. : Высшая школа, 2005.

14. *Селезнев А. З.* Контроль финансовых потоков : учеб. пособие / под ред. В. Ю. Катасонова. М. : ИНФРА-М, 2010.

15. *Степашин С. В.* Государственный аудит и экономика будущего. М. : Наука, 2008.

16. *Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А.* Государственный финансовый контроль : учебник для вузов. – СПб. : Питер, 2004.

17. *Степашин С. В., Сурков К. В.* Государственный аудит. М. : УП «Принт», 2010.

18. *Столяров Н. С.* Финансовый контроль в системе стратегического управления социально-экономическим развитием России (теория и практика) : [монография]. М. : Изд-во РГСУ «Союз». 2006.

19. *Тарасов А. М.* Государственный контроль в России : [монография]. М. : ЗАО «Издательство «КОНТИНЕНТ», 2008.

Журнал

1. *Журнал* «Вестник АКСОР».

Ресурсы сети Интернет

1. *Информационно*-справочная система «Гарант».
2. *Информационно*-справочная система «Консультант-Плюс».
3. *Правовая* система «Референт».
4. *Официальный* сайт Министерства финансов Российской Федерации: www.minfin.ru.
5. *Официальный* сайт Федерального казначейства. URL : http://www.roskazna.ru.
6. *Официальный* сайт Федеральной службы финансово-бюджетного надзора. URL : http:// www.rosfinnadzor.ru.
7. *Официальный* сайт Федеральной службы государственной статистики. URL : http://www.gks.ru.
8. *Официальный* сайт Счетной палаты Российской Федерации. URL : http://www.audit.gov.ru.
9. *Официальный* сайт Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации. URL : http://www.ach-fci.ru.
10. *Официальный* сайт Контрольно-счетной палаты Москвы. URL : http://www.ksp.mos.ru.
11. *Официальный* сайт Счетной палаты Свердловской области. URL : http://www.spso66.ru.
12. *Официальный* сайт Счетной палаты Тюменской области. URL : http://www.rfspto.ru.
13. *Официальный* сайт Счетной палаты Челябинской области. URL : http://www.ksp74.ru.
14. *Официальный* сайт Счетной палаты Курганской области. URL : http://www.ksp-kurgan.ru.
15. *Официальные* сайты органов государственной власти и контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления и контрольно-счетных органов муниципальных образований.

Учебное издание

Измоденов Андрей Константинович

БЮДЖЕТНЫЙ КОНТРОЛЬ

Учебник

2-е издание, переработанное и дополненное

Редактор и корректор *М. В. Баусова*

Компьютерная верстка *Н. И. Якимовой*

Поз. 154. Подписано в печать 24.12.2014.
Формат бумаги 60 × 84 $^{1}/_{16}$. Гарнитура Cambria. Бумага офсетная. Печать плоская.
Уч.-изд. л. 13,4. Усл. печ. л. 16,39. Заказ 16. Тираж 36 экз.
Издательство Уральского государственного экономического университета
620144, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта/Народной Воли, д. 62/45

Отпечатано с готового оригинал-макета
в подразделении оперативной полиграфии
Уральского государственного экономического университета

УРАЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ
УрГЭУ–СИНХ