

ДОКЛАД

Проект концепции системы финансового контроля в Российской Федерации

**Комментарии
SIGMA и Шведско-Российского Проекта Сотрудничества (ШРПС)
13 декабря 2001**

СОДЕРЖАНИЕ

1. ВВЕДЕНИЕ.....	4
2. РЕКОМЕНДАЦИИ SIGMA/ШРПС.....	6
2.1 Введение.....	6
2.2 Основные взгляды экспертов.....	6
2.3 Рекомендации SIGMA/ШРПС.....	7
2.3.1 Проект Концепции.....	7
2.3.2 Создать хорошие условия для осуществления.....	16
2.3.3 Прочее.....	17
3. Приложение 1: Взгляды экспертов на Концепцию.....	18
3.1 Комментарии мистера Коэна.....	19
3.1.1 Вступление.....	19
3.1.2 Цели и задачи государственного финансового контроля.....	19
3.1.3 Структура финансового контроля.....	21
3.1.4 Методология: содержание различных видов контроля.....	22
3.1.5 Заключение.....	24
3.2 Комментарии профессора Фэрбера.....	26
3.2.1 Ясная ответственность и соответствующая институциональная структура.....	26
3.2.2 Законодательное регулирование государственных финансовых операций и отчетности.....	28
3.2.3 Федеративные аспекты системы финансового контроля.....	29
3.3 Комментарии мистера Хавенса.....	31
3.4 Комментарии мистера Яльмарссона.....	34
3.4.1 Введение.....	34
3.4.2 Мотивы государственного финансового контроля, связанного с исполнением государственного бюджета.....	35
3.4.3 Функциональные элементы контрольных структур, связанных с государственным бюджетом.....	36
3.4.4 Различные типы финансового контроля в России.....	40
3.4.5 Государственный финансовый контроль, не связанный с госбюджетом.....	41
3.4.6 Короткие комментарии.....	42
3.5 Комментарии мистера Ларссона.....	44
3.5.1 Единая система финансового контроля.....	44
3.5.2 Кто отвечает за финансовый контроль и как предотвратить нарушения?.....	45
3.5.3 Необходимость контролировать контролеров.....	46
3.5.4 Борьба с хищениями и коррупцией.....	47
3.5.5 Приоритеты.....	47
3.6 Комментарии мистера МакДональда.....	48
3.6.1 Внутренний государственный финансовый контроль.....	48
3.6.2 Внешний контроль за текущими транзакциями в государственном секторе.....	49
3.6.3 Контроль за финансовыми рынками.....	49
3.6.4 Международный финансовый контроль.....	49
3.6.5 Развитие законодательства.....	50
3.6.6 Осуществление.....	50

3.6.7	Переход.....	52
4.	Приложение 2 ОПИСАНИЕ СТРАН.....	53
4.1	Франция.....	54
4.1.1	Введение.....	54
4.2	Германия.....	59
4.2.1	Общие нормативные принципы ответственности правительства перед избирателями в условиях рыночной экономики и демократии.....	59
4.2.2	Различия между контролем финансовых сделок частного сектора и банковских систем и финансовым контролем «государственных средств» налогоплательщиков.....	60
4.2.3	Принципы финансового контроля в государственном секторе.....	61
4.2.4	Основные участники и процедуры бюджетного процесса.....	63
4.2.5	Правительственная администрация.....	63
4.3	США.....	67
4.3.1	Государственный финансовый контроль в США.....	67
4.3.2	Финансовый контроль государственного управления.....	68
4.3.3	Предупреждение экономических преступлений.....	70
4.4	Швеция.....	72
4.4.1	Основные принципы государственного финансового контроля.....	72
4.4.2	Роли и обязанности.....	72
4.4.3	Новая структура внешнего аудита.....	75
4.5	Канада.....	77
4.5.1	Основные принципы.....	77
4.5.2	Бюджетный процесс и процесс госзакупок.....	77
4.5.3	Расходы и надзор.....	78
4.5.4	Роли и распределение ответственности.....	79
4.5.5	Дополнение.....	82
4.6	Европейский Союз.....	83
4.6.1	Предварительная информация.....	83
4.6.2	В чем заключались сложности и каковы цели новой системы?.....	83
4.6.3	Новая система финансового контроля и аудита.....	84
4.6.4	Борьба с хищениями и коррупцией.....	88
4.6.5	Внешний аудит.....	90
4.6.6	Краткое изложение основных принципов новой системы.....	90
5.	Приложение 3 ГЛОССАРИЙ.....	93

1. ВВЕДЕНИЕ

Первый заместитель Министра финансов РФ г-н А. Улюкаев попросил SIGMA и ШРПС прокомментировать для него лично проект Концепции с прилагаемым Планом действий по созданию новой федеральной системы финансового контроля (включая внешний аудит). Эти комментарии должны помочь Министру вести дискуссии с организациями, участвующими в финансовом контроле и аудите. План действий SIGMA/ШРПС передан не был.

SIGMA и ШРПС сотрудничали в этом проекте с рядом ведущих экспертов. Они прокомментировали проект Концепции и дали сравнительную характеристику своих национальных системах. Этими экспертами были:

- Ален-Жерар Коэн, Генеральный финансовый инспектор, Франция
- Гизела Фэрбер, профессор, Германия
- Харри Хавенс, бывший заместитель Генерального Аудитора, США
- Оке Яльмарссон, начальник Управления, Министерство финансов Швеции
- Чель Ларссон, директор OLAF, Европейская Комиссия
- Энди МакДональд, бывший Генеральный контролер, Канада

Эти эксперты принимали участие в проекте как частные лица и их комментарии и взгляды не являются взглядами тех организаций, в которых они работают.

Руководителем проекта был Лаге Улофссон из SIGMA. Большой вклад в проект внесли Бон Бонвитт (SIGMA), Рольф Эйдем, Сесилия Коллиандер и Йоста Юнгман из ШРПС, а также ассистент проекта Барбара Глинн (SIGMA).

В этом докладе SIGMA, ШРПС и эксперты представляют свои взгляды на общие принципы систем финансового контроля и как их можно было бы использовать в процессе создания новой системы финансового контроля в Российской Федерации. При чтении доклада следует помнить, что комментарии были сделаны на основе ограниченного знания о ситуации и специфических проблемах в РФ.

Любая национальная система должна строиться, исходя из конкретной ситуации в данной стране. В то же время, по нашему мнению, международный опыт и международные стандарты могут оказать огромную помощь в этой работе. Более того, по нашему мнению, отклонения от международных стандартов всегда должны быть убедительно мотивированы и объяснены.

Рабочее обобщение

Первой целью проекта Концепции было установить, почему в Российской Федерации нужна система финансового контроля. Мы считаем, что первая цель достигнута. Мы считаем положительным, что вы в проекте Концепции уже разработали подходы и взгляды на создание новой системы финансового контроля. Эта часть может быть использована как общее руководство для тех органов, которые будут на практике создавать новую систему финансового контроля.

Другими целями проекта Концепции были:

- определить, в каком направлении будет развиваться государственный финансовый контроль;**
- цели и основные задачи государственного финансового контроля.**
- принципы и структура государственного финансового контроля в Российской Федерации.**
- процедура воплощения в жизнь концепции единого государственного финансового контроля в Российской Федерации.**

Наши комментарии и наблюдения касаются в основном этих целей. В этом докладе мы даем основные рекомендации и, в каждой из них, ряд ключевых аспектов, которые должны быть решены как в принципе, в самой Концепции, так и в процессе ее воплощения. Главные рекомендации следующие:

- Провести разграничение между финансовым контролем за исполнением бюджета и финансовым контролем за деятельностью рынка и использовать различные подходы к ним.**
- Позаботиться о том, чтобы это разграничение обеспечивало контрольные потребности четырех опор - Правительства, Рынка, Парламента и Судебной системы - и баланс между ними.**
- Позаботиться, чтобы были решены ключевые аспекты (как они перечислены в Докладе) для каждой из четырех опор.**

2. РЕКОМЕНДАЦИИ СИГМА/ШРПС

2.1 Введение

Так же, как и эксперты, мы считаем, что проект Концепции дает хорошее представление о нынешних проблемах с не целевым использованием средств, коррупцией и незаконными финансовыми операциями, а также недостатков в области финансового контроля в Российской Федерации. Основные проблемы, упомянутые в проекте Концепции, знакомы нам по большинству других стран, хотя их масштаб и степень серьезности может отличаться.

В то же время и мы, и эксперты, видим необходимость более сильной привязки общих заявлений и принципов к предлагаемым конкретным мерам и областям ответственности. Мы также обнаружили некоторые области, которые требуют более глубокого анализа, и области, где предлагаемое Концепцией направление действий следует изменить.

Все эти проблемы привели нас к выводу, что общая структура, изложенная в проекте Концепции, выиграет от определенных, и значительных, изменений; в противном случае ее воплощение может оказаться под угрозой. Эти изменения не займут много времени, поскольку ключевые компоненты уже получили свое решение. Мы надеемся, что нижеизложенное поможет Вам в этом процессе.

2.2 Основные взгляды экспертов

Основные взгляды экспертов можно обобщить следующим образом:

- Концепция дает очень широкое определение финансового контроля. По ряду причин эксперты предлагают разделить концепцию на несколько “опор”, либо по юридическому принципу (какое законодательство регулирует деятельность данных органов, административное или коммерческое), либо по тем целям, которые стоят перед контролирующим органом в каждой опоре. Некоторые эксперты предлагают несколько иной метод такого разделения.
- Нечеткое разделение между финансовым контролем за исполнением бюджета и другими формами контроля, связанными с хорошо работающим рынком или с взаимоотношениями между гражданами и компаниями с одной стороны, и государством с другой (сбор налогов, соблюдение законов и т.д.) ставит под угрозу осуществление намерений, заявленных в проекте Концепции.
- Экспертов беспокоит как цель, так и возможность создания единой системы финансового контроля в таком широком смысле, как предлагает проект

Концепции. Попытка создать одну единую систему скорее всего не приведет к решению проблем, упомянутых в проекте Концепции. Поднимается и вопрос неэффективности централизованной системы, и необходимость постепенного подхода к строительству новой системы финансового контроля.

- Все эксперты подчеркивают важность четкого разграничения между различными контрольными функциями, что должно получить институциональное выражение. И ответственность различных органов, и их структура должны быть отражены в законе.
- Эксперты подчеркивают важность создания отдельной системы финансового контроля за исполнением бюджета, которая может состоять из трех уровней: а) внутренний контроль в бюджетных организациях; б) правительственный контроль за исполнением бюджета в бюджетных организациях; в) парламентский контроль за исполнением бюджета правительством. Тот факт, что проект Концепции не рассматривает первый уровень как часть системы финансового контроля, является слабостью. По мнению экспертов, этот уровень должен стать фундаментальной основой системы финансового контроля.
- Эксперты также подчеркивают необходимость существования Высшего Аудиторского Органа (Supreme Audit Institution, SAI), который отвечает за внешний аудит исполнения бюджета правительством. Его независимость, как в отношении парламента, так и в отношении исполнительной власти является важнейшей предпосылкой для хорошей работы SAI и доверия к нему.
- Эксперты пишут и о необходимости специальных мер по борьбе с хищениями, коррупцией и другими формами серьезных экономических преступлений, которые влияют на доходную или расходную часть бюджета.

2.3 Рекомендации SIGMA/ШРПС

После тщательного изучения проекта Концепции и комментариев экспертов, SIGMA/ШРПС хотели бы дать Вам четыре рекомендации. Эти рекомендации имеют целью помочь Вам и Министерству финансов найти стабильное решение проблем государственного финансового контроля, описанных в проекте Концепции. Мы бы хотели поделить наши рекомендации на две части. Первая часть касается фактического содержания проекта Концепции. Вторая часть касается действий, необходимых для осуществления Концепции, когда она будет окончательно принята. Осуществление такой амбициозной программы займет несколько лет. Поэтому, по нашему мнению, очень важно, чтобы окончательный вариант Концепции содержал **четкое руководство для органов, в задачу которых входит превратить Концепцию в реальность.**

2.3.1 Проект Концепции

Проект Концепции поднимает следующие вопросы и цели:

- почему Российской Федерации нужна система государственного финансового контроля и в каком направлении она должна развиваться;
- цели и основные задачи государственного финансового контроля в Российской Федерации;
- принципы и организация государственного финансового контроля в Российской Федерации;
- процедура осуществления концепции единого государственного финансового контроля в Российской Федерации.

Мы считаем, что первая цель достигнута, и очень хорошо, что Вы уже разработали подход в проекте Концепции к созданию новой системы финансового контроля. Эту часть вполне можно использовать в качестве руководства для тех органов, которые будут на практике создавать новый финансовый контроль. Вы говорите, что:

“Выполнение этих задач обеспечит эффективное и целевое использование государственных средств, уменьшит масштабы нарушений, хищений государственных средств и улучшит общий экономический и социальный климат в стране. Одновременно эти задачи находятся в соответствии с приоритетами установления демократического правового государства. Это внесет реальный вклад в усиление вертикали власти - один из приоритетов государственного строительства в России на сегодня - и поможет дальнейшему развитию системы государственного финансового контроля в Российской Федерации.

Государственный контроль является обязательной частью управления государственными средствами. Контроль не существует сам по себе, это неотъемлемая часть регулирующей системы, задача которой состоит в том, чтобы вскрывать отклонения от принятых стандартов и нарушения принципов законности, эффективности и экономии государственных средств. Система должна выявлять эти проблемы на максимально ранней стадии, чтобы исправить их, привлечь виновных к ответственности, обеспечить возмещение потерь и принять меры по недопущению таких нарушений в будущем.”

Больше нас беспокоят другие цели. На это есть несколько причин. Например, нам не всегда удавалось проследить красную нить в проекте. Кажется, что некоторые добавления были сделаны вне всякой связи с ранее заявленными принципами и проведенным анализом. Более того, мы отметили тенденцию всегда связывать организационные решения с ответственностью уже существующих органов, вместо того, чтобы сначала проанализировать, какие функции нужны для достижения поставленной цели, а потом думать об организационных или институциональных решениях.

Нам также было трудно увидеть, как Вы различаете, если вообще различаете между целями, мандатом и функциями таких видов контроля, как внутренний контроль, внутренний аудит, внешний аудит, инспекции и надзор. Мы пришли к выводу, что здесь необходима более глубокая дискуссия и прояснение всех этих аспектов, прежде чем можно начинать изменять концепцию.

В каждой из рекомендаций Вы найдете ряд ключевых аспектов, которые должны быть решены, как в принципе, в самой Концепции, так и в процессе ее осуществления.

Рекомендация 1: Провести разграничение между финансовым контролем за исполнением бюджета и финансовым контролем за рыночной деятельностью, и использовать разные подходы к ним.

По нашему мнению, изменение структуры Концепции могло бы ее усилить. Было бы лучше дать определения и разграничения между:

- проблемами, связанными с исполнением госбюджета на принципах законности и эффективности
- проблемами, угрожающими хорошо работающему рынку и подрывающим доходную часть госбюджета

Эксперты SIGMA/ШРПС считают, что **создание единой структуры финансового контроля неосуществимо**. Эксперты придерживаются различных мнений по поводу точного разделения Концепции на “опоры”, но единодушно рекомендуют разделить Концепцию на части.

Рекомендация 2: Позаботиться о том, чтобы разграничение учитывало контрольные потребности всех четырех опор - правительства, рынка, парламента и Правоохранительной системы - и баланс между ними

Мы понимаем, что может существовать сильная политическая потребность в создании общей Программы по борьбе с нецелевым использованием средств, хищениями и коррупцией в государственном секторе и с различными формами экономических преступлений на частном рынке. В этом контексте мы предлагаем, чтобы будущая Концепция решала проблемы финансового контроля по этим четырем опорам. Их можно определять по разному - например по разделению на административное и коммерческое право, по источникам финансирования, или по общим целям для различных форм контроля. Какое бы деление не было выбрано, финансовый контроль и в государственном, и в частном секторе должен опираться на надежную систему законов и правоохранительную систему.

Мы предлагаем на Ваше рассмотрение следующую систему деления, если она соответствует вашим целям:

- **Правительство** - Исполнительная власть должна создать систему финансового контроля, чтобы обеспечить должное исполнение бюджета и отчетность по нему всех организаций в рамках своей юрисдикции. Как мы понимаем, по Конституции РФ Президент является главой государства и возглавляет

Правительство, и поэтому несет высшую ответственность за исполнение бюджета;

- **Рынок** - Государство нуждается в создании и поддержании предпосылок для хорошо работающего рынка, чтобы защитить доходную часть бюджета.
- **Правоохранительная система** - нуждается в хорошо работающих правоохранительных органах и юстиции.
- **Парламент** - нуждается в работающей аудиторской системе, чтобы знать, что правительство исполнило бюджет и отчиталось по нему в соответствии с решениями парламента, при наличии хорошего внутреннего контроля и в соответствии с законами.

Рекомендация 3: Позаботиться о том, чтобы все ключевые аспекты (как они перечислены в докладе) были решены для каждой из четырех опор.

Все перечисленные опоры основаны на некоторых базовых принципах, которые стоит упомянуть. Кроме того, Вы можете сделать некоторые четкие заявления, которые определяют направление развития и цели. Необходимо подчеркнуть и ряд важных позиций в плане функций и организационных обязанностей. Позже они станут руководством для тех органов, которые будут заниматься анализом и предлагать законодательную базу и пр. для каждой из опор. Более того, осуществление плана действий займет несколько лет. На этапе осуществления будут приниматься дополнительные решения, а приоритеты могут меняться. В таком процессе развития четко сформулированные принципы, направление развития и цели имеют жизненно важное значение. Ниже Вы найдете основу для этих фундаментальных вещей.

Первая опора; система финансового контроля в правительстве:

В качестве первого шага нужно дать **определение системе финансового контроля правительства**. Определения, данные в Концепции, на наш взгляд, слишком широкие и охватывают деятельность, которую на международном уровне относят к другим формам контроля, с другими целями и способами осуществления. Поэтому эти части, которые могут быть очень важными, не должны входить в концепцию финансового контроля.

По нашему мнению, любая система финансового контроля **должна следовать принципам систем финансового контроля, которые были разработаны в Европе и на Западе в последние 30 лет**. Один из важнейших аргументов в пользу этого заключается в том, что экономики наших стран становятся все более взаимосвязанными и используют одни и те же стандарты. Более того, использование единых принципов облегчит дискуссии и переговоры по многонациональным инициативам, в которых Россия принимает участие, и облегчит ее контакты с

Европой в тех областях, где требуется финансовый контроль (например, в сельском хозяйстве, финансировании инвестиций в инфраструктуру и т.д.)

Ключевые элементы эффективной системы финансового контроля, которая должна быть отражена в Концепции, следующие:

- Она должна быть основана на главенстве закона;
- Сильное центральное министерство, отвечающее за все финансовые вопросы;
- Четко определенные обязанности руководителей бюджетных организаций по внутреннему контролю;
- Внутренний аудит в отдельных бюджетных организациях;
- Централизованно установленные стандарты учета, финансовой отчетности, внутреннего аудита, и средства для внедрения этих стандартов;
- Эти стандарты должны по мере возможности основываться на международных стандартах. Для этого есть несколько причин. Одна из них в том, что финансовая деятельность все чаще осуществляется через границы государств. Такие стандарты ограничивают возможность манипуляций и обеспечивают постоянное развитие и обновление стандартов. Использование международных стандартов облегчает международное сотрудничество во многих областях.
- Подотчетность должна быть ясной и прозрачной (это часто включает и персональную ответственность) как внутри отдельных организаций, так и между разными уровнями госуправления.
- Должна быть эффективная и целостная система и процедуры контроля ex ante (где бы он не был).
- Ясная, полная и прозрачная, открытая для общественности ежегодная отчетность всех госучреждений.
- Должны существовать механизмы для борьбы с хищениями и коррупцией, наносящими ущерб финансовым интересам государства.

Самой основой эффективной системы являются четкие предпосылки и ясная ответственность для руководителей, исполняющих бюджет. Проект Концепции упоминает недостаточный внутренний контроль как одну из больших проблем, требующих решения. В то же время проект Концепции не определяет внутренний контроль у бюджетополучателей как одну из функций системы финансового контроля.

В проект Концепции приводятся основные принципы государственного финансового контроля:

- Законность действий органов финансового контроля и их сотрудников;
- Объективность;
- Независимость органов государственного финансового контроля от госучреждений, организаций и чиновников при осуществлении ими своей деятельности;
- Обнародование результатов инспекций и проверок при сохранении в тайне государственных, коммерческих и банковских секретов;
- Неотвратимость привлечения к ответственности и наказания виновных в финансовых нарушениях и т.д.

Выше мы уже упомянули, что руководители бюджетных организаций должны осуществлять внутренний контроль, что является основой системы финансового контроля. **Вышеназванные принципы, по нашему мнению, следует переформулировать** так, чтобы они охватывали и расходование бюджетных средств как таковое. **Крайне важно подумать и о принципах исполнения бюджета, таких, как прозрачность, четкое разделение мандатов и ответственности.**

Кроме вышеперечисленного мы видим и еще ряд вопросов, которые выиграют от дальнейшего анализа и изучения на стадии осуществления плана действий:

- Направление развития бюджетного процесса
- Новые требования по отчетности руководителей этого процесса
- Меры внешнего и внутреннего аудита с целью убедиться, что система внутреннего контроля за сбором налогов, таможенных платежей и выплаты социальных пособий создана и работает во всех этих учреждениях. Внутри таких учреждений, как правило, нужны особые меры контроля.
- Необходимость отдельной функции создания в рамках закона специфических правил исполнения бюджета (предпосылки, административные инструкции и т.д.)
- Необходимость отдельной функции оказания помощи менеджерам и другим сотрудникам, занятым исполнением бюджета на разных уровнях (необходимость повышения квалификации, информация и пр.).
- Необходимость отдельной функции казначейского контроля
- Необходимость отдельной функции независимого аудита при правительстве, объем, мандат и роль этой функции
- Необходимость отдельной функции надзора и поддержки внутреннего аудита у бюджетополучателей

- Необходимость отдельной функции принятия административных мер при нарушениях и определение границы, за которой дело о хищении или коррупции передается в правоохранительные органы
- необходимость юридической защиты лиц, осуществляющих внутренний контроль и аудит.

Как это все организовать и как снизить риск дублирования и неэффективности - это проблемы, которые надо решать на втором этапе. Самое важное - это не смешивать разные роли, но иметь полную картину в Министерстве финансов.

Вторая опора: Система, создающая хорошие предпосылки для нормальной работы рынка и защищающая доходную часть госбюджета.

Плохо функционирующий рынок негативно влияет на доходную часть бюджета и тормозит экономический рост. Поэтому государство должно предпринять ряд мер по борьбе недостатками рынка, коррупцией и другими формами рыночных нарушений. Даже если высшая исполнительная власть делегирует эти полномочия нижестоящим органам, она по-прежнему несет за это ответственность перед парламентом.

Уклонение от уплаты налогов и другие виды невыплат также сокращают доходную часть бюджета.

По сравнению с формами контроля, которые мы обсуждали в первой опоре, здесь речь идет в основном об **инспекциях, направленных на различных рыночных игроков (компании и частные лица) и на то, как они соблюдают закон**. Другая форма вмешательства в рынок - это **различные формы надзора**. Цели этих инспекций и надзора фундаментально отличаются от целей системы финансового контроля, описанной в первой опоре.

Например, для нормальной работы рынка очень важно, чтобы компании с определенным числом акционеров были обязаны ежегодно давать финансовый отчет, который проверяется внешними частными аудиторами с высоким профессионализмом и этикой. Важно также организовать базовую подготовку этих аудиторов, их переподготовку, сертифицирование и надзор за их деятельностью. Необходимо установить базовые стандарты для аудиторов и их обязанность сообщать о случаях налоговых и иных преступлений в проверяемой компании. Важно также иметь открытый регистр, где будут указаны имена аудитора компании и членов правления. Создание специальной службы, которая будет предоставлять общественности годовые отчеты компаний также поможет укрепить взаимное доверие рыночных игроков. Конечно, можно обсуждать, организовывать ли это как государственные функции или передать их частным рыночным игрокам. Какое решение бы не было выбрано, оно будет укреплять отношение между рынком и государством. Все это, конечно, должно основываться на законе.

Другой пример - банковский сектор и необходимость его инспектирования помимо частного внешнего аудита банков. То же касается и страховых компаний. Сегодня во многих европейских странах обсуждают, как лучше организовать эти функции.

Контрольные функции такого рода чаще всего выполняют государственные органы, возглавляемые назначенным директором, ответственным перед правительством за исполнение своего бюджета. Требования к внутреннему контролю и аудиту в таких органах такие же, как и в других бюджетных организациях, и их руководители также нуждаются в подтверждении, что они выполнили свою задачу в соответствии с инструкцией. Как госучреждения, они являются объектом вышеописанного финансового контроля.

Третья опора: Правоохранительная и судебная система

Следующим шагом могло бы быть определение механизмов усиления борьбы с экономическими преступлениями. Международный опыт говорит, что эти механизмы должны быть отделены от финансового контроля в госуправлении. Причина в том, что у них разные цели и фундаментально различная среда и принимаемые меры. Мы опасаемся, что стандарт профессионального отношения окажется под угрозой, если ко всем четырем опорам будет один и тот же подход.

Структуры борьбы с экономическими преступлениями должны основываться на понимании того, что:

- растущая часть серьезных экономических преступлений состоит из международных операций с товарами, услугами и людьми, когда денежные потоки пересекают несколько границ; и
- преступные экономические операции осуществляются быстро, с использованием современных технологий и захватывают много стран.

Преступления такого рода требуют, чтобы структуры, созданные для борьбы с ними, с самого начала имели ясный мандат на тесное сотрудничество с аналогичными следственными органами других стран. Обмен информацией о подозрительных действиях, помощь другим органам и получение помощи от них в делах, захватывающих несколько стран - это важные инструменты.

При анализе различных форм преступной деятельности и внесении их в Уголовный кодекс необходимо подумать о том, какие **меры можно принять, чтобы предотвращать, выявлять, расследовать, судить и наказывать виновных, возвращать убытки.** Прежде всего это общая профилактика и хорошо работающая система финансового контроля в госуправлении (см. Опора 1), с одной стороны, и нормативная законодательная база для частного сектора с различными мерами контроля за выполнением законов, с другой.

Можно задать вопрос, каковы взаимоотношения между, например, полицией и прокуратурой, с одной стороны, и системой финансового контроля, описанного в первой опоре и различными инспекциями, описанными во второй опоре, с другой стороны. Во всех странах, описанных экспертами, существует четкая граница между обязанностью органов, отвечающих за какую либо опору, сообщать правоохранительным органам о всех случаях преступлений в этой опоре, и тем, что они сами в расследовании не участвуют.

Также важно проанализировать наличие различных игроков в третьей опоре и их возможности бороться с экономическими преступлениями, повышать квалификацию, использовать новые инструменты и разведывательные возможности, их способность создавать и скоординированно использовать базы данных. При таком анализе всегда надо думать и о правах личности.

Иногда возникают особые потребности, требующие сотрудничества различных профессионалов, например финансовая полиция или прокуратура могут привлекать экономических, полицейских, таможенных инспекторов или следователей, обладающих особой квалификацией для создания особых следственных групп.

Исходя из описания, данного в Концепции, очевидно, что в этой опоре необходимы такие меры. Поэтому может быть создан особый следственный орган со значительными полномочиями и при этом независимый, чтобы он занимался экономическими преступлениями в госсекторе и преступлениями, угрожающими финансовым интересам России. Этот орган может сотрудничать и с прокурорами, которые ведут дела такого рода. Такой орган можно построить на основе опыта Европейского агентства по борьбе с экономическими преступлениями (OLAF).

Не надо недооценивать и значение свободной прессы и создания культуры честности.

Четвертая опора: Парламентский контроль за исполнением бюджета.

Разделение властей в Российской Конституции основано на **разделении ответственности и балансе между законодательной, исполнительной и судебной властью**. Причина этого - необходимость защищать демократию и права граждан.

Совершенно ясно, что законодательная власть нуждается в ряде функций, чтобы убедиться, что исполнительная власть выполняет принятые решения, и иметь возможность спрашивать с исполнительной власти за ошибки и упущения. Одну из таких функций выполняет Высший Аудиторский Орган (SAI). Международное сообщество SAI разработало общую позицию по вопросам роли, мандата и задач таких органов. В преамбуле Лимской Декларации 1977 г. говорится:

"Особые цели аудита, а именно, правильное и эффективное использование государственных средств, развитие здорового финансового управления, правильное выполнение

административных функций и передача информации государственным органам и общественности путем публикации объективных отчетов необходимы для стабильности и развития государств и достижения целей ООН.”

Более того, Лимская Декларация заявляет, что независимость и от исполнительной и от законодательной власти является обязательной для доверия к SAI. Использование Лимской декларации в качестве принципа построения системы финансового контроля в России будет означать, что **Счетная палата не будет иметь исполнительных функций** ни в одной из трех других опор. Вместо этого роль SAI заключается в том, чтобы проверять, как исполнительная власть и подчиненные ей органы исполняют свои обязанности в трех вышеназванных опорах. Чтобы иметь возможность делать такие выводы, **SAI должен иметь полномочия на:**

- аудит в различных контрольных органах, упомянутых в опорах 1-3;
- аудит с выездом в исполнительных органах и проверку использования государственных субсидий получателями государственных средств.

При таких полномочиях цель аудита все равно направлена на проверку подотчетности исполнительной власти.

Рассматривая все три опоры вместе, а также особые цели и задачи каждой из них, мы приходим к выводу что для каждой необходимо выработать отдельную концепцию. По нашему мнению, этого требуют разные политические сферы и разные полномочия государственных органов.

2.3.2 Создать хорошие условия для осуществления

Рекомендация 4: Использовать Концепцию как рамки для Плана действий

По нашему мнению, важно, чтобы Концепция в общем определила отправные точки для разработки плана действий в каждой опоре. Также важно, чтобы организация проекта(ов) развития была упомянута уже в Концепции. Необходимо выделить необходимые ресурсы и четко определить распределение обязанностей. Мы считаем, что было бы неплохо распределить обязанности по крайней мере среди следующих игроков в каждой области Плана действий:

- Руководящий Комитет может отвечать за общее руководство и стимулирование процесса развития. Руководящий Комитет должен иметь полную картину планов действий во всех опорах и координировать приоритеты, ключевые вехи, отслеживание и т.д. Комитет должен иметь аналитические ресурсы.
- В каждой опоре должна быть создана группа, которая будет готовить планы действий, анализы, готовить предложения по законодательной базе и другие предложения.

- Ответственность за осуществление планов должна быть возложена на соответствующие органы в каждой опоре. Отслеживание результатов можно поручить рабочей группе.

2.3.3 Прочее

Проанализируйте вклад экспертов

Комментарии экспертов и данные ими описания стран, по нашему мнению, очень ценны для всех, кто занимается анализом проблем, связанных с нецелевым использованием государственных ресурсов, коррупцией, незаконными финансовыми операциями и недостатками в области государственного финансового контроля.

Международно признанные принципы и опыт других стран имеют большую ценность, хотя надо сказать, что национальные организационные решения должны исходить из местной культуры.

Сотрудничество

Хорошей идеей может быть просьба о поддержке и скоординированной помощи международных доноров. В то же время не стоит начинать проекты технической помощи в этой области до того, как будут утверждены Концепция, Стратегия и План действий.

3. Приложение 1: Взгляды экспертов на Концепцию

3.1 Комментарии мистера Козна

3.1.1 Вступление

В Концепции подробно освещены проблемы и разногласия, возникающие сегодня в Российской Федерации в связи с относительной малоэффективностью системы «государственного финансового контроля» (ГФК).

При чтении Концепции возникает следующая проблема: многие аспекты, касающиеся ГФК, описаны таким образом, что неясно, существуют ли они в настоящее время или только планируются. Поэтому анализ кажется слишком запутанным, а предлагаемые решения недостаточно четко связаны с конкретными задачами. Скорее всего, это связано с использованием (неверной) концепции «единой системы государственного контроля». Мы считаем, что создать такую систему невозможно, так как планируется, что она должна охватить слишком много разнообразных задач одновременно.

Таким образом, эти комментарии должны:

- Внести ясность в анализ, разграничив некоторые понятия и связав каждую форму контроля с контролируемой областью, для которой она предназначена
- Дополнить концепцию ГФК, опираясь не только на опыт Франции, но и на предписания и требования ЕЭС в области финансового контроля («Public Internal Finance Control»)¹

Чтобы продемонстрировать все это, мы рассмотрим:

- Цели и задачи государственного финансового контроля
- Структуру ГФК в зависимости от различных видов контроля
- Содержание и методы различных видов контроля

3.1.2 Цели и задачи государственного финансового контроля

На основе Концепции мы можем выделить и сформулировать три группы целей:

- i. Создание здоровой системы управления финансами в управлении государственными средствами;
- ii. Борьба с хищениями, коррупцией и т.д. («Экономическая безопасность страны»);
- iii. Усиление контроля центральной федеральной власти над прочими органами власти.

Создание здоровой системы управления государственными средствами

Эту группу целей можно разделить на два уровня:

- i. Государственные средства следует тратить законным образом и исключительно по целевому назначению. Это означает, что управление бюджетными и внебюджетными фондами должно осуществляться в рамках закона, без каких-либо нарушений или растрат.
- ii. Государственными средствами следует распоряжаться эффективно, рационально и экономно.

Обеспечение экономической безопасности страны путем борьбы с хищениями, коррупцией, отмыванием денег и т.д.

Чтобы достичь этого, следует различать:

- Министерства: принятие жестких мер против коррупции, блата в распределении госзакупок, тендеров, грантов и т.д.
- Частный сектор: принятие жестких мер против налоговых и таможенных нарушений, отмывания денег, экспортных / импортных нарушений, преступлений на денежном и финансовом рынках и т.д.

Усиление финансового контроля со стороны центра:

- Над регионами, районами и муниципалитетами
- Над государственными внебюджетными фондами и децентрализованным государственным управлением
- Над частным сектором. Нужно стремиться, чтобы ГФК «играл большую роль в частном секторе». Это нужно для того, чтобы обеспечить соблюдение

¹ Для стран-членов ЕЭС постановление No. 438.01, для стран-кандидатов в члены ЕЭС - «Глава 28» PIFC.

(финансового) законодательства с учетом потребностей различных игроков в рыночной экономике.

Чтобы достичь этих целей, следует прибегнуть к различным видам контроля.

3.1.3 Структура финансового контроля

Согласно французской модели, создается несколько органов финансового контроля в соответствии с тем, какие области должны быть охвачены проверкой. Поскольку в этом участвует много экспертов, выделяют три области контроля:

- i. Внутренний контроль;
- ii. контроль частных предприятий;
- iii. Контроль центральной власти над прочими органами власти.

Внутренний финансовый контроль

В каждом министерстве есть свой вид контроля, который включает «инспекцию» финансовых аспектов: сельское хозяйство - 3 органа инспекции, внутренние дела – 4, финансы – 3 (казначейская, страховая и общая финансовая инспекция) и т.д.

В каждом министерстве есть «общая» инспекция, которая подчиняется непосредственно министру. Другие министры могут обратиться за справкой в Главную инспекцию по финансам только если речь идет о государственных средствах. Этот контроль охватывает три аспекта: законность, хорошее финансовое управление и внутренний аудит.

Проверка законности не затрагивает борьбу с хищениями и коррупцией: этим занимаются отдельные органы контроля. Во Франции отдельный орган отвечает за борьбу с коррупцией в связи с тендерами и еще один – за борьбу с коррупцией среди государственных служащих в других областях.

В результате деятельности ЕЭС было создано несколько органов внутреннего контроля внутри госаппарата. Например, существует Казначейство, а по европейским фондам (СІСС) - совокупность четырех инспекций четырех министерств.

Контроль в области частного сектора

Все разнообразные формы контроля в области частного сектора осуществляются специальными органами, созданными для конкретной контролируемой области. Большая часть их относится к Министерству финансов (например, налоговая инспекция, таможенная инспекция и т.д.) Многие из этих органов также

прикреплены к отдельному министерству – например, инспекция по вопросам занятости населения, инспекция по вопросам социального страхования, инспекция по вопросам сельского хозяйства и т.д. Инспекции, занимающиеся банками, рынком ценных бумаг (COB) и отмыванием денег (Tracfin) относительно независимы от Министерства финансов, но при этом прикреплены к нескольким министерствам.

Контроль центра над децентрализованными органами

Под «децентрализованными органами» мы подразумеваем:

- внебюджетные фонды автономных органов
- регионы, районы и муниципалитеты
- децентрализованное государственное управление, действующее на местном уровне (сельское хозяйство, промышленность, образование и т.д.)

Финансовый контроль над этими учреждениями зависит от степени их независимости от центральных органов.

- Предварительный контроль *ex ante* предполагает, что ни одно решение по планированию или управлению государственными средствами не может быть принято без «визы» Министерства финансов (на местном уровне - Казначейства)
- Предварительный контроль до осуществления платежа подразумевает, что все расходы государственных средств могут быть оплачены только государственным органом. Кроме того, они должны быть заверены до осуществления платежа путем проверки всех нужных документов.

Во Франции весь контроль над этими учреждениями, кроме финансового, осуществляется представителями правительства на местах – т.н. «префектами». Другими словами, можно сказать, что контроль со стороны центра за любым учреждением, пользующимся государственными средствами, осуществляется как префектом (по техническим вопросам), так и Министерством финансов через своих представителей на местах (по финансовым вопросам).

3.1.4 Методология: содержание различных видов контроля

Финансовые инструкции ЕЭС разъясняют некоторые основные различия в области финансового контроля. Выделяют три вида или уровня контроля:

- проверки
- аудиторское отслеживание

- аудит

Проверки

Проверки представляют собой вид контроля «на месте». Они осуществляются особыми органами или инспекциями. Но эта довольно традиционная концепция была полностью обновлена с применением того, что в постановлениях ЕЭС называется «выборочной проверкой». Вместо того чтобы руководствоваться случайными или неопределенными критериями, проверки разрабатываются с помощью научных методов. Нужно, чтобы не менее 5 % проверок охватывало все заданное поле деятельности. Для этого используются два понятия:

- Выборочные или представительские проверки. Как и в социологических опросах, выборка, чтобы быть показательной, должна проводиться очень тщательно.
- Включение «факторов риска». Данные выборки корректируются с учетом факторов риска, выявленных при тщательном анализе в процессе аудиторского отслеживания.

Аудиторское отслеживание

Аудиторское отслеживание подразумевает, что все фазы любого оперативного процесса находятся «под контролем». Это означает, что для каждой фазы были определены:

- Ответственные сотрудники
- Руководство
- Необходимые документы (шаблоны)
- Процесс (директивы), которым нужно следовать
- Стандарты, которых нужно достичь

Таким образом, аудиторское отслеживание гарантирует:

- Соответствие финансовым правилам
- Окончательную сертификацию (осуществляется специальным учреждением, которое контролирует весь процесс аудиторского отслеживания, но при этом рассчитывает на ответственные действия со стороны всех участвующих лиц).

Аудит

Аудит не является проверкой, ведущей к какой-либо санкции. Его цель – не обеспечить соблюдение законодательства, а предложить руководству корректирующие меры, чтобы усовершенствовать системы финансового контроля. Аудит может проводиться на нескольких уровнях:

- Внутренний самоаудит (проводится самим руководством), или «самооценка»
- Аудит в процессе осуществления платежа (производится организацией-плательщиком до осуществления платежа, см. выше)
- Внешний аудит: независимый аудит на национальном уровне. В этом случае предполагается, что после анализа результатов выборочных проверок с одной стороны и данных аудиторского отслеживания – с другой, будут составляться периодические отчеты. Периодические отчеты содержат как оценку действующей системы, так и рекомендации по ее усовершенствованию.

3.1.5 Заключение

Возвращаясь к концепции «единой системы государственного финансового контроля»:

Мы увидели, как многочисленны системы контроля в зависимости от поставленных целей: контроль регулярности проводится по-другому, чем борьба с хищениями, а административные органы следует контролировать не так, как частный сектор. Более того, будет разумно различать различные методы контроля, например, «инспекцию» и «аудит».

Но даже если мы попытаемся свести воедино все вышесказанное и представим себе, что в идеале существует единая база данных и компьютерная система отслеживания финансового контроля, то и тогда мы получим в лучшем случае две системы (в то время как во Франции, например, их больше двадцати).

Единая система финансового контроля внутри госсектора, отслеживающая, куда уходят государственные средства (даже в случае с частными операциями). При этом используются следующие методы:

- аудиторское отслеживание или внутренний контроль
- Выборочные проверки (5 %)
- Различные уровни аудита

Единая система по борьбе с нарушениями финансового законодательства (такая, как OLAF) при денежных операциях и в банковском деле, отмыванием денег в

различных валютах, бегством капитала и нарушениями при распределении тендеров, грантов, льгот и т.д.²

Последняя система могла бы основываться на базах данных по результатам вышеназванных операций, получении информации и различных сведений, политических и юридических методах. Она не имеет никакого отношения к описанной выше системе государственного финансового контроля. По моему мнению, только первая система может называться «системой государственного финансового контроля», или ГФК.

² Эти два аспекта, возможно, следует разделить, например, международные денежные операции и хищения в госсекторе, связанные с его влиянием на частный сектор.

3.2 Комментарии профессора Фэрбера

Цель этого документа - создание уникальной системы финансового контроля в Российской Федерации. Предмет финансового контроля шире, чем обычно, поскольку охватывает не только чисто государственный сектор, в том смысле, что деньги налогоплательщиков должны использоваться законно и эффективно для производства общественных услуг и трансферов, но и незаконное использование “частных” денег в смысле коррупции, отмывания денег и незаконного вывоза капитала. Но главное внимание уделяется финансовому контролю государственного сектора.

Я согласен с тем, что описанные проблемы сильно влияют на всю российскую экономику. Злоупотребления и уклонение от уплаты налогов взаимосвязаны и подрывают как экономическое развитие, так и демократию. Поэтому создание эффективной системы финансового контроля *ex ante* и *ex post* в государственном секторе является одним из важнейших условий для стабильного развития российского государства.

Я бы хотел особо прокомментировать три основных пункта, которые особенно важны с немецкой точки зрения.

3.2.1 Ясная ответственность и соответствующая институциональная структура

Документ подчеркивает важность единой системы государственного финансового контроля в Российской Федерации под эгидой Министерства финансов. Хотя Счетная палата считается независимой, я не могу отделаться от ощущения, что она стоит ближе к Министерству финансов, чем любой другой институт и, таким образом, де-факто является частью поля деятельности министерства. Более того, я заметил, что многие различные функции финансового контроля собираются совместить в единой системе, что легко может привести к перенапряжению институтов и запрограммирует неудачу всего дела.

Я отметил следующие фундаментальные функции, заложенные в документ:

- законный и эффективный сбор налогов;
- законное и эффективное использование государственных средств путем хорошего управления расходами;
- эффективный контроль за государственными трансферами;
- эффективный контроль государственного казначейства;

- работающая система документирования/учета/контроля для обеспечения финансового управления в течение финансового года (исполнение бюджета), а также контроль ex post;
- внутренний контроль за сбором и накоплением ресурсов в государственном секторе;
- “внешний“ контроль за всеми финансовыми транзакциями с “государственными деньгами” со стороны суда или Счетной палаты; и
- эффективный контроль за законными транзакциями в финансовой (банковской) системе, которые связаны с незаконным использованием государственных средств.

Ясно, что все эти функции нуждаются в законодательном регулировании целей, институтов и компетенции, а также - при необходимости - правил и процедур. Было бы рациональным подчинить все функции - кроме функции внешнего контроля - Министерству финансов. Но все эти функции нуждаются в собственной институциональной базе, потому что они различны и неоднородны в плане бюрократической работы и специализации.

- Наиболее очевидно выделение контроля за банковскими операциями. Это можно организовать в форме отдельного агентства под общим руководством Министерства финансов. Это агентство может собирать информацию в финансовом секторе о коррупции, уклонении от уплаты налогов и отмыванию денег и передавать ее особым государственным органам, расследующим уклонение от уплаты налогов или обычным правоохранительным органам.
- Налоги собираются Налоговыми управлениями, которые контролирует и которыми руководит Министерство финансов. Здесь нужны специальные органы по расследованию уклонения от уплаты налогов. У них должна быть особая юридическая компетенция.
- Управление расходами, включая управление трансферами государственным предприятиям и гражданам должно быть децентрализовано, поскольку принцип эффективности требует сосредоточения оперативной ответственности и финансовой ответственности в одних руках. Планируемое использование средств должно контролироваться внутренним и внешним аудитом.
- В области управления трансферами должна существовать особая нормативная база, гарантирующая получение всех данных, необходимых внутреннему и внешнему контролю, и определяющая санкции в случае неправильного использования ресурсов (штраф, исключение из будущих трансферов, уголовная ответственность).

- Руководство государственным казначейством со стороны Министерства финансов будет важным противовесом децентрализации управления расходами и передаче его отраслевым министерствам и ведомствам. Поскольку надо определить с одной стороны, сколько нужно иметь казначейских точек по всей стране, чтобы обеспечить все входящие и исходящие платежи с точки зрения эффективности, а с другой стороны обеспечить все аспекты контроля.
- Отраслевые министерства и ведомства, а также казначейские точки Федерального казначейства должны быть объединены в продуманную систему данных для учета/контроля, что позволит Министерству финансов и Счетной палате усилить контроль за злоупотреблениями, коррупцией и пр. Данная дополнительная задача не затрагивает общей функции учета. Функция общего финансового управления со стороны Министерства финансов в течение финансового года должна быть поддержана соответствующей системой учета.
- Министерству финансов следует создать орган внутреннего финансового контроля за расходами и доходами отраслевых министерств и их подразделений. Он не должен быть связан с вышеупомянутыми исполнительными органами. Этот орган должен по законодательству иметь широкие юридические полномочия - аналогичные тем, которые есть у органов, расследующих уклонение от уплаты налогов.
- Наконец, независимость Счетной палаты должна быть гарантирована во всех измерениях, которые я упомянул в моем докладе о стране. Она должна быть также независима от Министерства финансов, поскольку является единственным институтом, контролирующим его бюджетную деятельность.

Документ отводит Счетной палате очень много контрольных задач (предварительный, текущий, последующий). Здесь приоритет следует отдать контролю ex post и текущему контролю только в тех случаях, когда проект рассчитан на несколько финансовых лет или имеет большое значение и необходимо предотвратить возможные трудности.

3.2.2 Законодательное регулирование государственных финансовых операций и отчетности

Документ среди наиболее важных принципов государственного финансового контроля называет “законность действий государственных контрольных органов и их сотрудников”. В этой перспективе подчеркивается “моральная легитимность”, согласно которой все трансакции должны основываться на правилах закона. Но есть и еще один важный аспект юридического регулирования административных процедур в плане результатов процесса контроля. Если административные трансакции вроде расходования ассигнований регулируются законом или указом, управление расходами в большой мере можно проконтролировать, если проверить

сами процедуры расходования. Например, некоторые виды хищений и злоупотреблений государственными средствами могут быть легко вскрыты людьми, участвующими в процедуре, если, скажем, на заявке плательщика нет всех необходимых подписей, или она неполная. В этом случае казначейство не пропустит платеж. Если в незаконное расходование государственных средств вовлечено много людей из разных организаций, то риск быть разоблаченным намного выше, чем если один человек может осуществить всю процедуру расходования. Поэтому нужно разделить организацию-инициатора платежа и казначейскую точку, которая физически осуществляет платеж.

Детальное регулирование осуществления расходов и сбора налогов может стать барьером для эффективности, но его цель - административный контроль за злоупотреблениями, хищениями и коррупцией. Значительная часть бюджетного законодательства направлена именно на отчетность такого типа или может быть объяснена этой функцией. Оно будет способствовать эффективному использованию государственных ресурсов, если затраты на детальные и сложные процедуры расходования и сбора средств будут меньше, чем потенциальные потери от злоупотреблений, хищений и коррупции.

Эти аспекты прямого регулирования и контроля процедур могут быть частично заменены стимулами в бюджетном процессе, когда эффективное использование государственных средств обеспечивается тем, что ответственные за это люди лично в этом заинтересованы. Этот случай возможен, когда интересы организации, в данном случае Министерства финансов, или законодателя, парламента, совпадают с целями чиновников, обеспечивающих расходование и сбор средств, или когда система платит вознаграждение чиновникам за достижение их организациями своих целей. Однако схема “принципал - агент” может быть реализована только в том случае, если цели и степень их достижения поддаются измерению, что в государственном секторе сделать гораздо сложнее, чем в частном.

Поэтому инструменты финансового контроля всегда будут в значительной мере опираться на регулирование процедур и на взаимный контроль разных организаций. Оптимальное сочетание законодательного регулирования и применения стимулов должно быть направлено на результаты расходования средств и на сбор средств. Но ни один из этих инструментов не может работать без дополнительного внешнего контроля, который, например, может обнаружить группы людей или организаций, которые должны были контролировать друг друга, а на самом деле наживаются за счет государства.

3.2.3 Федеративные аспекты системы финансового контроля

В документе несколько раз подчеркивается необходимость создания системы, которая покрывает всю региональную и федеральную структуру госсектора. Надо помнить, что в Российской Федерации центральное правительство играет

доминирующую роль, а самостоятельность субъектов и местных органов не так велика, как в других странах с федеративным устройством. Финансовая автономия этих децентрализованных субъектов также ограничена, поскольку они зависят от финансовых ресурсов/трансферов из федерального бюджета, ограничена и их компетенция вообще. По крайней мере в последние годы здесь были проблемы, например, когда у областной администрации было гораздо больше средств, чем необходимо для выполнения тех обязательств, которые лежат на самой области. Итак, дисбаланс финансовых отношений в государственном секторе России может быть важным источником хищений, коррупции и неэффективности.

Эти аспекты могут быть учтены в процессе создания федеральной сети финансового контроля, особенно органов внутреннего и внешнего аудита. Области и их администрации также должны иметь собственные органы для контроля в зоне их собственной компетенции. Во всех случаях, когда субъекты используют федеральные средства, их должна контролировать Счетная палата РФ.

Кроме того, все аудиторские органы должны использовать сравнимые методы контроля. Этого можно добиться, с одной стороны, организовав единую систему подготовки кадров для Счетной палаты, а с другой стороны, путем тесного сотрудничества всех этих органов.

Наконец, следует подчеркнуть, что ни одна система финансового контроля не может компенсировать неэффективность использования государственных средств и всякого рода злоупотреблений, если они вызваны самой конструкцией федеральной системы, отношениями между центром и субъектами или же “финансовой конституцией”.

Поэтому эффективность финансового контроля также зависит от проведения необходимых реформ в области отношений центра и субъектов.

3.3 Комментарии мистера Хавенса

Концепция совершенно правильно подчеркивает, что широко распространенные злоупотребления государственных ресурсов, коррупция и незаконные финансовые операции в частном секторе являются серьезной проблемой, которую необходимо преодолеть, если Россия хочет построить стабильное демократическое государство с растущей рыночной экономикой. Концепция также содержит ряд других важных пунктов, в том числе:

- Слабость систем внутреннего контроля в российских госучреждениях и важность укрепления этих систем.
- Несистематический подход к проверкам, когда некоторые учреждения проверяются постоянно, а другие не проверяются вообще.
- Необходимость четкого определения полномочий и ответственности контрольных органов и взаимоотношений между ними, а также внесение необходимых изменений в соответствующие законы.
- Необходимость совершенствования бюджетных процедур для минимизации потерь и неправильного использования государственных средств.
- Необходимость создания постоянной инструкции для всех органов государственного финансового контроля по осуществлению контрольной деятельности и отчетности о ней.
- Необходимость улучшения сотрудничества с финансово-контрольными органами других стран и с соответствующими международными организациями.
- Необходимость усиления кадровой, информационной, технической и финансовой поддержки контрольных органов.

Два последних параграфа Части II Концепции дают хорошее объяснение важности эффективного контроля за использованием государственных средств и значения этой области как основы демократического развития.

Несмотря на эти положительные моменты, я бы хотел сделать важные оговорки, по поводу того подхода, который предлагает Концепция. Прежде всего, вызывает озабоченность попытка применить одну единую систему для решения таких разных проблем, как эффективное управление государственными средствами и борьба с криминальными проявлениями в частном секторе. Это очень серьезные, важные проблемы, которые требуют эффективных мер. Однако попытка создать единую контрольную систему для решения этих двух проблем содержит определенный риск, как то:

- Может возникнуть соблазн сделать упор на достижение только одной части целей - поимке и наказанию преступников, а другим целям - созданию эффективной системы финансового контроля в министерствах, госучреждениях и на госпредприятиях и предотвращению неправильного использования государственных средств - будет уделяться недостаточно внимания.
- Если технология, необходимая для обеспечения правильного использования государственных средств, будет применяться государственными контрольными органами к частному рынку, то она, скорее всего, будет излишне сильно вторгаться в частные финансовые операции, вызывая нежелательные ограничения и неэффективность, что будет тормозить рост рыночной экономики.
- Возникнет соблазн сделать государственный финансовый контроль за частным сектором слишком широким, что вызовет дополнительные препятствия и неэффективность. Примером этого является чрезвычайно широкий список (второй параграф на странице 3) типов компаний, на которые распространяется контрольная система.
- Есть определенный риск того, что при создании всеобъемлющей системы государственного финансового контроля в частном секторе вместо предполагаемого снижения незаконной деятельности возникнет среда, способствующая взяточничеству и коррупции среди сотрудников контрольных органов.

Второе, что вызывает озабоченность, это то, что Концепция хорошо идентифицирует наиболее важные проблемы, но в ней гораздо слабее прописано, как эти проблемы решать, особенно, учитывая слабые системы внутреннего контроля в министерствах и ведомствах. Возможно, это отражает только нынешний этап в развитии идей, заложенных в Концепции.

Третье, что меня беспокоит, это заложенное в Концепцию централизованное управление системой финансового контроля. Централизованное управление возможно необходимо на ранних этапах для обеспечения прогресса в создании и внедрении систем внутреннего контроля в министерствах, ведомствах и на госпредприятиях. Но в долгой перспективе централизованное управление может снижать гибкость и приспособляемость, которые необходимы для внедрения, развития и поддержания систем внутреннего контроля, отвечающих потребностям отдельных учреждений, действующих в различных условиях. Таким образом, по моему мнению, целью должно быть введение ответственности руководителей госучреждений за правильное использование доверенных им государственных средств и, следовательно, ответственности этих руководителей - а не центрального органа - за эффективную работу системы внутреннего контроля в их учреждениях.

Меня также беспокоит, в какой мере это централизованное руководство затронет Счетную палату. Конечно, сотрудничество между Счетной палатой и другими

органами финансового контроля очень желательно для того, чтобы координировать планы проверок и сравнивать результаты, а также для консультаций и исключения дублирования в ревизионной работе. Однако доверие к Счетной палате и ее ценность как внешнего аудитора по отношению к Правительству РФ в значительной степени зависит от того, насколько она будет независима от других центров власти и независима от внешних указаний по поводу того, какие выбирать объекты для проверки и какие выводы надо делать из этих проверок.

* * *

В целом, Концепция представляется хорошим исходным пунктом, но нужно еще много сделать по дальнейшему развитию этих идей и уточнению основных направлений работы, а также подумать о целесообразности создания единой системы для контроля как за финансовой деятельностью государства, так и за финансовыми операциями.

3.4 Комментарии мистера Яльмарссона

3.4.1 Введение

Целью Концепции реформы государственного финансового контроля является обеспечение основы глубокой реформы очень значительной области. В этой области действуют несколько государственных органов и несколько законов регулируют их деятельность. Для того, чтобы реформа была полной, последовательной, логичной и не имела “дыр”, представляется разумным начать дискуссию с более широкого подхода.

Та организационная структура, которая на сегодняшний день существует в России в этой области, значительно отклоняется от того, что обычно имеет место в развитых западных экономиках. Это не обязательно означает, что организационное и законодательное развитие в России должно копировать западные системы. Россия находится на другой стадии развития, имеет иное историческое прошлое и находится в трудной переходной ситуации, и этим обстоятельствам следует уделить должное внимание.

Поэтому есть основания приветствовать избранный подход, который дает основное представление о чертах скоординированного развития в высокоприоритетной области. После вышесказанного следует подчеркнуть, что широкий подход означает сведенные вместе контрольные функции, имеющие разные мотивы и разные задачи.

По моему твердому убеждению, структура государственного финансового контроля должна быть разделена минимум на две категории, чтобы обеспечить ясность в дискуссии и анализе. В одну категорию входит финансовый контроль, связанный с исполнением принятого бюджета и ответственностью правительства перед парламентом. Вторая категория должна включать в себя меры государственного финансового контроля, призванные обеспечить соблюдение гражданами и предприятиями законов в экономической сфере. Вторую категорию, возможно, следует поделить на подразделы. Разумеется, национальные, исторические и конституциональные обстоятельства должны влиять на организацию и структуру государственного финансового контроля. Но есть и очень хорошие возможности использовать опыт, накопленный в западных рыночных экономиках. Поэтому тот факт, что ряд параграфов Концепции очень близок к тому, что мы можем видеть в международных стандартах внешнего аудита и внутреннего контроля, вызывает чувство удовлетворения

3.4.2 Мотивы государственного финансового контроля, связанного с исполнением государственного бюджета

Если говорить коротко, то фундаментальной целью государственного финансового контроля, связанного с исполнением государственного бюджета является обеспечение того, что исполнительная власть исполняет именно тот бюджет, который был принят парламентом. Что означает необходимость убедиться в том, что 1) установленные ассигнования не превышены, 2) ассигнования, выделенные на определенные цели, потрачены именно на эти цели, 3) государство получило прогнозируемые сборы и 4) исполнительная власть при исполнении бюджета соблюдала общие и частные законы и положения, регулирующие исполнение бюджета.

Парламент

Парламент, т.е. законодательная власть, нуждается в финансовом контроле, чтобы убедиться, что его конституционные финансовые полномочия не нарушены исполнительной властью в процессе исполнения принятого бюджета. Это имеет фундаментальное демократическое значение, поскольку именно парламент предоставляет средства в распоряжение правительства на конкретные цели. Это также вытекает из того основополагающего факта, что правительство подотчетно парламенту.

Правительство

Правительство (и президент) исполняют принятый бюджет. Но конечно, исполняют его не правительство и лично министры. Практическое исполнение бюджета осуществляется департаментами министерств, госучреждениями и другими государственными институтами. Мы также можем быть уверены в том, что исполняться будет не совсем тот бюджет, который одобрил парламент, а гораздо более специфицированный. Плюс к этому, на стадии исполнения будут учитываться и предписания и решения правительства/президента.

Из этого вытекает, что правительство/президент нуждается в хорошо развитом и эффективном контрольном механизме, который будет следить, чтобы решения парламента и правительства выполнялись многочисленными исполнительными органами, каждый из которых исполняет свою часть общего государственного бюджета и отчитывается за нее.

Исполнительные органы

Глава исполнительного органа несет полную и безоговорочную ответственность за то, чтобы все операции осуществлялись в соответствии с бюджетом и соответствующими законами и постановлениями. Более того, руководитель обязан

позаботиться, чтобы деятельность осуществлялась эффективно. Следовательно, глава исполнительного органа - будь то департамент министерства, госучреждение или иной государственный институт - должен иметь в своем распоряжении контрольную структуру внутри своей организации, чтобы иметь возможность брать на себя ответственность за финансовое и нефинансовое исполнение бюджета.

Заключение

Представленное выше упрощенное описание приводит к выводу, что в цепочке исполнения бюджета можно выделить три звена контроля. Региональное измерение добавит другие звенья. Эта картина отражает то, что обычно называют моделью “принципал - агент” и что является основным руководством при создании систем контроля в государственных и частных организациях в западных экономиках. Концепция выиграет, если подобная фундаментальная картина государственного финансового контроля, связанного с бюджетом, будет более ясной.

3.4.3 Функциональные элементы контрольных структур, связанных с государственным бюджетом

Парламентский аудит

Естественной отправной точкой в дискуссии является парламентский аудит - не потому, что он “высший” или “лучший”, а потому, что его роль и задачи совершенно очевидны и хорошо определены в демократическом обществе и его в большой мере можно сформировать согласно международному опыту и практике. Его роль можно вывести из того, что парламент принимает бюджет, а правительство его исполняет. Принципал, т.е. парламент должен получить надежное подтверждение того, что агент, т.е. правительство соблюдало решение парламента по бюджету и другие нормы, например, Бюджетный кодекс, во время исполнения бюджета. Поэтому необходимо иметь парламентский аудиторский орган, подотчетный парламенту.

Как парламентский аудит будет выполнять свои задачи в некоторой степени зависит от того, какова структура финансового контроля в исполнительной власти и какие отчеты правительство представляет парламенту. При благоприятных условиях финансовый контроль в исполнительной власти хорошо развит и правительство представляет годовой отчет об исполнении бюджета. В этом случае задача заключается в том, чтобы подтвердить, что информация о доходах и расходах государства правдива и что реальное использование государственных средств производилось в соответствии с принятым бюджетом и теми правилами исполнения бюджета, которые установил парламент. Контрольные действия могут заключаться в проверке отчетов исполнительных органов и того, как эти отчеты составлялись. Далее, можно провести проверку структуры внутреннего контроля в исполнительной

власти и провести выборочную проверку отдельных транзакций, чтобы посмотреть, насколько хорошо работает эта контрольная структура.

При неблагоприятных условиях, т.е. когда структура внутреннего контроля в исполнительной власти ненадежна, необходимо проводить более детальные проверки.

Этот аудит независим как от принципала, т.е. парламента, так и от объекта проверки, т.е. агента или исполнительной власти. Цель, задачи, положение, отчетность и т.д. аудита такого рода достаточно ясно изложены в Лимской декларации основных направлений правил аудита INTOSAI. Это означает, что аудиторский орган должен обладать необходимой независимостью, задачами и компетенцией, чтобы считаться Высшим аудиторским институтом (SAI) России.

В этой связи надо подчеркнуть, что Президент РФ имеет большие полномочия и большое влияние на процесс исполнения принятого бюджета. В следствие этого и президент и его администрация являются очевидными объектами повышенного внимания парламентского аудита. Из этого следует, что президент и его администрация не должны иметь возможность влиять на то, как парламентский аудит планирует и проводит свои проверки.

При создании структуры финансового контроля в исполнительной власти парламентский аудит и его деятельность следует рассматривать как естественный элемент общей структуры государственного финансового контроля.

Внутренний контроль и внешний аудит в исполнительных органах

При обсуждении финансового контроля было бы естественным продолжить его вопросом, что президент и правительство должны иметь в своем распоряжении, чтобы обеспечить контроль за множеством органов, которые непосредственно отвечают за исполнение бюджета. Однако по практическим соображениям мы будем обсуждать, какие контрольные механизмы должны быть в каждом исполнительном органе, которому доверено осуществлять деятельность, финансируемую из госбюджета.

Очень положительно то, что в нескольких частях Концепции подчеркнута важность функции внутреннего контроля в органах, исполняющих бюджет. Есть основания утверждать, что если внутренний контроль работает неудовлетворительно, то вся остальная структура финансового контроля будет построена на песке. Ни одна структура внешнего контроля сколько-нибудь разумного размера не может компенсировать отсутствие, слабость или неэффективность финансового контроля внутри исполнительных органов. Фундаментальным исходным пунктом создания государственного финансового контроля должно быть, таким образом, ясное

положение о том, что руководитель исполнительного органа несет ответственность за внутренний контроль в своей организации.

Так, должно быть установлено, что руководитель государственного исполнительного органа - будь то департамент, учреждение, институт и т.д. - несет ответственность за правильное исполнение бюджета в соответствии с законом. Чтобы добиться этого, каждый руководитель должен создать удовлетворительную структуру внутреннего контроля, включая организацию, реальные правила, методы, отношение персонала и т.д. Иллюстрацию того, как может выглядеть система внутреннего контроля (система менеджмент-контроля) можно найти в Основных направлениях стандартов внутреннего контроля INTOSAI.

В каждом исполнительном органе должна быть функция внутреннего аудита, работающая по заданиям руководителя органа. Главная его задача - убедиться, что решения и распоряжения руководителя организации по бюджету, отчетности, закрытию счетов, платежам, обязательствам и методам работы, действительно выполняются. Одна из основных задач внутреннего аудита - оценивать, как работает система внутреннего контроля. Внутренний аудит независим от объекта проверки и подотчетен непосредственно руководителю исполнительного органа. Таким образом, и внутри исполнительного органа применяется модель “принципал - агент”.

Цели, задачи и отчетность внутреннего аудита изложены в Принципах профессиональной практики (Определение внутреннего аудита, Этический кодекс, Стандарты профессиональной практики внутреннего аудита, Практические рекомендации), изданных Институтом внутренних аудиторов.

Контрольные функции правительства и президента

В двух предыдущих разделах мы описали функции финансового контроля, которые существуют в большинстве западных стран, и для которых есть отработанные стандарты с учетом содержания, организации и вида деятельности. Есть две функции: парламентский (внешний) аудит, проверяющий исполнительную власть, и финансовый контроль в форме внутреннего аудита и внутреннего контроля в исполнительных органах. Эти два краеугольных камня контрольной структуры достаточно хорошо определены. Сложнее определить промежуточную функцию, т.е. как должна выглядеть собственная структура финансового контроля исполнительной власти. Здесь нет очевидных и установленных норм, стандартов или моделей.

Цель финансового контроля исполнительной власти заключается в том, чтобы позволить правительству с чистой совестью заявить, что оно делает все возможное в разумных пределах для того, чтобы финансовый контроль в исполнительной власти функционировал удовлетворительно. Финансовый контроль должен быть развит настолько хорошо, чтобы у парламентского аудита не было оснований для серьезной критики в его адрес. В большой мере задачи, организация и методы работы этого

контроля должны определяться по остаточному принципу, с учетом того, что делает парламентский аудит и что делает внутренний аудит и внутренний контроль в исполнительных органах.

В такой большой стране, как Россия, где объем деятельности, финансируемой из госбюджета, очень велик, разумно предположить, что исполнительная власть должна иметь контрольную или аудиторскую функцию для проверки годовых финансовых отчетов исполнительных органов (министерств, департаментов, госучреждений, институтов и пр.), а также чтобы убедиться, что руководители этих органов соблюдают соответствующие правила финансирования и деятельности. Также очень важно проводить оценку работы внутреннего контроля в каждом исполнительном органе. Вышеописанная контрольная структура действует по поручению правительства и проводит независимый внешний аудит исполнительных органов. Она отчитывается перед правительством. Эта функция финансового контроля в Концепции подробно не затрагивается. Однако в некоторой степени эти обязанности в настоящее время возложены на ДГФКА/КРУ.

Описанные функции финансового контроля могут быть собраны в одном централизованном органе или же децентрализованы и переданы разным министерствам. Преимуществами централизованного органа является то, что он может обеспечить единый профессиональный подход к компетентности и этике, разработку стандартов и методик, распределение ресурсов между объектами проверки и подготовку внутренних аудиторов для исполнительных органов. Децентрализованная организация, возможно, потребует какого-то координирующего и поддерживающего органа.

Централизованный контрольный орган может иметь разное организационное подчинение и отчитываться перед президентом, премьер-министром или министром финансов. Естественно, такой выбор будет в какой-то мере влиять на статус и эффективность такого органа.

Финансовый контроль является частью бюджетной процедуры

Функция финансового контроля, которую мы обсуждаем, заключается в том, чтобы убедиться, что государственный бюджет, утвержденный парламентом, исполняется правильно и отчетность по нему правдива. По сути дела, цель состоит в защите и поддержании финансовой власти парламента. Речь идет о защите того распределения полномочий между парламентом и правительством, которое записано в Конституции, Бюджетном кодексе и других законах.

Из этого вытекает, что другой задачей контроля является защита государственной собственности от передачи ее в другие руки ненадлежащим образом и от ее нецелевого использования. Однако такие контрольные органы не следует рассматривать как относящиеся к правоохранительному сектору. Различные

контрольные органы представляют отчет своему принципалу, т.е. либо парламенту, либо правительству, либо руководителю исполнительного органа. А принципал уже принимает решение, являются ли выводы настолько серьезными, что дело должно быть передано в органы прокуратуры для расследования, или же нужно применить административные санкции.

Государственный бюджет принимается ежегодно, и каждый новый бюджет основывается на предыдущем. Ежегодный характер бюджета вызывает необходимость иметь ежегодный детальный отчет о результатах исполнения бюджета. Из этого следует, что финансовый контроль, являющийся частью бюджетного процесса, должен иметь такую же периодичность. Это означает, что государственный финансовый контроль, связанный с исполнением бюджета, должен в каждом финансовом году проверять, как был исполнен принятый бюджет и представлять свое заключение. Иной временной цикл приведет к тому, что контроль потеряет большую часть своего значения. То же касается заключений, представляемых с большой задержкой.

Этот взгляд на государственный финансовый контроль, связанный с госбюджетом, получил некоторое отражение в Концепции. Но Концепция могла бы выиграть, если бы описанные выше функциональные контрольные структуры были описаны яснее и если бы было ясно указано на применимость международных стандартов.

3.4.4 Различные типы финансового контроля в России

Концепция описывает различные виды финансового контроля в России. Например, в ней есть описание того, что называется предварительный контроль, текущий контроль и последующий контроль. Эти виды контроля упоминаются и в Бюджетном кодексе. Ниже следуют некоторые комментарии по поводу разных видов контроля.

Описанный предварительный контроль начинается на стадии подготовки бюджета. Он сильно отличается от предварительного контроля *ex ante*, который можно видеть в западных государственных учреждениях. Судя по описанию, это та задача, которая в западных экономиках включена в нормальный процесс подготовки бюджета следующего года и выполняется отраслевыми министерствами и Министерством финансов. Если эта задача еще не является частью подготовки бюджета в отраслевых министерствах, то она должна быть туда включена. Это может вызвать ошибочное желание назвать это финансовым контролем, что затруднит правильный функциональный анализ. В Концепции написано, что необходимо предпринять шаги по совершенствованию бюджетной процедуры. Было бы хорошо в этой связи обратить внимание на так называемый предварительный контроль.

Совершенно очевидно, что описанный в Концепции текущий контроль применяется во всех западных странах. В большинстве случаев текущий контроль осуществляется

в том органе, который отвечает за исполнение данной части бюджета. Внутренний аудит проверяет, чтобы контрольные системы имелись и действительно работали. В некоторых случаях в исполнительный орган направляются сотрудники Министерства финансов, которые проверяют особо крупные обязательства и платежи до их совершения. Это означает, что может иметь место и предварительный контроль в связи с текущим, но он сильно отличается от того предварительного контроля, который описан в Концепции.

Описанный последующий контроль существует во всех западных странах и всегда называется аудит. Обычно это внешний аудит, независимый от объекта проверки.

Описан также внутренний финансовый контроль в исполнительных органах. Но он является элементом общей структуры контроля, которая была прокомментирована в предыдущих разделах. Этот контрольный элемент не подпадает под описанную выше временную классификацию. Очевидно, что внутренний контроль может осуществляться *ex ante*, *ex post* или быть текущим.

Трудно избежать впечатления, что классификация, данная в Концепции, в реальности отражает существующую организационную структуру, в которой предварительный и текущий контроль соответствуют задачам ГУФК, а последующий контроль осуществляется ДГФКА/КРУ. Очень важно, чтобы эти определения и концепции, сильно отличающиеся по смыслу от того, что принято в международной перспективе и имеющие, кроме того, сильную привязку к конкретным организациям, не помешали бы беспристрастному и рациональному анализу контрольных функций.

В ряде мест Концепция совершенно правильно описывает внутренний финансовый контроль. Контроль такого рода, как уже подчеркивалось, имеет фундаментальное значение. Из Концепции следует, что контроль такого типа во многих исполнительных органах недостаточен или отсутствует.

3.4.5 Государственный финансовый контроль, не связанный с госбюджетом

Необходимо также сделать несколько комментариев по поводу государственного финансового контроля, не связанного в первую очередь с госбюджетом. В России, так же как и в других странах, есть ряд государственных органов, которые в определенной мере осуществляют финансовый контроль в своей области. Это, например, Министерство по налогам и сборам, Государственный таможенный комитет, Федеральное агентство валютно-экспортного контроля и Центральный Банк РФ. Контроль, осуществляемый такими органами, является частью их задачи по обеспечению соблюдения гражданами возложенных на них законом обязанностей. Такой финансовый контроль направлен на граждан и предприятия и имеет целью убедиться, что они платят налоги и пр., которые они должны платить по закону.

Объекты, методы, места контроля, отчетность, участие правоохранительных органов и меры, принимаемые при обнаружении недостатков в этом виде контроля, имеют мало общего с финансовым контролем за тем, как исполнительные органы исполняют бюджет, ведут учет и отчитываются о бюджетных расходах и доходах. Следовательно, анализ сильно облегчится, если в Концепции провести четкое разделение между этими фундаментально различными видами финансового контроля. Совершенно очевидно, что если в общую юридическую нормативную базу и административную структуру не включить все относящиеся к этому вопросы, то велик риск совершить ошибки.

Другое дело, например, что Министерство по налогам и сборам и его региональные и местные подразделения проверяются органами внешнего и внутреннего бюджетного контроля, чтобы убедиться, что налоги начислены правильно, и что начисленные налоги собраны и немедленно и в полном объеме переведены в казначейство. В этом случае финансовый контроль осуществляется в отношении исполнительного органа, а не налогоплательщиков.

В Концепции написано, что необходимо создать специальный орган (финансовую разведку) в исполнительной власти с задачей собирать и передавать информацию о финансовых операциях и координировать обмен информацией между различными органами государственного финансового контроля. Эта деятельность не будет ограничена лишь транзакциями, в которых одной из сторон выступает государство, а будет распространяться и на транзакции между частными сторонами, если они кажутся “подозрительными”. Эта организация будет иметь столь широкую сферу деятельности, что кажется разумным не включать в ее задачи проверку правильности, законности и эффективности исполнения принятого парламентом бюджета.

3.4.6 Короткие комментарии

Концепция начинается с настолько широкого определения государственного финансового контроля, что оно включает несколько видов финансового контроля, осуществляемого государственными органами. Такой широкий охват не облегчает анализ и дискуссию.

В дальнейшем обсуждении и внедрении новой системы государственного финансового контроля в России следует провести базовое разделение на 1) финансовый контроль, связанный с исполнением госбюджета и 2) другие виды финансового контроля. В первом случае в фокусе внимания то, как органы исполнительной власти исполняют бюджет и связанные с этим обязанности, во втором основное внимание уделяется тому, как граждане и предприятия выполняют свои финансовые обязательства перед государством. Государственный финансовый контроль, связанный с госбюджетом, следует рассматривать как функциональную структуру с тремя звеньями и тремя точками контроля на основе принципа

“принципал - агент”. Эти три звена - 1) парламент - правительство/президент, 2) правительство - исполнительные органы, и 3) руководитель исполнительного органа - исполнительный орган.

Из этого можно вывести три функциональных контрольных элемента, а именно парламентский аудит, контрольные органы правительства/президента и внутренний контроль и внутренний аудит. Цели, статус, задачи, отчетность и пр. первого и третьего элементов хорошо прописаны в известных международных стандартах. Этими стандартами и следует руководствоваться в дальнейшем аналитическом процессе.

Внутренний контроль в форме хорошо спланированного и хорошо работающего контрольного механизма внутри исполнительных органов - это фундаментальный момент, без которого работа двух других элементов финансового контроля будет затруднена, если вообще возможна. Похоже, что внутренний аудит и системы внутреннего контроля в исполнительных органах пока слабые. Поэтому совершенно необходимы решительные действия правительства по совершенствованию этих элементов.

Различные виды финансового контроля, описанные в Концепции, во многих аспектах слабо соотносятся с концепциями и определениями, принятыми в западных странах. Нынешние российские концепции, которые совершенно явно имеют привязку к определенным организациям, затрудняют рациональный функциональный анализ, и поэтому их следует избегать.

Функции государственного финансового контроля, которые прямо не связаны с исполнением принятого бюджета, должны анализироваться, обсуждаться и организовываться отдельно.

Трудно поверить, что в реальности будет возможно эффективно координировать всю деятельность по финансовому контролю, которую осуществляют различные государственные органы. В этой связи важно помнить, что аудиторские органы независимы в выборе объектов проверки и ее методики. Это оставляет немного места для координации.

Вместо создания единого органа государственного финансового контроля было бы лучше создать общую контрольную структуру, в которой каждая ее часть имеет четко определенную зону ответственности. А координацию действий можно во многом заменить правилами и процедурами обмена информацией.

3.5 Комментарии мистера Ларссона

Концепция дает хороший обзор текущего состояния государственного финансового контроля и объясняет, почему государственный финансовый контроль в России отличается слабостью и неэффективностью. Основные причины этого, упомянутые в Концепции (нарушения финансовой, бюджетной и налоговой дисциплины, хищения и коррупция, слабость законодательной и методологической базы, неудовлетворительный и плохо организованный внутренний аудит в государственных учреждениях, малоэффективный контроль над финансовыми операциями между государственным и частным сектором, нехватка ресурсов, плохая скоординированность работы госучреждений и отсутствие хороших информационных систем), известны по опыту большинства стран, хотя, конечно, серьезность ситуации варьируется от случая к случаю.

Ознакомившись с предложениями, изложенными в Концепции, я хотел бы, опираясь на опыт некоторых других стран в создании систем финансового контроля, прокомментировать пять аспектов этого предложения.

3.5.1 Единая система финансового контроля

В Концепции рассматриваются все области финансового контроля России как в государственном, так и в частном секторе. Предлагается создать единую систему финансового контроля. Предложение касается того, как должен осуществляться финансовый контроль в области государственного управления расходами и доходами, в отношении других учреждений государственного или частного сектора, получающих средства из фондов государства, а также граждан, предприятий и прочих частных юридических лиц, когда речь идет об обязанности платить налоги, таможенные сборы и другие государственные сборы, или когда они объявляют о легальности трансфертов. Кроме того, это предложение предусматривает контроль над финансовыми операциями между частными сторонами.

Важно, чтобы финансовый контроль в одной и той же области и над одними и теми же учреждениями основывался на одних и тех же принципах (даже если дело может закончиться судом) и следовал четко определенным процедурам. Не менее важно, чтобы действия органов контроля были определенным образом скоординированы, что будет предупреждать накладку в работе и способствовать обмену нужной информацией.

Но подход, изложенный в Концепции, сопряжен с некоторым риском. Во-первых, предложение создать единую систему госфинконтроля встретит так много возражений со стороны администрации и политиков, что ее вряд ли удастся сформировать полностью. Во-вторых, решение в корне различных проблем, требующих разных подходов, одним и тем же четко регламентированным способом

может быть крайне неэффективным. Кроме того, существует вероятность, что в реальной жизни требование осуществлять единый, определенный центральными органами подход будет мешать органам контроля действовать быстро и с достаточной гибкостью. Это может стать серьезным препятствием, в частности, для успешной борьбы с организованной финансовой преступностью.

Предложение: Решением вопросов, сформулированных в Концепции, может стать разделение всей системы на несколько частей, которые не связаны между собой. В каждой из частей следует отдельно рассмотреть как решения, так и предложения по их осуществлению. Есть несколько способов такого деления. Например: 1) Финансовый контроль внутри госсектора; 2) Контроль за выполнением гражданами и частными юридическими лицами денежных обязательств по отношению к государственному / частному сектору; 3) Аудит, финансовый контроль и требования к отчетности в учреждениях частного сектора; 4) Борьба с хищениями и коррупцией, наносящим ущерб финансовым интересам России (скорее всего, эту деятельность следует разделить на направленную на частный и государственный сектор).

3.5.2 Кто отвечает за финансовый контроль и как предотвратить нарушения?

В Концепции высказывается предложение, что основную ответственность за создание и функционирование финансового контроля будет нести государственная система финансового контроля. Кроме того, предполагается, что государственная система финансового контроля сможет более эффективно предупреждать нарушения финансового законодательства.

Существует много примеров (один из них - текущая реформа Еврокомиссии), что отделение финансовой ответственности от оперативной на уровне государственного управления оказывается крайне неэффективной. Причиной этого может быть укоренившаяся привычка нецелесообразно распоряжаться бюджетными средствами или то, что такой вариант требует создания разветвленной и дорогостоящей системы финансового контроля, что также может привести к более медленному проведению задуманной программы/политики.

Конечно, верно, что эффективная государственная система финансового контроля предупреждает нарушения финансового законодательства. Но верно также и то, что успешное предотвращение подобных нарушений требует более тщательно проработанного и тонкого подхода, включающего в себя систематический анализ и ликвидацию пробелов и лакун в финансовом законодательстве. Кроме того, нужно добиться, чтобы нарушать законы было невыгодно с финансовой точки зрения или чтобы в обществе возникло стойкое предубеждение против деятельности подобного рода.

Предложение: В законе должно быть указано, что частью оперативной ответственности отдельных сотрудников правительственных учреждений/министерств также является ответственность за финансовый контроль над всеми мероприятиями в рамках своей деятельности. Эта ответственность не может быть передана какому-либо центральному органу финансового контроля. Ответственность отдельных сотрудников включает в себя применение соответствующих процедур и практик финансового контроля в областях их деятельности. Она также подразумевает обязанность регулярно отслеживать функционирование механизмов контроля. Специальные органы внутреннего финансового контроля, созданные внутри министерств, должны, согласно Концепции, оказывать поддержку высшему руководству и обеспечивать нормальное функционирование механизмов контроля. Органы внутреннего финансового контроля должны иметь право напрямую докладывать высшему руководителю той организации, которой они подчиняются. Эти органы также должны участвовать в повседневных операциях и иметь право действовать независимо от оперативного руководства. Стандарты и методы деятельности организаций и специальных органов внутреннего финансового контроля определяет, как правило, Министерство финансов. Данные стандарты должны соответствовать международным стандартам финансового управления, бухгалтерской отчетности и внутреннего аудита.

Можно также начать мероприятия по предупреждению нарушений финансового законодательства вне системы государственного финансового контроля.

3.5.3 Необходимость контролировать контролеров

В Концепции недостаточно четко определяется, нужно ли контролировать самих контролеров, и если да, то до какой степени. Обычно решить эту проблему очень важно, так как это может иметь прямые финансовые последствия для государства. Наличие неспособных и коррумпированных служащих, отвечающих за налоги, таможенные сборы и социальные выплаты, может отрицательно повлиять на бюджет.

Нормально действующий внутренний и внешний аудит в государственном секторе, соответствующий рекомендациям INTOSAI, жизненно важен не только для нормального функционирования контроля над ревизорами, но и для успешного осуществления других мероприятий.

Главная аудиторская организация страны не должна подчиняться ни одному исполнительному органу государственного управления, включая администрацию Президента.

Предложение: Необходимы усилия внешнего и внутреннего аудита, для того чтобы убедиться, что управление налогами, таможенными сборами и социальными

выплатами функционирует нормально. Обычно появляется необходимость создать специальные органы контроля внутри этих учреждений.

Следует избегать передачи ответственности за планирование аудиторской деятельности Счетной Палаты контрольному Управлению Администрации Президента.

3.5.4 Борьба с хищениями и коррупцией

Серьезные и крупные экономические преступления зачастую имеют международный характер. Их частью являются махинации с экспортом и импортом и / или сложные схемы отмывания денег, в которые могут быть включены несколько стран. Не удивительно, что важной составной частью подобных махинаций является коррумпированность государственных служащих. В Концепции недостаточно четко говорится о том, как следует организовать борьбу с подобными крупными экономическими преступлениями и коррупцией.

Предложение: Возможно, необходимо создать особое агентство со значительными полномочиями по расследованию экономических преступлений в государственном секторе, а также экономических преступлений, затрагивающих финансовые интересы России. Это учреждение должно получить доступ и сотрудничать с органами прокуратуры, занимающимися только такими преступлениями. Такое учреждение можно создать по образцу OLAF.

3.5.5 Приоритеты

Концепция предлагает радикальные изменения и реформы многих организаций и их функций. Значительный масштаб этих реформ подразумевает, что их осуществление займет несколько лет. Из Концепции неясно, какой приоритет получают эти реформы в будущем.

Предложение: Желательно, чтобы реформы проводились постепенно, с учетом наличных ресурсов и необходимой политической поддержки. Реформы, которые могут положительно повлиять на бюджет, следует, по возможности, провести в первую очередь.

3.6 Комментарии мистера МакДональда

Определение финансового контроля

Основное определение государственного финансового контроля, которое дается в документе, сфокусировано на выполнении правил, объективности, независимости, прозрачности и подотчетности всех действий. Оно охватывает как внутренний контроль, так и внутренний аудит под рубрикой “внутренний контроль”. Я считаю, что это требует дополнительных разъяснений. Во-первых, определение менеджмент-контроля, затем финансовый контроль и роль руководства, внутренние и внешние аудиторы. Роль аудитора очень важна, но я считаю, что надо четко определить роль руководства в организации эффективного менеджмент-контроля, а также отчетность и санкции, включая уголовное преследование за серьезные нарушения закона. Определения менеджмент-контроля, финансового контроля и роли руководителей и аудиторов хорошо освещены в публикации ОЭСР “Управление государственными расходами. Пособие для стран с переходной экономикой”. (Managing Public Expenditure, a Reference Book for Transition Countries.)

Объем

Объем документа чрезвычайно большой. Для того, чтобы его можно было эффективно воплотить в жизнь, понятие финансового контроля следует разделить на ряд отдельных вопросов, каждый из которых должен решаться индивидуально. Их можно рассматривать по разному, но я поделил их на четыре категории. Каждой из них может заниматься отдельный орган или органы, подотчетные министру финансов, как главному лицу, отвечающему за финансовое здоровье нации.

3.6.1 Внутренний государственный финансовый контроль

Содержание: Составление бюджета, выделение средств, процесс инвестиций и расходов, управление долгом, заимствования, гарантии по займам, подотчетность государственных чиновников для предотвращения нецелевого использования государственных средств, хищения и коррупция, соблюдение законов и эффективное использование государственных денег.

Применяется: к госслужащим, выборным политикам и служащим государственных или контролируемых государством предприятий.

Осуществляется: В процессе внутреннего менеджмент-контроля в Министерстве финансов, в министерствах и ГУПах, благодаря культуре управления, поддерживающей цели этого контроля, и при помощи хорошо работающего внутреннего аудита и внешних аудиторов. В случае хищений и коррупции

подключаются правоохранительные органы, проводящие расследование и, в случае необходимости, возбуждающие уголовное дело. Административные санкции за менее серьезные нарушения могут применяться внутри системы согласно общей политике, которую еще надо разработать.

3.6.2 Внешний контроль за текущими транзакциями в государственном секторе

Содержание: сбор налогов, таможенные и прочие сборы, трансферы на социальные цели всех видов и приватизационные инициативы.

Применяется: к госслужащим, участвующим в этом процессе, частному бизнесу и налогоплательщикам.

Осуществляется: эффективным внутренним контролем в органах сбора налогов и платежей, подготовленными и квалифицированными руководителями и сотрудниками, налоговыми ревизорами, благодаря прозрачной отчетности о деятельности и результатах, предварительному аудиту всех приватизационных инициатив, чтобы обеспечить соответствие этих операций действующей нормативной базе.

3.6.3 Контроль за финансовыми рынками

Содержание: Эффективная контрольная среда, охватывающая все операции на финансовых рынках России, чтобы убедиться, что действующие законы соблюдаются, а нарушителей выявляют и наказывают.

Применяется: К финансовым институтам, фондовым биржам, денежным и валютнообменным операциям.

Осуществляется: Специальными регулирующими органами с особым законодательным мандатом, которые создают контрольные системы во всех областях и налагают взыскания за нарушение правил.

3.6.4 Международный финансовый контроль

Содержание: осуществление экспортно-импортного контроля, контроля за соблюдением международных конвенций, выявление и пресечение фактов отмывания денег.

Применяется: ко всем юридическим лицам, занимающимся международной торговлей, финансовым институтам и любым предприятиям, чья деятельность может служить для отмывания денег.

Осуществляется: Специальными регулирующими органами с особым законодательным мандатом регулировать и расследовать случаи нарушений, санкции налагаются по уголовному законодательству.

3.6.5 Развитие законодательства

Эффективное осуществление этого возможно только при наличии соответствующей законодательной базы, покрывающей все аспекты внутреннего режима контроля. Необходимы отдельные законы, определяющие полномочия каждого компонента вышеупомянутых четырех категорий, цели их деятельности, ответственность и подотчетность руководителя каждого компонента. Я бы рекомендовал, чтобы они были подотчетны максимально высокому уровню в пирамиде власти, например министру, который отвечает за данную область (многие будут подотчетны министру финансов). Я также рекомендую максимальную прозрачность и минимальную возможность избежать исправительных мер, чтобы они по закону должны были регулярно отчитываться перед Госдумой. В некоторых случаях можно использовать следственные возможности внутри самой организации, например, налоговых следователей, в некоторых надо прибегать к помощи обычных правоохранительных органов. Законодательство должно предусматривать уголовные санкции за те преступления которые обычно считаются уголовными, другие санкции могут носить административный характер, но также должны быть прописаны в законе.

В Канаде законодательная база внутреннего контроля содержится в Законе о финансовом управлении. Там содержатся все принципы внутреннего контроля, государственных средств, госзакупок, государственной собственности, государственного долга и отчетности, гражданских обязанностей и определения преступлений, а также правила управления и отчетности государственных предприятий. В Российской Федерации должна быть создана аналогичная законодательная база, в зависимости от полноты существующего законодательства. Наличие единой общей законодательной базы для внутреннего управления и контроля может способствовать возникновению инициативы у людей, что необходимо для создания эффективного внутреннего контроля в Российской Федерации.

3.6.6 Осуществление

Конечно, все аспекты контроля, упомянутые в документе, можно осуществлять разными путями. Я бы хотел сосредоточиться исключительно на режиме внутреннего контроля, и рекомендую создание отдельного органа, подчиненного

Министру финансов, и возложить на него всю ответственность за финансовое управление и финансовый контроль в Российской Федерации. В Канаде это было сделано в 1979 году, когда внешний аудитор обнаружил, что парламент был близок к потере контроля за расходами правительства, поэтому финансовый контроль стал политическим приоритетом для тогдашнего правительства. Закон о финансовом управлении ввел должность Генерального контролера Канады. Он был в ранге заместителя министра и подотчетен президенту Казначейского Совета, комитета, состоящего из министров кабинета и надзирающего за управлением государственными средствами.

Когда была введена эта должность, на Генерального контролера была возложена ответственность за:

- Финансовый учет и политику в области отчетности
- Политику в области внутреннего финансового управления и контроля
- Системы финансового управления
- Политику в области внутреннего аудита
- Политику в области оценки программ

В каждом министерстве стали подбирать и готовить финансовых офицеров, аудиторов и оценщиков программ. Была введена должность Старшего финансового офицера, который следил за тем, чтобы финансовая политика осуществлялась эффективно, чтобы действовал внутренний контроль, чтобы учет в министерстве велся правильно, а отчетность была правдивой и подавалась вовремя. Старший финансовый офицер докладывал непосредственно заместителю министра, а функционально был подотчетен Генеральному контролеру.

Кроме того, была создана и группа внешних аудиторов, которая проводила проверки в министерстве. Это соответствовало модели внутреннего аудита ПА, а ее руководитель докладывал результаты заместителю министра, а функционально был подотчетен Генеральному контролеру. Такая же структура была и в Группе оценки программ.

Наконец, во всех трех сообществах была начата агрессивная кампания по привлечению молодых кадров, чтобы обеспечить постоянный приток молодых квалифицированных профессионалов в правительство, чтобы омолодить кадры и позволить им развиваться в нужном направлении.

Генеральный контролер принимал участие в назначениях на все ключевые посты министерств в трех сообществах, и функционально руководил ими. Благодаря регулярным встречам руководителей групп аудита, оценки программ и финансовых групп всех министерств с руководителями соответствующих функциональных

подразделений офиса Генерального контролера удалось добиться внедрения во все министерства политики и практики контроля, и все они знакомились с лучшей практикой.

Особое внимание к финансовому управлению и контролю в Казначейском Совете и в министерствах, энергичные действия организации на высоком уровне, которая стремилась улучшить финансовое управление и контроль в госсекторе и зоркий глаз внешнего аудитора позволили добиться значительного прогресса в последующее десятилетие. В конце концов офис Генерального контролера был снова влит в Секретариат, а обязанности Генерального контролера были вновь возвращены секретарю Казначейского совета, у которого их отобрали 15 годами ранее.

Я считаю, что такую модель следует рассмотреть и для Российской Федерации. Она дает возможность прояснить подотчетность, делает упор на ключевые аспекты внутреннего финансового контроля, использует энергию и влияние высших чиновников для того, чтобы ее осуществление шло по плану. Высокое положение Генерального контролера имеет критическое значение для успеха этой инициативы, поскольку только он чувствует себя своим среди высших чиновников государства и на равных участвует в различных заседаниях. Он также может стать главным борцом за расширение инициативы по изменениям, что сыграет важную роль. Офис генерального контролера также может обеспечить набор и подготовку квалифицированных финансовых офицеров, аудиторов и оценщиков программ, которые принесут навыки современного внутреннего контроля в российскую бюрократию и будут поддерживать необходимые изменения во внутреннем контроле.

3.6.7 Переход

Поскольку создание системы займет несколько лет, я бы не торопился демонтировать существующую сейчас систему контроля *ex ante*, пока не будет убедительных доказательств того, что эффективные системы внутреннего контроля созданы во всех министерствах, что концепция хорошего финансового контроля вошла в число ценностей государственной службы, и что правительство в целом привержено здоровому управлению государственными средствами.

Этот переход будет постепенным, и по мере того, как ситуация будет это позволять, упор будет переноситься с утверждения платежей *ex ante* на контроль *ex post*.

4. Приложение 2 ОПИСАНИЕ СТРАН

4.1 Франция

4.1.1 Введение

Мы ограничимся обзором уровня контроля внутри правительства (министерств), так как на уровне Президента и его Администрации не существует никакого контроля, кроме политического. (Самому Президенту нельзя предъявить обвинение, пока не истек срок его полномочий).

На парламентском уровне ситуация почти аналогичная: постоянной системы для контроля деятельности парламента не существует. Время от времени, но при этом достаточно редко, создаются «комиссии по расследованию». По закону эти комиссии не получают никаких особых полномочий для проведения расследования. Кроме того, парламент не подлежит и финансовому контролю.

Палата аудиторов является органом внешнего аудита государственного управления, проверяющим «бухгалтерские счета, но не бухгалтеров». Только на бумаге существует дисциплинарная Бюджетная Палата, созданная для оценки деятельности «ордонаторов»³.

На правительственном уровне следует четко различать (см. комментарии к Концепции):

- Финансовый контроль администрации: в основном контроль бюджетных фондов, а также общий контроль над расходами государства, куда бы ни направлялись эти средства (включая гранты частному сектору)
- Борьба с хищениями, коррупцией, экономическими преступлениями и т.д.

I – Финансовый контроль

Здесь важно различать следующее:

- контроль государственных средств: регулярность (законность) и использование в целях, заданных бюджетом
- хорошее управление финансами государства: эффективность расходов государства, борьба с неоправданными тратами, использование по целевому назначению.

³ «Ордонаторы» - государственные служащие, имеющие право дать распоряжение об осуществлении платежа (мандат).

Но на сегодняшний день существует тенденция сочетать обе задачи. Если система «А» обеспечивает только бюджетный контроль, то системы «В» и «С» сочетают его с хорошим управлением финансами государства.

«Государственные средства» = бюджет, внебюджетные фонды, средства, которые государство передает частному сектору (например, гранты) и т.д.

В настоящий момент существуют, или вскоре будут созданы, три различные системы (возможно, они будут функционировать параллельно).

А - Основная «система бюджетного контроля» (создана в 1922 году и действует до сих пор)

- перед тем, как дать любые обязательства по выплате государственных средств, будь то на центральном или на более низких уровнях, куда делегируется ответственность (коммунальные услуги в регионах, «департаментах» или государственных учреждениях) необходимо получить «визу» финансового контролера (служащего Министерства финансов) на проведение операции. Это касается как инвестиций, так и затрат на заработную плату.

Этот «контроль ex ante» можно уменьшить в отношении заработной платы или каких-либо «глобальных» расходов. Во втором случае руководитель получает «визу» на расходы в определенных рамках, которая будет возобновлена после периодического контроля над осуществлением операции, то есть контроля ex post. «Виза» дается после проверки правильности запланированной операции и ее соответствия бюджетным рамкам.

- перед осуществлением платежа организация-плательщик обязана заверить правильность всех документов, связанных с расходами по планируемой операции (счетов-фактур, актов приемки и физического контроля и т.д.), но она может осуществить этот платеж только при наличии средств.

В - Новая система бюджетного контроля будет создана в 2005 году (на 2006 бюджетный год) – Бюджетный кодекс от 1 августа 2001 года.

Эта система является разновидностью PPBS («Системы программирования и составления смет»).

- В каждом департаменте будут разработаны «программы», основывающиеся на понятии согласованности целей, а также на концепции «цепочки контроля», т.е. «аудиторского отслеживания» (см. ниже). «Миссии» будут относиться к

программам, в которых задействовано несколько министерств – «ассигнования» не являются подходящим видом расходов для программы.

- Для каждой программы будет выделено определенное количество кредитов, а также заданы обширные рамки фонда зарплат (вместо списка должностей). Руководитель имеет право использовать средства на выплату зарплат на другие нужды программы, но не наоборот.
- Будут выработаны разумные критерии для оценки результатов и сравнения их с поставленными целями. Эти проверки будут производиться руководителем, инспекциями и уровнями аудита (см. ниже)

Решение о том, что эта система заменит предыдущую (другими словами, контроль ex post заменит контроль ex ante), еще не принято. Скорее всего, обе системы будут функционировать параллельно, как и в случае с контролем европейских фондов во Франции.

С - Финансовый контроль европейских фондов во Франции

В соответствии с требованиями Европейского союза, предъявляемым к финансовому контролю, только для данного вида расходов было добавлено следующее ⁽⁴⁾:

- Экономические и финансовые рекомендации по проекту, связанные с получением «визы», дает представитель Министерства финансов (TRG);
- «Аудиторское отслеживание», т.е. метод долговременного или «постоянного» контроля над процессом, применяемый с начала до конца операции» (включает осуществление платежа, контроль и оценку);
- Особый сертификат («акт приемки»): выдается техническим или финансовым контролером, его получение обязательно перед осуществлением платежей;
- Особая техника контроля на местах: проверки, основанные на выборке с помощью научных методов (так называемые «5 % выборочных проверок»);
- *Национальный аудиторский орган* должен составлять периодические отчеты о состоянии управления всей системой (отдельная сертификация для каждого случая аудиторского отслеживания). Фактически, в результате следования рекомендациям главного аудиторского органа (СІСС) в систему госфинконтроля Франции были внесены значительные изменения (было составлено «руководство», но закон не принят).

⁴ По большей части средства из европейских фондов расходуются на региональном уровне.

Дополнение: роль «инспекций»

В каждом министерстве есть одна или несколько инспекций для расследования его внутренних дел. Но они не планируют свое расследование в соответствии с «методом выборочных проверок» или как аудиторскую проверку, то есть не производят периодические проверки процессов функционирования. Они занимаются текущими делами, устраивая внезапные проверки на местах.

Деятельность Главной финансовой инспекции (подчиняющейся только Министру финансов) охватывает все департаменты.

Как и все остальные госслужащие, инспекторы обязаны сообщать в органы прокуратуры о любых уголовных преступлениях, обнаруженных ими во время исполнения своих обязанностей. Но инспекции не предназначены специально для борьбы с хищениями: они занимаются ими только в том случае, если преступление уже раскрыто (например, прессой).

II – Борьба с нарушениями законодательства

– В системе государственного управления

Коррупция (взяточничество) является преступлением, которое редко преследуется по закону. Чаще всего администрация действует с помощью своих собственных «дисциплинарных комитетов» и применяет дисциплинарные меры (вплоть до увольнения без выплаты пенсии).

Большой прогресс наблюдается в сфере госзакупок:

- «кумовство» считается уголовным преступлением;
- создан особый междепартаментский орган, в котором работают специалисты по госзакупкам, куда каждый государственный служащий может обратиться за помощью по вопросу о госзакупках (тендерах).

– Вне системы государственного управления

а – Обеспечение соблюдения финансового законодательства

В отношении налогов, таможенных сборов, банковской деятельности, рынка ценных бумаг и т.д. существуют отдельные правила; в каждом конкретном случае с нарушениями этих правил борется отдельный орган «инспекции». Он имеет право наложить (зачастую очень серьезные) штрафы. Состав уголовных преступлений определяет судья (см. выше).

б – Специальные органы по борьбе с экономическими преступлениями

Их очень немного:

- «Экономическая полиция»: в основном в ней работают полицейские, обученные расследовать финансовые преступления. Они оказывают помощь органам прокуратуры, отвечающим за борьбу с экономическими преступлениями, но не могут сами наложить штраф;
- «Трасфин»: междепартаментский орган под руководством Министерства финансов, который собирает всю информацию, касающуюся борьбы с отмыванием денег.

– Взятничество (коррупция) является связующим звеном между коррупцией внутри госучреждений и нарушениями в частном секторе

С одной стороны, срок давности уголовных преступлений ограничен во времени и составляет 5 лет. Но, с другой стороны, «злоупотребление государственной собственностью» (например, когда частное лицо предлагает деньги государственному служащему) не имеет временных ограничений. Это объясняет, почему достаточно старые дела, связанные с коррупцией, могут возобновиться в любое время, что сегодня можно наблюдать на примере Франции.

4.2 Германия

4.2.1 Общие нормативные принципы ответственности правительства перед избирателями в условиях рыночной экономики и демократии.

В Германии сотрудники каждого учреждения государственного сектора полагаются на законность демократических выборов. Поэтому ландтаги всех федеральных земель, сформированные в результате демократических выборов, обладают властью избирать правительства своих земель и контролировать их действия. Если правительство не смогло набрать в ландтаге большинство голосов, он будет переизбран, или же в самом (новом) парламенте большинством голосов будет принято решение провести новые выборы.

Одной из задач ландтагов и правительств федеральных земель является производство так называемых общественных благ (т.е. деятельность учреждений госсектора в пользу граждан) и обеспечение нормального функционирования экономики частного сектора. С нормативной точки зрения, они имеют право вмешаться, только если экономика частного сектора не в состоянии функционировать оптимально. Вообще финансовый сектор является частью частного сектора и играет важную роль во всей экономике страны и ее отношениях с другими странами. Поэтому была создана особая сеть госучреждений, обязанностью которых является анализировать основную информацию о финансовых рынках и гарантировать их удовлетворительное обеспечение деньгами и валютами других государств. Кроме того, они регулируют и контролируют финансовые институты частного сектора, проверяя «корректность» их поведения в отношении гарантий по вкладам, но при этом все больше внимания уделяют борьбе с международным отмыванием денег и уклонением от налогов в своей стране. Если поведение финансовых институтов и их сотрудников относится к сфере действия уголовного права, то расследование и предъявление обвинения берет на себя судебная система (прокуратура, полиция и суд).

Для контроля за использованием средств налогоплательщиков необходимы особые мероприятия. Земельные правительства взимают налоги, сборы и прочие обязательные платежи, средства от которых поступают в особые учреждения социального страхования и идут на финансирование общественных благ и трансферов частным лицам. В случае с производством общественных благ не существует никакого контроля эффективности использования денежных ресурсов, потому что рыночные механизмы с самого начала частично или полностью «выходят из строя». Поэтому ландтаг определяет объем, структуру и качество общественных благ путем ежегодного голосования по бюджету. Кроме того, согласно бюджетному законодательству, они определяют, какое количество финансовых средств может потратить в следующем бюджетном году то или иное госучреждение на выполнение

своих законных обязанностей. Таким образом, бюджетные ассигнования также являются одним из важных инструментов административного контроля.

В отличие от ландтагов и земельных правительств, бюрократический аппарат не полностью находится под контролем избирателей, так как все госслужащие заключают долгосрочные, главным образом пожизненные контракты о найме. Кроме того, они не всегда разделяют мнение ландтагов и земельных правительств по вопросам использования государственных средств. В свою очередь, земельные правительства при поддержке большинства в ландтагах также стараются уйти из-под контроля оппозиции и общественности, пытаются создавая различные институты (такие, как государственные предприятия и их дочерние компании). Поэтому необходим особый орган контроля, компетенцией которого будет являться отслеживание поступления и распределения средств государства. Он не должен подвергаться прямому влиянию со стороны прочих игроков политической или административной системы.

4.2.2 Различия между контролем финансовых сделок частного сектора и банковских систем и финансовым контролем «государственных средств» налогоплательщиков.

Как мы уже выяснили в первом разделе, есть много причин по-разному организовывать контроль финансового и банковского сектора с одной стороны и контроль за использованием средств налогоплательщиков в пределах государственного сектора – с другой.

Контроль над деятельностью финансового и банковского сектора должны осуществлять правительства, так как это связано с производством общественных благ и поэтому не может контролироваться учреждениями частного сектора. Законодательные органы формируют законодательную базу, а земельное правительство обязано создать агентство или похожий институт, чтобы обеспечить эффективный надзор за банковским сектором. Важно, чтобы эти органы имели право применять предусмотренные законом штрафные санкции. Это должно помешать игрокам банковской системы – вне зависимости от того, кому принадлежат те или иные финансовые институты - злоупотреблять доступом к денежным средствам. В Германии Федеральное агентство надзора осуществляет контроль банковской системы. Законодательную базу составляет «Закон о банках» (<http://www.bakred.de/texte/gezetz/kwg>), определяющий статус игроков и правила для всего сектора. Недавно обсуждался вопрос, обязаны ли учреждения, подпадающие под «Закон о банках», предоставлять Министру финансов дополнительную информацию (в электронной форме), касающуюся отмывания денег и уклонения от налогов.

Финансовый контроль денежных средств частного сектора организован совсем по-другому. Важно, чтобы правительство и исполнительные органы сами являлись

объектом контроля. Поэтому финансовый контроль должен обладать определенной независимостью от ландтага и земельного правительства: например, никто не имеет права увольнять ответственных аудиторов, если результаты аудита не полностью устраивают правительство. Наконец, в Палатах аудиторов должны работать служащие, получившие специальное образование. Их задача ограничивается контролем законности и эффективности использования финансовых средств учреждениями государственного сектора. Поэтому во многих странах Палаты аудиторов организованы особым образом, и их деятельность регулируется конституцией.

В Германии существование Палаты аудиторов наряду с другими аспектами, касающимися финансов частного и государственного сектора, регулируется конституцией. Статья 114 (2) закрепляет существование независимой Палаты аудиторов: «Федеральная Палата аудиторов, члены которой получают полную юридическую независимость, осуществляет аудиторскую проверку отчетности и решает, было ли управление государственными средствами эффективным и удовлетворительным. Палата аудиторов обязана представлять ежегодный отчет напрямую Бундестагу (парламенту ФРГ) и Бундесрату (орган представительства федеральных земель в ФРГ), а также Федеральному Правительству. В остальных аспектах полномочия Федеральной Палаты аудиторов регулируются конституцией».

4.2.3 Принципы финансового контроля в государственном секторе

Система госфинконтроля Германии опирается на следующие основные принципы:

- Существование и деятельность Палат аудиторов *регламентируется конституцией*. Это гарантирует невмешательство в ее дела и невозможность осуществить какие-либо изменения простым большинством голосов в ландтаге. Значительные изменения ее статуса могут произойти только с одобрения 2 / 3 членов ландтага и вызовут большой интерес общественности. Наконец, то, что статус Палаты аудиторов закреплен в конституции, дает Конституционному Суду право защищать Палату аудиторов от «неоправданного» вмешательства со стороны правительства и большинства в ландтаге.
- Палата аудиторов не является ни парламентским, ни правительственным органом. Она предоставляет отчеты как обеим палатам Бундестага, так и Федеральному Правительству. Ни Бундестаг, ни Федеральное Правительство не имеют права давать инструкции Палате аудиторов. Это обеспечивает ее *институциональную независимость от каждого из существующих политических институтов* и политическую подотчетность конституции и народу.
- Президент, Вице-президент и «главы министерств» обладают *юридической независимостью*. Это значит, что после выборов их нельзя уволить ни

большинством голосов в Бундестаге, ни по инициативе Федерального Правительства.

- Задачей Палаты аудиторов является контроль всех аспектов, связанных с поступлением и распределением финансовых ресурсов госсектора. В особенности следует проверять, производится ли управление доходами и расходами госбюджета *в соответствии с особыми, определенными законом правилами*, а также *эффективность* использования ресурсов. Расследование всех случаев хищения и коррупции в связи с использованием государственных средств входит в это широкое определение задач аудиторов.
- Хотя в задачи Палаты аудиторов входит финансовый контроль над исполнением всего бюджета, а также контроль законности и эффективности использования государственных субсидий частным предприятиям, невозможно набрать достаточное количество персонала, чтобы контролировать каждую статью дохода и расхода для каждого вновь принятого бюджета. Поэтому Палата аудиторов каждый год выбирает определенные аспекты управления средствами государства для детального контроля. Палата проводит финансовый контроль по принципу «проверок на местах», но при этом имеет право исследовать эффективность деятельности налоговых органов и управления расходами за несколько лет, если сочтет это делом первостепенной важности. Палата аудиторов имеет право *самостоятельно определять, какие аспекты управления средствами государства следует контролировать*.
- «Обычные» сотрудники Палаты аудиторов являются *государственными служащими*. Они подчиняются всем правилам государственной гражданской службы и получают зарплату, достаточную для покрытия личных расходов в соответствии с особым статусом их деятельности. Это важное решение было принято в Германии с целью предотвращения коррупции в среде госслужащих. Сотрудники Палаты аудиторов получают специальное образование, которое позволяет им эффективно осуществлять финансовый контроль.

Федеративная Республика Германия является федеративным государством, и в каждой федерации (Bund) и во всех федеральных землях (Länder) есть своя Палата аудиторов. Существование каждой из них гарантировано соответствующим законодательством, а деятельность и структура организованы по почти одинаковым принципам. Поэтому организация Палат аудиторов является *федеративной*, так как следование схожим принципам привело к появлению почти идентичных институтов. В случае с целевыми грантами право осуществлять совместный финансовый контроль имеют федеральная и земельная Палаты аудиторов.

Однако в осуществлении финансового контроля над исполнением бюджетов земельных правительств есть некоторые значительные различия. В одних землях (например, в земле Rheinland-Palatinate) земельная Палата аудиторов отвечает и за финансовый контроль на местном уровне. В других (например, в земле Гессен)

местная администрация создала соответствующие органы внутри своих учреждений (Rechnungsprüfungsdmter). Последние по своей структуре не следуют вышеупомянутым принципам, так как являются частью местной администрации.

4.2.4 Основные участники и процедуры бюджетного процесса

В Германии бюджетный процесс состоит из следующих этапов: подготовка проекта госбюджета, обсуждение и принятие его ландтагом, исполнение принятого госбюджета, предоставление отчетности и аудит, и, наконец, обсуждение ландтагом аудиторского отчета и вынесение окончательных оценок. Для органов финансового контроля особенно важно проверять исполнение госбюджета, так как определенные процедуры должны обеспечивать законность и эффективность расходов.

За последние 10 лет в бюджетном процессе произошли важные изменения, обеспечившие более гибкое, децентрализованное и более эффективное управление ассигнованиями. Основные правила, регулирующие управление расходами, в общем, не изменились. Поэтому роль Палаты аудиторов осталась прежней, хотя она могла измениться в ходе реформ. Таким образом, роли участников бюджетного процесса почти не изменились в результате реформ.

4.2.5 Правительственная администрация

Бюджетные ассигнования определяют лимит расходов исполнительных учреждений (отдельных бюджетополучателей). В определенных пределах исполнительные учреждения имеют право осуществлять управление доходами и расходами своего бюджета (глава 3 бюджета Министерства и далее) в течение бюджетного года. Хотя в бюджете прошлого года были определены лимиты разных статей расхода (персонал, инвестиции и т.д.), бюджет все равно ориентирован на административный контроль. Таким образом, учреждения, которые по бюджетному законодательству имеют право исполнять бюджет, отправляют платежные поручения и требования в несколько центральных государственных казначейских точек. Требования и поручения подписывает ограниченное число лиц, имеющих специальные финансовые полномочия. Наконец, общепринятая форма включает в себя подтверждение, что расходы и доходы являются правильными в материальном и арифметическом смысле. Под правильностью материальных расходов подразумевается необходимость доходов / расходов в контексте задач данного государственного учреждения, а также их эффективность. Децентрализованный сбор денежных средств, в общем, запрещен; в немногих исключительных случаях на это дается разрешение, но нужно следовать определенным правилам. Таким образом, система по борьбе с коррупцией и хищениями формируется самими правилами исполнения госбюджета.

Отраслевые министерства, как и все прочие, являются обычными исполнительными учреждениями в смысле исполнения своих бюджетов (глава 1 бюджета каждого министерства). Они также отвечают за управление всеми ассигнованиями, выделяемыми третьим лицам (субсидии, трансферы и т.д.). В большинстве случаев министерства не вмешиваются в исполнение бюджета подчиненных им органов за исключением расходов на персонал. По традиции, право нанимать сотрудников принадлежит министерству.

Министерства финансов несут ответственность за планирование и координирование проекта госбюджета и его исполнение, а также за осуществление и координирование процесса предоставления отчетности. Вмешательство в процесс управления расходами не осуществляется напрямую: для каждого бюджетного года определяются особые правила исполнения бюджета и льготы. Контроль за сбором налогов осуществляется непосредственно Министерством финансов, так как налоговые органы являются агентствами этих министерств. По окончании бюджетного года Министерство финансов представляют итоговые отчеты по всем статьям бюджета, который публикуется точно так же, как бюджетное законодательство и соответствующий план ассигнований.

Ландтаги

В Германии ландтаги отвечают за бюджетное законодательство. Они имеют право распределять ассигнования между Министерствами и другими госучреждениями. Земельные правительства обязаны представлять отчеты в течение бюджетного года и по его окончании. Ландтаги имеют право дать политическое одобрение исполнения бюджета земельным правительством в течение бюджетного года и, таким образом, завершить бюджетный процесс эти важным демократическим ритуалом.

На самом деле представители правящих коалиционных партий тесно сотрудничают с земельным правительством. В большинстве случаев последнее слово остается за ним, но в некоторых важных аспектах партии успешно контролируют правительство. Этот контроль, скорее, можно назвать непрямым, так как земельное правительство составляет проект бюджета таким образом, чтобы обеспечить согласие большинства в ландтаге.

Важнейшим средством парламентского контроля является Бюджетный комитет. Партии ландтага выбирают туда своих представителей, число которых зависит от количества мест, принадлежащих той или иной партии. Они статья за статьей обсуждают проект бюджета и дают свое согласие или предлагают изменить некоторые ассигнования. Члены Бюджетного комитета могут приостановить выделение какого-либо ассигнования; окончательное решение по подобным вопросам принимается позже после проведения особого контроля. Члены Бюджетного комитета в течение всего бюджетного года получают информацию об

исполнении бюджета и подготавливают постановления по бюджету, которые используются при его исполнении.

Финансовый контроль ex post осуществляется Аудиторским комитетом, который входит в Бюджетный комитет. Здесь обсуждается отчет Палаты аудиторов и готовится его утверждение на пленарном заседании. В результате того, что члены Аудиторского комитета одновременно являются членами Бюджетного комитета, информация о бюджете эффективно используется для осуществления контроля ex post.

В Германии ни Президент, ни Канцлер, ни Министр - Президент не участвуют в бюджетном процессе.

Палата аудиторов

Палаты аудиторов являются госучреждениями, отвечающими за «технический» аспект финансового контроля. Они организованы согласно вышеназванным принципам, и при осуществлении своей деятельности являются независимыми от других институтов во многих важных аспектах. В рамках немецкой бюджетной системы Палаты аудиторов способствуют законности и правильности исполнения госбюджета самим фактом своего существования, так как они детально анализируют счета и контролируют законность и эффективность управления средствами государства. Финансовый контроль охватывает как правительство, так и исполнительные органы и отдельных лиц, ответственных за исполнение бюджета. В случаях, когда Палаты аудиторов обнаруживают коррупцию и противозаконное использование государственных средств, проведение дальнейшего расследования и наложение санкций берет на себя судебная система.

Все результаты финансового контроля обсуждаются в госучреждениях и министерствах, отвечающих за соответствующие статьи бюджета. В ежегодном отчете Палаты аудиторов публикуются не все данные, полученные в результате проведенной работы. Вниманию общественности предоставляются только замечания, по «ценности» которых не было достигнуто соглашения, и которые представляют интерес для других областей госбюджета. Публикация замечаний палаты аудиторов является некоторой угрозой, так как ни одно министерство или госучреждение не желает быть упомянутым в ежегодном отчете.

Тем не менее, следует отметить, что в работе Палат аудиторов есть определенные сложности и функциональные недостатки. На самом деле они не полностью независимы от политических партий и правительств. Многие Президенты и другие высокопоставленные члены Палат являются членами политических партий и были избраны именно поэтому. Только в некоторых федеральных землях начали ограничивать срок полномочий Президента Палаты и открывать конкурс на

замещение этой должности. Основным направлением работы аудиторов является проверка законности; в области контроля эффективности и оценки использования государственных средств наблюдаются некоторые недостатки. Большинство Палат аудиторов относятся к наиболее «консервативным» игрокам госсектора: только немногие из них активно участвуют в процессе модернизации бюджетных процедур. Кроме того, в уголовном законодательстве Германии существует пробел: явно неэффективное использование государственных средств не может повлечь за собой санкции или преследоваться по закону, так как это не внесено в уголовный кодекс.

Наконец, ограничено политическое воздействие финансового контроля. Если парламентское большинство не согласится с замечаниями Палаты аудиторов, в следующем проекте бюджета не будет изменения ассигнований. В Германии никогда не случалось, чтобы бюджет не получил утверждения ландтага. Таким образом, эффективность финансового контроля основывается на политическом доверии, которого полностью заслуживает Палата аудиторов.

4.3 США

4.3.1 Государственный финансовый контроль в США

В США – федеральная система правления, в рамках которой штаты имеют полномочия, которых не имеет Федеральная Администрация. Например, каждый штат имеет право взимать собственные налоги, поэтому структура и уровень налогообложения в разных штатах сильно различаются.

В Федеральной Администрации представлены три ветви власти: законодательная во главе с Президентом, Конгресс, состоящий из Сената и Палаты представителей, и судебная, возглавляемой Верховным судом. Президент с одобрения Сената назначает глав министерств и других госучреждений; многие могут быть смещены по желанию Президента. При содействии Административного и бюджетного управления (ОМВ), являющегося частью его администрации, Президент представляет Федеральному правительству проект госбюджета. Тем не менее, бюджет может вступить в силу только с одобрения обеих палат Конгресса, что неизбежно приводит к внесению значительных изменений. За исполнение госбюджета отвечают министерства и госучреждения, которым в соответствии с бюджетным законодательством предоставляются средства, подлежащие руководству со стороны ОМВ и подотчетные Казначейству.

Конгресс избирается отдельно от Президента. Обычным является то, что одну или обе палаты Конгресса контролирует не партия Президента, а другая. Конгресс должен издавать законы. Если Президент не утверждает законопроект, то он все же может быть принят, если наберет по 2/3 голосов в обеих палатах Конгресса. Это случается достаточно редко. Также Конгресс контролирует исполнение законов и другую деятельность правительства. В этом принимает участие Генеральная Счетная палата (USGAO), который является Высшим аудиторским органом (SAI) США. Генеральный контролер, возглавляющий USGAO, назначается Президентом с одобрения Сената. Срок исполнения его полномочий – 15 лет, и он не может быть смещен произвольно.

В США система, гарантирующая сбор и правильное использование бюджетных ресурсов и прочих государственных средств, существует отдельно от органов, ответственных за предупреждение и расследование незаконных сделок в частном секторе. Последнее является задачей тех, кому были вверены эти ресурсы: они лично отвечают за надлежащее использование государственных средств и за эффективность систем контроля. За борьбу с незаконной деятельностью в частном секторе отвечают правоохранительные органы, а также регулирующие и контрольные органы. Последние подлежат жесткому контролю, чтобы предотвратить незаконное вмешательство со стороны частного сектора. Это усугубляется нелюбовью к сильным централизованным органам полиции, что

приводит к созданию большого количества специализированных агентств по расследованию подобных нарушений.

Четкое разграничение подходов к контролю государственного и частного секторов отражает важную черту общественной и политической философии США. По отношению к госсектору применяется следующий подход: управление средствами государства должно тщательно контролироваться, быть прозрачным и подлежать контролю со стороны общественности, если нет серьезных оснований для обратного. По отношению к частному сектору применяется диаметрально противоположный подход: частные денежные сделки индивида должны оставаться его личным делом, если нет серьезных оснований для обратного. Ни один из подходов не является единственно возможным. Обычно правительство ограничивает распространение определенной информации – например, по причинам национальной безопасности. Но это скорее исключение, чем правило. Например, соображения национальной безопасности не препятствуют публикации детальных финансовых отчетов Министерства обороны, которое подлежит аудиту со стороны USGAO точно так же, как и другие госучреждения.

Соблюдение коммерческой тайны в частном секторе тоже имеет свои исключения. Например, необходимость создать «климат доверия» на рынке ценных бумаг привела к требованию, чтобы фирмы сообщали о состоянии своих финансов в отчетах, составленных по результатам аудита. Расследования преступлений также допускают некоторые исключения: например, прослушивание телефонных разговоров, проверка банковских записей и т.д. Чем большее вмешательство в личную жизнь предусматривает расследование, тем более жесткому контролю оно подвергается. Как правило, следователи могут производить обыск или прослушивать телефонные разговоры только при наличии судебного решения, для чего обычно требуются неопровержимые доказательства преступной деятельности.

4.3.2 Финансовый контроль государственного управления

В основе государственного финансового контроля лежит следующий юридический принцип: ни одно госучреждение или частное лицо не имеет права взимать налоги и сборы, осуществлять платежи или любым другим способом распоряжаться средствами государства, брать в долг от имени государства, или давать разрешение на осуществление этих действий, не получив на это полномочий, зафиксированных в изданных Конгрессом законах. Сознательное расходование бюджетных средств в объеме, превышающем определенный Конгрессом, уголовно наказуемо. Так как эти наказания довольно суровы, они применяются редко и могут рассматриваться как один из наименее важных элементов всей системы.

Сейчас намного более актуальным является требование, чтобы руководители каждого госучреждения создавали эффективные системы внутреннего контроля, гарантирующие, что все сделки должным образом авторизованы, заверены,

проведены, зафиксированы и отражены в отчетности. В соответствии с требованиями к отчетности, предъявляемыми Казначейством, ОМВ устанавливает общие стандарты для органов внутреннего контроля, но структура и осуществление отдельных проверок для определенного госучреждения или программы являются прямой обязанностью руководства этого госучреждения. Техника контроля различна в разных госучреждениях в зависимости от условий их деятельности и природы сделок.

Жизненно важную роль в обеспечении эффективной работы органов внутреннего контроля играет аудит. Каждое госучреждение обязано ежегодно представлять финансовый отчет, прошедший аудит. Процессом аудита руководит USGAO, которая устанавливает стандарты аудита и сама проводит некоторые проверки, отобранные по степени важности или возможным рискам. В остальном аудит осуществляют сотрудники внутреннего аудита (которые обязаны иметь все госучреждения) – как правило, с помощью частных аудиторских фирм. В то время как целью аудита является проверка достоверности отчетов, на самом деле в центре внимания оказывается проверка надежности систем, предоставивших информацию. Это касается как системы, представляющей отчет с информацией о сделках, так и системы и техник контроля, которые обязаны проверить правильность совершения сделок. Каждая аудиторская проверка должна включать в себя соответствующие тесты этих систем и сообщать о результатах. Могут проверяться и частные сделки, но только как часть общей проверки систем, или же если некоторые системы оказались ненадежными. USGAO публикует резюме результатов этих проверок одновременно с результатами аудита сводных отчетов государственного управления.

Ежегодный процесс аудита дополняется отдельными аудиторскими проверками. Сотрудники внутреннего аудита обязаны, прежде всего, от имени руководства проверить функционирование систем контроля данного госучреждения, выявить недочеты и предложить способы усиления контроля. USGAO также может провести аудиторскую проверку отдельных элементов или программ по своему выбору, в том числе органов внутреннего контроля. В процессе планирования таких проверок USGAO обычно рассматривает результаты работы внутреннего аудита по этим вопросам.

Зачастую аудиторская проверка выходит за пределы госучреждения. Государственные средства поступают в правительства штатов и муниципалитеты, а также в организации частного сектора. Организация - получатель проходит аудиторскую проверку, удостоверяющую, что платеж был произведен должным образом, а средства использованы по целевому назначению. Такие проверки могут осуществляться как USGAO, так и сотрудниками внутреннего аудита административного учреждения. Тем не менее, федеральные аудиторы не уполномочены проводить проверку деятельности штатов, муниципалитетов или частного сектора, если только она не финансировалась из средств государства. Это

входит в обязанности аудиторов правительства штата, а также аудиторов, которых обычно нанимают местные правительства и частные предприятия.

4.3.3 Предупреждение экономических преступлений

В общем, предупреждение экономических преступлений является функцией правоохранительных органов и не относится к обеспечению хорошего управления ресурсами в сфере государственного управления. В случае хищения государственных средств или отказа платить налоги эти задачи совпадают, но по большей части эти две функции не связаны друг с другом.

В США судебным преследованием экономических преступлений главным образом занимается Прокуратура США, которая подчиняется Министерству юстиции, но за ведение связанных с ними расследований не отвечает какое-либо одно агентство. Федеральное бюро расследований (ФБР) – наиболее известное агентство по расследованию преступлений, но существует еще много других, каждое в своей области. Например:

- Хищение государственных средств расследуется Генеральным инспектором данного госучреждения.
- Сотрудники Государственной налоговой службы (IRS) расследуют случаи уклонения от налогов.
- Случаи хищения ценных бумаг расследуются Комиссией по фондовой деятельности или Комиссией по торговле фьючерсами на основное сырье.
- Хищения в банковской сфере преследуются несколькими органами банковского надзора.
- Секретная служба расследует дела по подделке валют.
- Таможенное управление расследует случаи незаконного импорта и экспорта. При расследовании случаев незаконного ввоза и вывоза наркотиков Таможенное управление тесно сотрудничает с Агентством по борьбе с наркотиками (DEA) при содействии Береговой охраны и ВМС.
- Службы иммиграции и натурализации отслеживает случаи нелегальной эмиграции, в том числе и контрабанды людей. Большую помощь в этом оказывает Береговая охраны.
- Хищения у Почтовой службы США с использованием почты расследуются Почтовыми инспекторами.

Все эти (и многие другие) агентства каждое в своей особой области занимаются расследованием экономических преступлений. Несмотря на то, что они не относятся

к одной организации, эти агентства не работают поодиночке. При возникновении любого дела, требующего судебного разбирательства, следователь обязан проконсультироваться с Прокуратурой США по поводу предоставления необходимых доказательств. Кроме этого, агентства по расследованию экономических преступлений зачастую сотрудничают, обмениваясь информацией и предоставляя друг другу услуги своих экспертов. Это сотрудничество далеко не совершенно, но во многих обстоятельствах (таких, как расследование крупных дел по отмыванию денег) была продемонстрирована надлежащая гибкость. Отмывание денег – процесс превращения незаконных доходов в законные. Отмывание денег может быть связано со многими видами незаконной деятельности и принимать множество форм. Наиболее типичным для США является следующий вариант: наркодилер должен найти способ переправить наличные, вырученные от продажи наркотиков, поставщикам из других стран (обычно для этого используется большое количество банкнот малого достоинства). Контроль за соблюдением законов о контроле за наркотиками является прямой обязанностью DEA, но связанное с торговлей наркотиками отмывание денег передает такие дела в другое учреждение.

Например, чтобы предотвратить отмывание денег, Казначейство потребовало сообщать о любых денежных сделках или перемещениях наличных сумм через границу, сумма которых превышает 10 000 долларов США. Сама сделка может не быть незаконной, но отказ сообщить о ней является уголовным преступлением. Банки установили строгий контроль отчетности, чтобы обеспечить ее правильность. Эти требования к отчетности не остановили отмывание денег, но сделали процесс более сложным и менее эффективным. Кроме того, итоговая информация, которую при обнаружении нарушений сообщают следователям, помогла определить потенциальные объекты расследований в связи с распространением наркотиков, уклонением от налогов и т.д. Агентства сотрудничают и в других областях. ФБР и IRS часто вместе занимаются расследованием дел, связанных с организованной преступностью, где другие преступления могут сочетаться с уклонением от налогов. ФБР, DEA и IRS проводят совместное расследование преступлений, связанных с наркотиками. Другие специализированные агентства могут участвовать в расследовании сложных дел, когда противозаконная деятельность включает в себя хищения через почтовые услуги, нарушения в банковском секторе, на рынках ценных бумаг или международные преступления. Децентрализованный подход связан с нелюбовью США к централизованным правоохранительным органам и облегчает развитие специализированной экспертизы, одновременно позволяя при необходимости объединять усилия.

4.4 Швеция

4.4.1 Основные принципы государственного финансового контроля

Отличительной чертой шведской системы центрального государственного управления является то, что осуществление принятой политики проводится децентрализованно и делегируется правительством государственным исполнительным органам.

Государственный финансовый контроль основывается на внешнем аудите ex post госучреждений, осуществляющих денежные операции. Глава каждого органа государственного управления несет ответственность за удовлетворительную работу систем внутреннего контроля. Сотрудники внутреннего аудита оказывают помощь главе госучреждения в наблюдении за системами внутреннего контроля и обеспечении их нормального функционирования.

В настоящее время существует два госучреждения, осуществляющие внешний аудит операций центрального правительства. Основным органом является Государственное ревизионное управление (RRV), которое относится к исполнительной ветви власти. Подчиненный Риксдагу меньший орган – Ревизоры Риксдага – также осуществляет аудит государственной деятельности. Эта структура будет изменена в 2003 году.

4.4.2 Роли и обязанности

Органы, подчиненные правительству

Госучреждения

Правительству подчиняется около 250 исполнительных органов, которые согласно указаниям правительства исполняют утвержденный госбюджет. На каждый бюджетный год правительство составляет регламентационные письма для каждого из госучреждений, определяя размер ассигнований и ожидаемые результаты нефинансового характера. Руководство и глава госучреждения обладают большими полномочиями. На административные цели выделяется определенная сумма, и руководство обязано самостоятельно распределить средства по различным статьям расхода.

Обязанностью главы госучреждения является обеспечивать здоровое управление финансами. Более того, он обязан создать адекватную систему внутреннего контроля

над финансами и деятельностью госучреждения. Госучреждения самостоятельно инициируют платежи, которые осуществляются без дальнейшего контроля извне.

В более крупных госучреждениях есть свои органы внутреннего аудита, которые проверяют системы контроля и управления и представляют отчеты главе госучреждения или его руководству. По большей части сотрудники внутреннего аудита проверяют функционирование различных систем, но, само собой, в определенной степени они осуществляют и контроль за сделками.

Каждое госучреждение представляет ежегодный отчет, который включает информацию о доходах и расходах, баланс, сведения о потоках наличности и прогноз.

Государственное ревизионное управление (RRV)

Сотрудники внешнего аудита контролируют счета и ежегодные отчеты. Кроме того, они проверяют, как руководство госучреждения выполняет все правила, относящиеся к проведению операций. Все это является обязанностью RRV, которое в настоящее время относится к исполнительной ветви власти. Его обязанности определяются постановлением правительства, где зафиксировано, что Государственное ревизионное управление является Высшим аудиторским органом Швеции. Глава RRV и его заместитель назначаются правительством на срок в 7 лет. Возможно также продление их полномочий на короткий период. Общее число сотрудников достигает 300.

Государственное ревизионное управление ежегодно осуществляет внешний аудит каждого госучреждения. Этот аудит проводится в соответствии с общепринятыми стандартами и в основном направлен на контроль существующих систем. Контроль финансовых операций проводится редко. Его цель – убедиться в достоверности и правильности годового отчета, а также выяснить, соответствует ли деятельность руководства определенным правилам. Оцениваются и результаты нефинансового характера, упомянутые в отчете. Государственное ревизионное управление проводит и аудит эффективности, т.е. оценку стоимости, полученной за эти деньги. Аудиторские отчеты представляются правительству; копии этих отчетов пересылаются в соответствующее госучреждение.

В основном аудит направлен на проверку деятельности госучреждений. Использование грантов может проверяться в случае, если получатель обязан представлять отчет государству или если для использования гранта существуют какие-то правила. Согласно законодательству, RRV имеет право осуществлять аудит любых операций, в которых государство участвует при посредстве государственных предприятий и фондов, контролируемых государством. В настоящее время проверки охватывают около 50 объектов такого типа.

Если в результате проверки были выявлены нарушения, RRV не имеет права налагать какие-либо санкции. Право предпринимать какие-либо действия принадлежит главе проверяемого госучреждения или, в конечном счете, правительству. Может быть принято решение наложить административные санкции или передать дело в прокуратуру.

Отраслевые министерства

Отраслевые министерства не имеют отдельных ресурсов, подлежащих финансовому контролю со стороны соответствующих органов государственного управления. Для отслеживания операций и исполнения госбюджета они используют отчеты подчиняющихся им агентств и аудиторские отчеты RRV. Помимо этого они получают ежемесячные отчеты о расходе выделенных фондов в зоне их ответственности. В результате частого письменного и устного общения с органами, отраслевые министерства получают довольно полную картину деятельности своих госучреждений.

Министерство финансов (Минфин)

Внутри самого Министерства финансов не существует отдельных органов для осуществления контроля над госучреждениями. Но Бюджетное управление ежемесячно отслеживает динамику доходов и расходов по всем статьям принятого Риксдагом госбюджета, т.е. по 500 ассигнованиям и 150 статьям дохода. В какой-то мере отслеживается и проведение операций. По просьбе правительства RRV может провести целенаправленное расследование. Такие задания финансируются отдельно.

В исполнении госбюджета Минфину помогают два госучреждения. Одним из них является Управление госдолга Швеции (RGK), отвечающее за управление госдолгом, долгосрочные и краткосрочные займы, валютные операции и систему государственных платежей. Все входящие и исходящие платежи государства проходят через Систему единого счета (SEC).

Другим госучреждением, помогающим Минфину исполнять госбюджет, является Шведское управление финансового регулирования (ESV), которое обеспечивает интегрирование текущих и годовых отчетов государственном секторе и разработку методов отчетности и устанавливает правила учета и отчетности.

Эти два госучреждения участвуют в процессе финансового контроля, главным образом осуществляя превентивные меры: они проверяют работу соответствующих административных систем, соблюдение правил и осуществление процедур.

Ежегодные отчеты госучреждений и соответствующие аудиторские отчеты являются основанием для формирования госбюджета в министерствах. Эти документы представляются Министерству финансов и исполнительным министерствам в

феврале и марте месяце. Правительство представляет Риксдагу сводный финансовый отчет в апреле с учетом графика бюджетного процесса.

Если RRV представило квалифицированный отчет, соответствующее госучреждение должно отчитаться перед правительством в том, какие меры будут приняты для исправления недостатков в его работе. Согласно Бюджетному кодексу, правительство сообщает в Риксдаг о мерах, принятых вследствие замечаний RRV.

Риксдаг

У Риксдага есть свой аудиторский орган, который называется Ревизоры Риксдага (RR). Его структура и задачи определяются конституцией. Ревизоры Риксдага имеют право контролировать все операции госсектора, но их основной задачей является обеспечить эффективное использование средств государства.

Руководство Ревизоров Риксдага состоит из 12 бывших депутатов Риксдага, в штат входят около 30 профессиональных аудиторов и администраторов. Небольшой размер этого органа строго ограничивает масштаб его расследований.

По большей части RR занимается аудитом эффективности. Ежегодно проводится около 20 расследований. Ревизоры Риксдага также проверяют ежегодные финансовые отчеты Риксбанка, Администрации Риксдага, правительственной администрации (в том числе администрации премьер-министра) и королевского двора (т.е. главы государства). Частные аудиторские фирмы, с которыми был заключен контракт, осуществляют весь финансовый аудит. RR представляет свои доклады в Риксдаг.

4.4.3 Новая структура внешнего аудита

Чтобы усилить контроль со стороны Риксдага и увеличить независимость внешнего аудита, Риксдаг принял решение упразднить RR и в 2003 году создать новый парламентский аудиторский орган, который также возьмет на себя большую часть задач Государственного ревизионного управления. Впоследствии будет упразднено и само RRV.

Структура, задачи и деятельность новой организации парламентского аудита будут определяться конституцией, Законом об аудите деятельности государственного сектора и законом, содержащим инструкции для этого органа. Его аудиторская деятельность будет проводиться независимо как от Риксдага и правительства, так и от объектов аудита.

Новым органом парламентского аудита будут руководить три Генеральных аудитора, которые будут назначаться Риксдагом на семилетний срок без

возможности переизбрания. Также в руководство войдут (бывшие) депутаты Риксдага, избранные самим Риксдагом.

Новый орган парламентского аудита, который возьмет на себя аудиторские полномочия RRV и RR, будет осуществлять как ежегодный финансовый аудит госучреждений, так и аудит эффективности. В их обязанности также входит проверять консолидированный ежегодный финансовый отчет, который правительство представляет в Риксдаг. Результаты ежегодного аудита исполнительных госучреждений будут представляться правительству. Результаты аудита эффективности систем управления будут представляться правительству и передаваться руководству нового органа парламентского аудита. Все отчеты должны быть открытыми. Новый орган парламентского аудита станет Высшим аудиторским органом Швеции и в этом качестве будет представлять Швецию на международной арене. Вышеописанная реформа уменьшит финансовый контроль правительства над исполнительными госучреждениями. Ведутся дискуссии по поводу того, какие ресурсы нужны правительству, и как их организовать.

4.5 Канада

4.5.1 Основные принципы

Канада является парламентарной демократией, существующей в пределах Вестминстерской структуры, что отражает ее исторические корни как страны – члена Британского Содружества Наций. Любая парламентская система в рамках Вестминстерской структуры основывается на следующих принципах:

1. Только Парламент имеет право выделять ресурсы исполнительной власти (т.е. нынешнему правительству).
2. Все счета правительства должны размещаться на едином правительственном счете (Консолидированный Фонд Доходов).
3. Средства могут расходовать только на цели, определенные Парламентом при их распределении.

Все участники бюджетного процесса и процесса контроля действуют в рамках этих правил. Прежде чем детально рассмотреть круг обязанностей каждого из них, представляется необходимым описать процесс формирования госбюджета и передачи в Парламент запросов правительства на финансирование.

4.5.2 Бюджетный процесс и процесс госзакупок

Составление макроэкономического прогноза и проекта госбюджета на следующий год и на среднесрочную перспективу является обязанностью правительства. Согласно традиции, это делается до начала бюджетного года 1 апреля, в феврале месяце каждого года. Министр финансов представляет в Парламент проект госбюджета для его принятия. Голосование по бюджету является вотумом доверия Палаты общин, куда сначала поступает проект госбюджета. Анализ и заключения по госбюджету, сопровождаемые докладом по экономике с детальным анализом экономической ситуации и правительственных расходов, а также финансовыми прогнозами, являются достаточно прозрачными. Формированию госбюджета Министерством финансов предшествует активное обсуждение в правительстве и во всех секторах экономики Канады.

Отдельные министерства готовят свои планы расходов с учетом информации, заранее предоставленной Министерством финансов. Эти прогнозы анализируются и консолидируются в Консолидированный прогноз расходов сотрудниками Казначейского Совета, соотносятся с установленными бюджетом рамками расходов и от имени правительства представляются Президенту и

Казначейству к 28 февраля каждого года. Закон о госзакупках отражает запросы, дополняющие прогнозы.

Комитеты по оценке Палаты общин анализируют сметы отдельных министерств. Эти комитеты состоят из членов всех партий, представленных в Палате, и возглавляются представителем правящей партии. Соответствующие министры и представители правительства выступают в Комитетах в качестве свидетелей в пользу своих планов расходов. После этого комитеты проводят голосование по прогнозам и направляют отчет обратно в Палату общин. Затем все отчеты комитетов по оценке консолидируются для окончательного голосования в Палате общин. В Сенате также проходят слушания по бюджету и прогнозам, и проводится голосование за их утверждение.

Хотя отдельные комитеты могут в своих докладах рекомендовать изменения в финансировании, на практике прогнозы Комитетов по оценке не расходятся с запросами правительства. Консолидированное голосование является вотумом доверия и правительство, если оно имеет большинство, получает одобрение своих планов. После утверждения госбюджета как Сенатом, так и Палатой общин, процесс госзакупок считается законченным, и правительство получает полномочия распоряжаться выделенными ему средствами.

4.5.3 Расходы и надзор

Как бюджетный процесс, так и процесс выделения правительству ассигнований для осуществления его функций отличаются значительной прозрачностью. Фонды выносятся на голосование в виде логически связанных блоков на определенные цели, называемых ассигнованиями. Раньше ассигнования были более детальными, а так как для перераспределения средств между ассигнованиями требовалось одобрение Парламента, это ограничивало гибкость управления и способность быстро реагировать на изменение ситуации. Сегодня ассигнования являются более полными и широкими (то есть ассигнования на основную деятельность, финансирование основных средств, гранты и дотации, например, для Министерства транспорта), что позволяет правительству и государственным служащим управлять своими программами с большей гибкостью.

Для каждой программы в соответствии с Системой планирования, программирования и составления смет (PPBS) определяется набор целей и оперативных задач. Сметы для отдельных программ направляются в Парламент, чтобы поддержать бюджетную заявку правительства. Отчеты о деятельности программы за прошедший бюджетный год также обсуждаются в Парламенте. Оба отчета анализируются соответствующими комитетами по оценке Палаты общин и Сената в соответствии с принципом подотчетности правительства Парламенту во всем, что касается экономного и эффективного управления средствами государства. Комитет по государственным счетам, возглавляемый представителем официальной

партии оппозиции, осуществляет ex post проверку деятельности правительства. Министры и отдельные госслужащие выступают в этом комитете в качестве свидетелей, чтобы оказать членам Комитета содействие в проведении соответствующего анализа. Комитет формулирует свои замечания в докладе Палате общин, где путем голосования принимается решение о выполнении этих рекомендаций.

За последние 23 года правительство Канады подготовило собрание консолидированных отчетов, охватывающих его деятельность. Генеральный аудитор проверяет эти финансовые отчеты и выражает свое мнение по поводу их правильности и точности. В 1980-х годах Федеральное правительство и правительства провинций, а также сотрудники внешнего аудита и бухгалтеры прилагали значительные усилия, чтобы ввести общепринятые принципы отчетности и аудита в государственном секторе. Эти правила были приняты во всей стране, и сотрудники внешнего аудита следуют им при проверке финансовых отчетов и их правильности. Подборка государственных счетов за истекший бюджетный год подготавливается и выпускается вместе с краткими финансовыми отчетами.

4.5.4 Роли и распределение ответственности

Парламент и Высший аудиторский орган

При утверждении госбюджета и соответствующего Закона о госзакупках, удовлетворяющих запросы на финансирование на следующий бюджетный год, решающее слово принадлежит Парламенту. Если какой-либо из этих двух документов не будет утвержден, считается, что правительство утратило доверие Палаты общин и должно быть распущено. В осуществлении контроля над расходами правительства парламентариям помогает Генеральный аудитор Канады.

Генеральный аудитор является независимым сотрудником внешнего аудита, назначаемым на семилетний срок в качестве чиновника Парламента. Его роль и обязанности определяются особым законодательным актом. Его учреждение (Высший аудиторский орган) осуществляет аудит правильности и законности, а также аудит эффективности систем управления, чтобы оценить стоимость, полученную за деньги в результате деятельности правительства. Высший аудиторский орган четыре раза в год представляет доклады, которые привлекают большое внимание средств массовой информации, общественности, правительства и парламентской оппозиции. В отличие от европейских Палат аудиторов, Генеральный аудитор не обладает юридическими полномочиями и сообщает о случаях хищения, коррупции и прочих уголовных преступлениях в правоохранительные органы.

По заданию Генерального аудитора Комитет по государственным счетам проверяет аудиторские отчеты и планы расходов в процессе оценки прогнозов и в тех редких случаях, когда аудиторские органы считают, что правительство в своем прогнозе расходов затребовало недостаточное количество средств, заслушивает их требования о предоставлении дополнительных ассигнований. Заседания Комитета по государственным счетам, так же, как и большинства парламентских Комитетов по оценке, являются публичными. Комитет занимается всеми вопросами управленческого контроля - законность, аттестация и эффективность проверяемых программ - следуя принципу ответственности исполнительной власти перед Парламентом. Сенат также проверяет доклад Генерального аудитора и устраивает слушания по вопросам, интересующим сенаторов.

Министр финансов

Министр финансов отвечает за финансовое здоровье канадской экономики и составляет финансовый план и ежегодный бюджет. Министерство финансов осуществляет макроэкономический и финансовый анализ для подготовки госбюджета, определяет налоговую политику и финансовые отношения с провинциями и территориями Канады, руководит деятельностью нового органа по борьбе с отмыванием денег и деятельностью финансовых органов внутри страны, а также регулирует отношения с иностранными финансовыми учреждениями. Министр финансов является старшим членом Кабинета, который подчиняется непосредственно премьер-министру. Министр финансов осуществляет казначейские функции правительства Канады. В этом также принимает участие Генеральный распорядитель Канады, который занимается осуществлением платежей и управляет Консолидированным Фондом Расходов.

Президент Казначейского совета

Казначейский совет Канады был первым комитетом Кабинета, созданным Распоряжением Совета на второй день после создания канадского государства. Главный министр Кабинета становится Президентом Казначейского совета. Он / она несет ответственность за распределение ресурсов внутри бюджета, а также за управленческие аспекты работы правительства – HR, официальную языковую политику, финансовую политику и финансовый контроль, внутренний аудит, оценку программ, управление рисками и информационные технологии. Политика осуществления госзакупок является частью финансовой политики. Президента Казначейского совета можно назвать «главным менеджером» правительства. Постановления правительства включают Закон о финансовом управлении, на основании которого осуществляется управление финансами и контроль правительства и государственных предприятий, принадлежащих правительству или контролируемых им.

Отраслевые министерства и управление средствами государства

Отдельные министры получают свои полномочия в различных областях, в том числе и в сфере управления государственными средствами, в соответствии с законами о министерствах и законом о правительстве в целом. В свою очередь, они в соответствующем порядке делегируют ответственность государственным служащим. Руководители департаментов, которые считаются заместителями министров, имеют полномочия на управление своими министерствами, расходование средств в соответствии с делегированными им полномочиями, а также финансовыми и прочими лимитами, и в соответствии с решениями министра и, соответственно, Парламента, об осуществлении программ, находящихся под их контролем и, в соответствии с законами, принятыми Парламентом, и установленными целями использования средств. Отдельные исполняющие бюджет чиновники действуют под контролем *ex ante* за обязательствами (фонды выделяются для целевого использования, соответствующего решению, по которому были выделены эти средства), а также под контролем *ex post* до момента совершения платежа (в получении товаров и услуг согласно спецификации).

Если расходы превышают установленные рамки, исполнитель госбюджета должен получить одобрение руководства, обладающего соответствующими полномочиями. В некоторых случаях это может быть и комитет кабинета Казначейского Совета.

Органы внутреннего контроля хорошо организованы и управляются как экспертами, так и отраслевым руководством. Внутри государственного сектора сложилась определенная система ценностей, одним из важнейших элементов которой является управление средствами государства должным образом. Это создает возможность управления рисками во внутреннем контроле и аудите.

В каждом департаменте есть свой орган внутреннего аудита и группа оценки программ, которые используются руководством в качестве инструмента для исполнения своих обязанностей по программам. Эти органы представляют доклады тому департаменту, к которому они относятся. Функциональное руководство над ними осуществляется Секретариатом Казначейского Совета. Внутренние аудиторы уделяют основное внимание проверкам аттестации и законности и делают основной упор на проверки надежности управления программами. При обнаружении любых случаев хищения, коррупции или другой незаконной деятельности аудиторская проверка приостанавливается и об этом сообщается полиции.

Во время аудиторских проверок сотрудники внешнего аудита в определенных случаях полагаются на работу сотрудников внутреннего аудита. Оценка программ направлена на проверку того, насколько программа достигает своих целей и обеспечивает необходимый уровень услуг. Общественность может ознакомиться с аудиторскими отчетами и результатами оценки программ, запросив соответствующую информацию.

4.5.5 Дополнение

Система государственного финансового контроля является процессом оперирования госбюджетом и размещения средств государства. Проверке со стороны органов финансового контроля подвергается каждый шаг, начиная с момента утверждения поставки, делегирования полномочий управляющему бюджетом, и заканчивая всеми аспектами обязательств расходов и отчетности. Правительства Провинций функционируют отдельно от Федерального Правительства, но их деятельность контролируется с помощью тех же самых механизмов. Интегрированные гранты и трансферы Федерального правительства должны обеспечивать определенные услуги, являющиеся обязательствами Провинций; решения по этим вопросам принимаются после консультаций с заинтересованными Правительствами Провинций.

4.6 Европейский Союз

4.6.1 Предварительная информация

Роспуск Еврокомиссии (ЕС) - в смысле, «правительства» Европейского Союза - в начале 1999 года объясняется, прежде всего, ее неспособностью справиться с все более частыми обвинениями в плохом руководстве, нарушениях и хищениях как в администрации самой Еврокомиссии, так и в управлении средствами ЕС, направляемыми в 15 стран – членов Европейского союза. Выражение недоверия со стороны Европарламента привело не только к смещению с поста всех членов Еврокомиссии («министров») и назначению новой Комиссии, но и к пересмотру и фундаментальной перестройке всей системы финансового управления, контроля и аудита. Один элемент этой системы – внешний аудит – остался без изменений.

Здесь мы в общих чертах обрисовываем цели и аргументы создания новой системы контроля и затем разъясним роли и функции некоторых основных элементов. В основном элементы новой системы уже созданы или будут созданы в самом скором времени. В это описание мы намеренно не включили все элементы новой системы и упростили описание некоторых из них. Это было сделано для того, чтобы читателям, незнакомым с оперативной деятельностью и административной практикой Еврокомиссии, было легче понять структуру и цели новой системы контроля.

4.6.2 В чем заключались сложности и каковы цели новой системы?

Проведенный анализ функционирования «старой» системы финансового управления, контроля и аудита выяснил несколько причин ее неудачи. Возможно, основная причина заключалась в том, что старая система контроля была сильно централизованной; в нее входили особые органы, во всех деталях проверявшие значительную часть финансовых сделок, создавая при этом ощущение «водонепроницаемости». Все это создало ситуацию «отсутствия ответственности» среди руководителей всех уровней, которым было поручено осуществление политики, мероприятий или операций Еврокомиссии. И, наконец, старая система не была приспособлена к современным требованиям к руководству - быстро принимать решения и осуществлять миллионы сделок. Старая система функционировала медленно, была формалистической и не могла ответить на вопрос, давали ли потраченные деньги те результаты, которых требовал Парламент, Еврокомиссия, страны – члены ЕС и налогоплательщики Европы.

Были выявлены и другие причины. Впоследствии новая Комиссия, Совет и Европарламент приняли решение о том, что новая система контроля должна справляться со всеми вышеназванными проблемами. Следует изменить приоритеты системы контроля: она должна не просто принимать меры в отдельных случаях

плохого руководства, нарушений, хищений или коррупции, но и «работать на опережение», обеспечивая нормальное совместное функционирование и укрепление всех звеньев цепочки предупреждения, расследования и отслеживания. Некоторые старые органы контроля были упразднены, другие будут упразднены в самом скором времени. Заменявшие их новые органы контроля имеют новые области компетенции, ресурсы и инструменты контроля / расследования. Законодательная база, на которой основываются различные части системы контроля, уже значительно изменена или находится в процессе обновления. Подчеркивалось, что обмен информацией между различными учреждениями Еврокомиссии, а также между этими учреждениями и соответствующими организациями в странах – членах ЕС должен стать более эффективным.

4.6.3 Новая система финансового контроля и аудита

Обзор новой системы финансового контроля и аудита показан в Приложении 1. В нее входят учреждения и процедуры для осуществления финансового контроля, внутреннего аудита, борьбы с хищениями и коррупцией и внешнего аудита. Ниже описаны роли, полномочия и отношения между различными компонентами этой системы. Каждый компонент системы помечен в Приложении определенным номером; в описании используются эти номера.

Финансовый контроль (часть системы внутреннего контроля)

Комиссия состоит примерно из 35 **Генеральных Директоров** (см. № 1 в Приложении), отвечающих за осуществление решений, принятых Комиссией и делегированных им. (Если Комиссию рассматривать как «правительство», то Директораты можно назвать министерствами этого правительства). Директорат возглавляется Генеральным Директором.

Комиссия несет основную ответственность за внутренний контроль. Ключевой фигурой области внутреннего контроля является Уполномоченное лицо, которое, как правило, становится Генеральным директором или начальником этой службы. Уполномоченное лицо получает свои полномочия от Комиссии. Обязанности Генерального директора в качестве Уполномоченного лица включают в себя наблюдение за всем процессом управления, начиная с формулирования целей, по которым принимает решение Коллегия Комиссаров, и заканчивая представлением результатов. Это также подразумевает ответственность за законность, правильность и эффективность всех финансовых решений, которые он / она принимает. Генеральный Директор может, если сочтет нужным, делегировать полномочия другим сотрудникам Директората. Но даже в этом случае Генеральный Директор будет нести основную ответственность, а также отвечать за функционирование всей системы финансового управления и контроля в целом.

Обязанностью Генерального Директора является создание эффективных систем внутреннего контроля, соответствующих ситуации и обязательным для всей Комиссии минимальным стандартам, определенным «Центральной финансовой службой» (см. № 2).

В рамках новой системы Директорат отвечает за все финансовые операции и за создание необходимых органов контроля, обеспечивающих регулярность и эффективность этих операций. Особые финансовые органы Директората будут определять внутренние правила и процедуры, которым нужно следовать, на основании обязательных для всей комиссии стандартов. Эти стандарты устанавливаются независимыми от Директората органами, не входящими в ее структуру. В зависимости от модели функционирования, выбранной для конкретного Директората, финансовые органы будут только давать советы или же контролировать все обязательства и сделки, включая финансовую оценку. Также возможен вариант, когда финансовый орган дает одобрение *ex ante*, разрешающее осуществление платежа. Финансового контролера могут обязать возместить возможные денежные потери из-за плохого руководства, преступной халатности, нецелевого использования средств или хищения.

Каждый Директорат обязан иметь особые «аудиторские ресурсы» (см. № 3), подчиняющиеся непосредственно Генеральному директору. Помимо исполнения других обязанностей, аудиторские ресурсы должны осуществлять проверку систем внутреннего контроля своего Директората.

Кроме того, каждый Директорат обязан регулярно проверять управление и использование фондов Еврокомиссии, направленных внешним получателям (компаниям, неправительственным организациям и т.д.). Хотя эти обзоры касаются организаций частного сектора, они могут иметь широкий охват, но их возможный охват должен определяться законодательством и быть четко сформулирован в контрактных обязательствах, заключаемых между Еврокомиссией, соответствующими органами стран – членов ЕС и ревизуемой организацией. Европейское агентство по борьбе с хищениями (OLAF) или компетентные органы стран – членов ЕС могут на месте расследовать подозрения в незаконном или преступном использовании этих средств.

Чтобы Комиссия могла нести основную ответственность за функционирование внутреннего контроля, был разработан следующий метод: Комиссии предоставляется информация о состоянии внутреннего контроля во всех сферах ее деятельности. Поэтому каждый Генеральный директор обязан ежегодно, начиная с 2001 бюджетного года, представлять Годовой отчет, включающий ежегодную отчетность Директората. Этот доклад также должен включать Декларацию Генерального Директора, сообщающую о степени адекватности функционирования внутреннего контроля в прошедшем году. Подписывая Годовой отчет, Генеральный Директор подтверждает, что вся представленная в докладе информация верно

отражает ситуацию в Директорате. Его / ее подпись также является подтверждением того, что все ресурсы были использованы по целевому назначению, а органы внутреннего контроля адекватно оценили законность и правильность проверенных операций как финансового, так и нефинансового характера.

Стандарты для всех аспектов финансового руководства, которым должен следовать соответствующий Директорат, формируются **Бюджетным директором** («Министерством финансов», см. № 2) и одобряются Комиссией. Следует рассказать о двух органах этого Директората, так как они оказывают большое влияние на условия деятельности органов контроля.

«**Учетный орган**» занимается разработкой стандартов отчетности, которым должны следовать все учреждения Еврокомиссии и осуществляемые ими операции. В этом органе сосредоточены все платежи. Любой Директорат обязан проконсультироваться с Учетным органом перед созданием любой вспомогательной системы (системы, снабжающей систему учета необходимой информацией). Все Директораты обязаны использовать центральную систему отчетности либо напрямую, либо используя интерфейс вспомогательной системы. Задачи Учетного органа заключаются в консолидации счетов, и он отвечает за всю отчетность по финансовому положению.

«**Центральная финансовая служба**» помогает Дирекциям осуществлять управление финансами и проводить мероприятия по контролю а) формулируя правила и составляя руководства и инструкции, касающиеся управления финансами и исполнения бюджета; б) давая консультации и оказывая содействие Дирекциям, обеспечивая обмен опытом и хорошей практикой для более успешного управления финансами и бюджетом; в) передавая информацию и опыт и обучая всех участников финансового процесса и г) создавая эффективные инструменты управления финансами и контроля во всех учреждениях Еврокомиссии и предоставляя консультации по использованию центральной системы учета. Служба отвечает за установление общих минимальных стандартов для внутреннего контроля, создание правил и руководств по управлению расходами на госзакупки и грантами и созданию баз данных, содержащих информацию о всех контрактах, финансовых соглашениях, подрядчиках, получателях и исполнении отдельных контрактов.

Внутренний аудит (часть системы внутреннего контроля)

Внутри каждого Директората существуют «**Аудиторские ресурсы**» (см. № 3), которые совместно с Генеральным Директором обеспечивают нормальное функционирование органов внутреннего контроля, что позволяет ему / ей подписывать вышеупомянутые Декларации. Основная задача Аудиторских ресурсов – гарантировать Генеральному Директору адекватность и надежность внутреннего контроля деятельности Директората. Аудиторские ресурсы обязаны действовать в соответствии с международными профессиональными стандартами внутреннего аудита. Начальник Аудиторских ресурсов отчетливо отвечает непосредственно перед

Генеральным Директором. Проверки, осуществляемые Аудиторскими ресурсами, должны охватывать все системы контроля, созданные Генеральным Директором, и касаться всех сфер деятельности Директората, не ограничиваясь контролем учета и финансовой отчетности. Аудиторские ресурсы должны быть независимы от ревизуемых органов и поэтому не несут исполнительной ответственности. Они получают доступ к персоналу, системам, документам и собственности Директората, если сочтет это необходимым для исполнения своих обязанностей должным образом. Принципы действия каждого из Аудиторских ресурсов заложены в Хартии аудита.

«Служба внутреннего аудита» (IAS) (см. № 4) следит за независимостью, качеством и эффективностью деятельности Аудиторских ресурсов. Она осуществляет над ними общее аудиторское руководство и устраивает тренинги по внутреннему аудиту. IAS непосредственно подчиняется Комиссии и является независимой от прочих Служб Комиссии. Независимость и способы работы IAS подтверждаются так называемой Хартией внутреннего аудита.

IAS обязана действовать в соответствии с международными профессиональными стандартами внутреннего аудита. Ее задачей по отношению к Еврокомиссии является содействие руководству в осуществлении контроля над рисками и отслеживание соответствия принятым решениям и постановлениям. Она выполняет свою миссию, обеспечивая независимые оценки качества систем управления и контроля и формулируя рекомендации для увеличения экономичности и эффективности операций. Сферой аудиторской деятельности IAS является вся деятельность Еврокомиссии, особенно независимая оценка адекватности и эффективности систем и операций. Обязанностью IAS также является аудиторское отслеживание и, в случае необходимости, расследование операций на месте.

Глава IAS должен сразу же сообщить главе Европейского агентства по борьбе с хищениями (см. № 6) об обнаружении любых свидетельств, дающих основания подозревать о нарушении законодательства, хищениях, коррупции или любой другой незаконной деятельности. IAS передает копии своих докладов в Европейский аудиторский суд(см. № 7).

В рамках Комиссии был создан **«Комитете по развитию аудита»** (см. № 5), являющийся ее консультативным органом. Его основная обязанность – гарантировать независимость Службы внутреннего аудита. Кроме того, в его обязанности входит практическое осуществление результатов и рекомендаций из отчетов органов внутреннего и внешнего аудита, формально принятых Комиссией. Также этот комитет контролирует качество аудиторской деятельности внутри ЕС.

4.6.4 Борьба с хищениями и коррупцией

Основной задачей «Европейского агентства по борьбе с хищениями» (OLAF) (см. № 6) является защита финансовых и других интересов Еврокомиссии от хищений и незаконной деятельности, подлежащей административному и уголовному наказанию / судебному преследованию. OLAF является административным учреждением, проводящим административные расследования, и поэтому не обладает всеми традиционными полномочиями полиции или органов расследования. OLAF заменил более раннюю строго внутреннюю организацию по борьбе с хищениями и коррупцией. Стимулом к созданию OLAF как части новой системы контроля было растущее осознание степени влияния незаконной деятельности на интересы ЕС, особенно в связи с ростом организованной преступности в результате все увеличивающейся глобализации. Создателям OLAF было ясно, что для обеспечения эффективного функционирования этого учреждения должны быть юридически закреплены следующие моменты: защита прав лиц, деятельность которых расследуется, а также объективность расследований и их проведение на основе принципов независимости и непричастности. Таким образом, при создании OLAF соблюдались три принципа: эффективность и прозрачность всех операций и полная независимость в проведении расследований от политических и административных систем.

В полномочия OLAF входит борьба с хищениями, коррупцией и любой другой незаконной деятельностью, затрагивающей финансовые интересы ЕС, т.е. бюджет ЕС, бюджеты, управляемые от имени ЕС или самой Еврокомиссией, и некоторые фонды, не входящие в бюджет. Агентство также обязано бороться с любыми нарушениями законов ЕС, происходящих в результате упущений, которые повлияли или могли бы повлиять на бюджет ЕС. Это могло бы выразиться в уменьшении или потере доходов, или в добавлении неподтвержденной статьи расхода, или же в уменьшении стоимости активов.

Но в обязанности OLAF помимо защиты финансовых интересов ЕС входят и все мероприятия, связанные с охраной интересов ЕС от незаконной деятельности, подлежащей административному и уголовному наказанию. Поэтому Агентство участвует в предупреждении отмывания денег, подделки и производства фальшивых евро и т.д.

OLAF берет к рассмотрению четыре категории дел. Внутренние расследования связаны со случаями незаконной деятельности лиц, работающих в органах и учреждениях ЕС. Внешние расследования проводятся при обнаружении незаконной деятельности лиц, не работающих в институтах, органах, учреждениях и агентствах ЕС и т.д. В этих случаях OLAF вносит основной вклад в расследование. Координируемые дела представляют собой дела того же типа, что и внешние расследования, но здесь OLAF играет исключительно координирующую роль по отношению к другим органам расследования стран Евросоюза. При ведении дел,

требующих уголовного содействия, в OLAF либо поступает просьба от национальных властей оказать помощь в расследовании уголовного преступления, либо само OLAF обращается в соответствующие органы с просьбой завести уголовное дело.

Для того, чтобы OLAF было автономной организацией, свободной от предвзятости и вмешательства извне, в его законодательной базе закреплен принцип независимости. OLAF не является частью Еврокомиссии несмотря на то, что оно полностью независимо в осуществлении своей деятельности. Начальнику OLAF запрещено требовать или принимать консультации Комиссии, любого Правительства, института или органа. Если начальник OLAF считает, что мера, принятая Комиссией, поставила под вопрос его независимость, он имеет право возбудить дело в Верховном Суде. OLAF независимо в финансовом отношении и имеет право самостоятельно набирать персонал в рамках некоторых общих правил.

Надзорный комитет, состоящий из пяти членов, избранных на трехлетний срок, контролирует законность расследований OLAF. Этот Комитет играет решающую роль в обеспечении независимости Агентства от любого Правительства, института, органа или госучреждения.

Генеральный директор OLAF регулярно и в одно и то же время докладывает Европарламенту, Совету, Комиссии и Палате аудиторов о результатах расследований, проведенных Агентством. В этих докладах должна соблюдаться конфиденциальность расследований, законные права лиц, деятельность которых подвергалась расследованию и, в отдельных случаях, правовые процедуры в странах – членах ЕС, применяемые при судебных слушаниях. По просьбе особого Комитета Европарламента по контролю Генеральный Директор OLAF может посещать заседания Комитета и в устной форме отчитываться в достигнутых результатах в расследовании того или иного дела. Это происходит конфиденциально.

Регулярные доклады внутренних Аудиторских ресурсов и Внутренней службы аудита направляются в OLAF. Все учреждения ЕС обязаны немедленно сообщать в OLAF о любых случаях нарушений, хищений, коррупции или любой другой незаконной деятельности. Европейский аудиторский суд по собственной инициативе передает информацию в Агентство. Со своей стороны OLAF обязано сообщать Палате аудиторов о ходе любого расследования, в котором используется поступившая оттуда информация. В каждой стране – члене ЕС существует бесплатная телефонная служба OLAF, с помощью которой отдельные граждане могут сообщать о своих подозрениях по поводу нарушений или хищений, наносящих ущерб финансовым интересам Евросоюза.

OLAF подлежит точно такому же контролю со стороны Европейской палаты аудиторов (см. № 7), что и любая другая Служба Комиссии. Действия OLAF могут являться объектом контроля со стороны Верховного Суда: любое физическое или юридическое лицо может обратиться в Верховный Суд с целью защиты своих

прерогатив и институциональных процедур против любого решения, которое затрагивает интересы конкретного лица. Агентство OLAF также подчиняется полномочиям Европейского Омбудсмана.

4.6.5 Внешний аудит

«**Европейский аудиторский суд**» (ЕАС) (см. № 7) является органом внешнего аудита Еврокомиссии и всех прочих институтов Сообщества. ЕСА контролирует правильность и законность всех доходов и расходов, а также то, осуществляется ли управление финансами должным образом. Аудиторские проверки ЕСА охватывают не только использование ресурсов для обеспечения деятельности Комиссии и Дирекций, но и использование средств Еврокомиссии национальной и местной администрацией стран – членов ЕС и любым другим получателем средств ЕС как в частном, так и в государственном секторе. Палата аудиторов имеет право доступа ко всем органам, которые получали средства от ЕС, вне зависимости от их юридического статуса.

Основные результаты аудиторской деятельности ЕАС отражаются в Заключении, особых аудиторских отчетах и так называемых секторальных отчетах по программам доходов и расходов ЕС. В начале мая месяца (со временем этот срок будет сдвинут на конец марта) Комиссия обязана представить Европарламенту, Совету и ЕАС отчет о доходах, расходах, активах и обязательствах, чтобы продемонстрировать, как был исполнен бюджет на истекший финансовый год. На основании этих отчетов ЕАС составляет свое Заключение. Данные Заключения вместе с результатами особых аудиторских проверок программ дохода и расхода ЕС консолидируются в Ежегодном отчете, который ЕАС публикует в конце ноября.

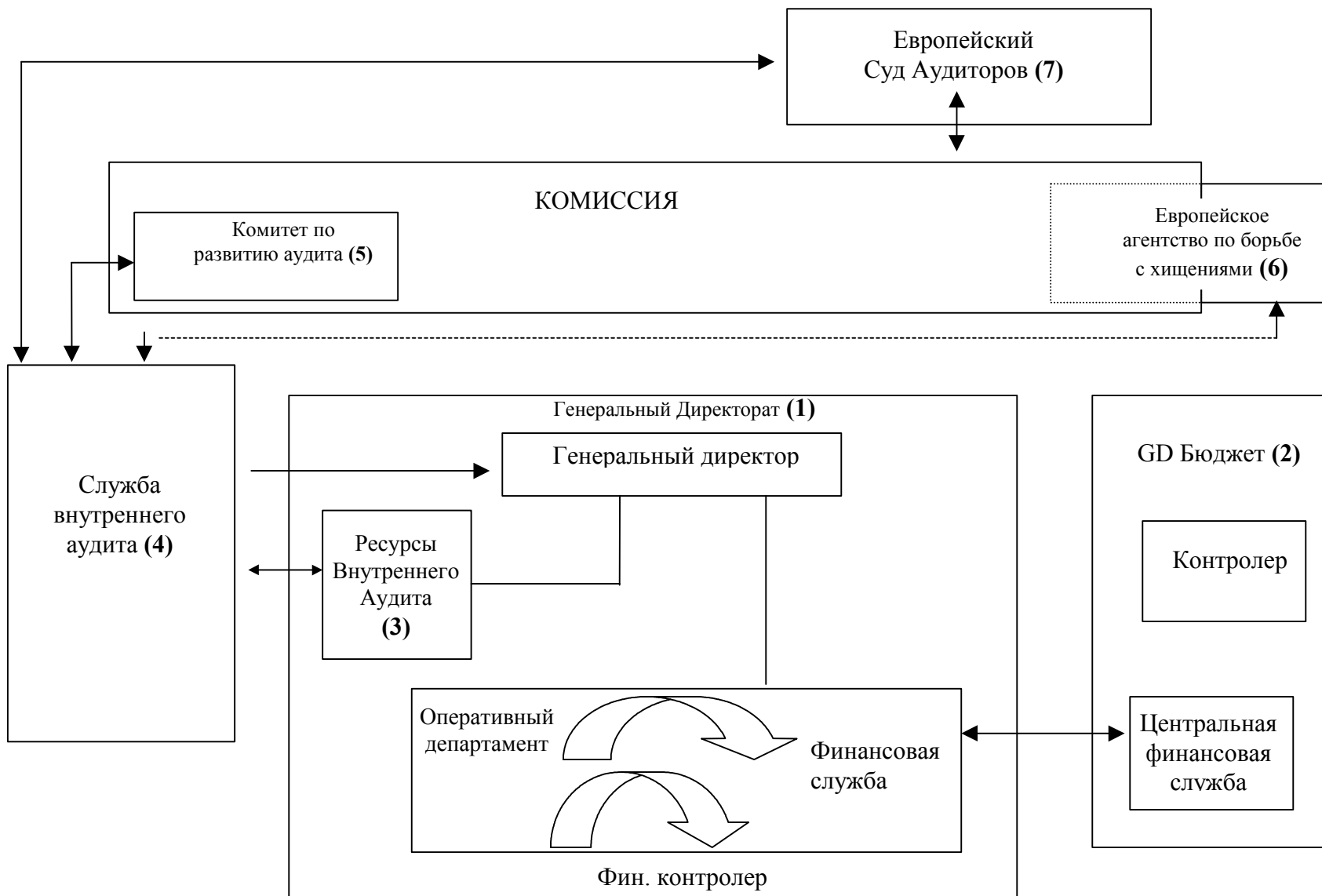
Составляемые ЕАС Ежегодный отчет и Заключение являются заключительной процедурой, которая завершает цикл отчетности ЕС. По существу для этого нужно, чтобы Европарламент и Евросовет высказали свое мнение о деятельности ЕС по управлению средствами. Затем Европарламент должен согласно рекомендациям Евросовета к концу апреля принять решение об освобождении Еврокомиссии от дальнейшей ответственности за исполнение бюджета. Освобождение от дальнейшей ответственности означает признание того, что управление финансами со стороны Еврокомиссии было здоровым, а также законности и правильности ее расходов, эффективности финансового управления и использования ассигнований в соответствии с целями, определенными во время формирования бюджета. Кроме того, Европарламент принимает отдельное решение о «закрытии счетов».

4.6.6 Краткое изложение основных принципов новой системы

Находящаяся в процессе формирования новая система финансового управления и контроля:

- Четко определяет индивидуальную ответственность line managers за все аспекты их деятельности, включая полную ответственность за управление финансами.
- По сравнению со старой системой, направленной на контроль и input, в рамках новой системы основное внимание уделяется output и результатам.
- Признает необходимость систематического подхода к финансовому контролю, подразумевающего как меры по предотвращению и расследованию экономических преступлений, так и административное и экономическое отслеживание денег, упущенных в результате плохого руководства, нарушений и хищений.
- Основана на новой законодательной базе, включает новые учреждения и ведомства с расширенными и более четко определенными полномочиями и устанавливает новые стандарты и процедуры, которым нужно следовать при выполнении повседневных обязанностей и осуществлении контроля.
- Основана и следует международным стандартам отчетности, внутреннего и внешнего аудита.
- Обеспечивает создание качественных процедур и стандартов контроля, вкладывая средства в обучение и консультирование.
- Следующим образом разграничивает полномочия контролеров и аудиторов: аудиторы прежде всего проверяют эффективность необходимых систем внутреннего контроля. Деятельность всех органов контроля подлежит аудиту.
- Внутренний контроль и аудиторская деятельность основываются на оценке рисков и других методах при определении объекта контроля.
- Обеспечивает высокую степень независимости аудиторских органов и их аудиторов и законность их деятельности, что позволяет препятствовать незаконному давлению. Аудиторские органы и их аудиторы никак не участвуют в оперативной деятельности остальных учреждений.
- Осуществляет не только аудиторские проверки финансовых или юридических аспектов операций, но и оценку их экономичности, успешности и эффективности.
- Включает особое независимое ведомство / учреждение, которое занимается расследованием дел, связанных с нарушениями, хищениями и коррупцией. Результаты расследований передаются дисциплинарным органам или судам.
- Предоставляет основную информацию для ежегодной процедуры освобождения Комиссии от дальнейшей ответственности, которая завершает цикл представления отчетности по всем ресурсам Еврокомиссии.

Приложение Обзор контрольных и аудиторских структур Комиссии



5. Приложение 3 ГЛОССАРИЙ

Accountability (Подотчетность)

Политика правительства или концепция управления, которая означает, что (1) политики и госслужащие периодически обязаны отвечать на вопросы по поводу их деятельности (обязанность давать отчет) и (2) несут ответственность за осуществление данных им властных функций. Для того, чтобы подотчетность была эффективной, необходимо четко установить вертикаль ответственности и постоянно ее поддерживать. Меры подотчетности должны давать ответ на три вопроса: кто подотчетен; за что подотчетен; кому подотчетен. Для необходимого поддержания подотчетности нужна система предсказуемых и разумных санкций и поощрений, связанных с исполнением обязанностей. В государственном секторе подотчетность отдельных госслужащих, как внутри их организаций, так и перед внешними контрольными органами, чаще всего связана с тем, как были потрачены деньги и какие были достигнуты результаты. Для демократической системы очень важна и общая подотчетность министров парламенту и общественности в целом.

Accounting (учет)

Теория и система организации и суммирования информации о финансовой и экономической деятельности. Хорошая система учета крайне важна для управления бюджетом, финансовой отчетности и эффективного принятия решений. См. также база учета и система учета.

Accounting basis (База учета)

В IFAC (2000) определяется, как “совокупность принципов учета, которая определяет, когда результаты транзакции или события следует считать состоявшимися для целей учета. Она касается времени измерения, независимо от сути этого измерения.” Существует много вариантов базы учета. IFAC выделяет два основных принципа учета (кассовый и начисление) и два их варианта (модифицированный кассовый и модифицированный метод начисления). Системы кассового учета вносят транзакцию или событие в момент, когда получены или уплачены денежные средства. Системы по методу начисления вносят событие в момент, когда экономическая стоимость создана, трансформирована, обменена, перечислена или уничтожена и когда все экономические потоки (а не только денежные средства) зафиксированы. Некоторые модификации кассового метода позволяют учитывать счета и расходы, которые относятся к данному бюджетному году и дают некоторое время на внесение их в учет после окончания года (так называемый “дополнительный период”). В некоторых модификациях метода начисления физические средства учитываются в момент их приобретения.

Accounting controls (Учетный контроль)

Процедуры и документация, имеющие целью сохранить средства и обеспечить учет финансовых транзакций и правильность внесения записей. Как правило, основан на

стандартных нормах министерства финансов или высшего аудиторского органа, чтобы обеспечить сравнимость практики учета во всех министерствах и ее соответствие национальным и международным конвенциям.

Accounting system (Система учета)

Набор процедур учета, внутренних контрольных механизмов, бухгалтерских книг, а также планы счетов, используемые для управления, фиксирования и отчетности по финансовым транзакциям. Эти системы должны включать двойной бухучет, фиксировать все стадии платежа и получения подтверждающих документов, которые необходимы для фиксирования учетных транзакций, интегрировать счета средств и обязательств с операционными счетами и вести записи в форме, позволяющей их аудит.

Accrual budgeting (Составление бюджета методом начисления)

Этот термин может быть истолкован двояко: (1) бюджетная документация, которая в дополнение к кассовым ассигнованиям содержит учетную информацию по методу начисления; (2) бюджетные ассигнования, основанные на учетной информации по методу начисления, напр. включая основания для амортизации.

Acquis communautaire

Полное собрание законодательных актов Европейского Сообщества, накопленное и пересмотренное за последние 40 лет. Включает в себя первоначальный Римский договор с изменениями, Единый Акт, Маастрихтский и Амстердамский договоры, все директивы и нормативные акты, принятые Советом Министров и решения Европейского Суда.

Administrative controls (Административный контроль)

Нефинансовые процедуры и документы министерств, которые обеспечивают выполнение правил для:

- назначения, продвижение, зарплата и дисциплинарные меры в отношении сотрудников
- госзакупки (тендеры, заключение контрактов и т.д.)
- равные возможности для групп меньшинства
- управление информационными потоками
- командировочные, представительские и т.д.

Allocate efficiency (Эффективность выделения средств)

Относится к способности правительства выделять ресурсы и выбирать программы и проекты, которые соответствуют поставленным целям. В экономической теории эффективность выделения средств, также называемая “эффективность Парето”, наступает, когда любое изменение в объеме или типе производимого продукта ухудшит чье-либо положение.

Appraisal (Оценка)

Изучение деталей предложенной политики или инвестиций капитала в проект на основе анализа его экономического, финансового и прочих эффектов. Оценка политики/проекта иногда называется оценка *ex ante*.

Appropriation (Выделение средств)

Относится к данным законным образом полномочиям по расходованию государственных средств в определенных пределах и на установленные цели. Ежегодное выделение средств происходит в виде ежегодного бюджета или, в некоторых странах, отдельных актов, не противоречащих бюджету. Иногда принимается решение о дополнительном бюджете/выделении средств сверх годового бюджета, если заложенных в нем средств недостаточно для достижения конкретной цели. Термин “постоянное выделение” иногда используется для определения полномочий, выходящих за рамки одного бюджета, и подтвержденных отдельным законом (например, о социальном страховании). В большинстве стран исполнительным органам нужно особое подтверждение (ордер), чтобы они могли принимать на себя обязательства в рамках выделенных средств.

Audit (Аудит)

Экспертная оценка деятельности на предмет ее соответствия законам и требованиям руководства (внутренний аудит), или требованиям внешнего аудиторского органа или другого независимого аудитора (внешний аудит). Особой задачей внутреннего аудита является проверка состояния систем внутреннего контроля и доклад высшему руководству о выявленных слабостях и мерах по их исправлению. Существует много видов аудита и много терминов в этой области, в том числе согласно стандартам Международной организации высших аудиторских органов (INTOSAI):

1) Финансовый аудит (проверка правильности), включая:

- Аттестация финансовой подотчетности проверяемого органа, включая изучение и оценку финансовых записей, с последующим заключением.
- Аттестация финансовой подотчетности всей системы госуправления.
- Аудит финансовых систем и транзакций, включая проверку соответствия их действующим нормативным актам.

- Аудит внутреннего контроля и внутреннего аудита.
- Аудит правильности и соответствия административных решений в проверяемом органе.
- Информирование о любых других вопросах, возникших в связи с аудитом, если SAI сочтет это нужным.

Отметим, что первые два пункта обычно называют “аттестационный аудит”. Третий и пятый пункты часто называют “аудит соответствия”.

2) Аудит эффективности, включающий:

- Аудит экономической и административной деятельности на предмет ее соответствия хорошей административной практике и политике управления.
- Аудит эффективности использования человеческих, финансовых и иных ресурсов, включая проверку информационных систем, мер контроля и процедур, применяемых в данном органе для исправления выявленных недостатков.
- Аудит эффективности в плане достижения поставленных перед проверяемым органом целей и проверка реального эффекта от его деятельности в сравнении с ожидаемым.

Audit finding (Результат аудита)

Соответствующая констатация фактов. Результаты возникают путем сравнения “что должно было быть” и “что есть”.

Audit risk (Аудиторский риск)

Риск того, что процедуры, применяемые аудитором, не позволят обнаружить такие моменты, которые, в случае их обнаружения, привели бы к изменениям в аудиторском заключении.

Audit sampling (Аудиторская выборка)

Аудиторские процедуры, применяемые к релевантной выборке материалов, а не ко всему массиву.

Balance sheet (Бухгалтерский баланс)

Финансовое заявление, показывающее стоимость средств и обязательств данного органа в данный момент времени. Бухгалтерский баланс, как правило, составляется в начале и в конце учетного периода. Однако на практике очень немногие правительства представляют отчеты о своем финансовом положении, которые

можно было бы назвать полным бухгалтерским балансом, показывающим все средства и обязательства. Как и стоимость нетто.

Baseline budget (Базовый бюджет)

Объем фондов для финансирования существующих программ или политики - часто с поправкой на инфляцию, одноразовые расходы, возможные демографические изменения - исходя из которого ведутся переговоры об увеличении или уменьшении средств во время подготовки бюджета. В узком и строгом смысле, базовый бюджет включает затраты на нынешний уровень деятельности, то есть затраты на существующие программы с поправкой на инфляцию, утвержденные одноразовые расходы плюс эффект от принятых решений в течение года. В дополнение к этому базовый бюджет может учитывать и нынешний уровень услуг и, соответственно, изменения среди потребителей этих услуг (напр. школьники и т.д.)

Benchmarking (Бенчмаркинг)

Методы и процедуры для сравнения одной организации с другой с целью повышения ее эффективности. Бенчмаркинг процессов - это изучение и сравнение процессов, превращающих то, что “на входе” в то, что “на выходе”. Бенчмаркинг результатов - это сравнение реальной эффективности организаций с использованием соответствующих индикаторов.

Budget (Бюджет)

Документ(ы), включающие план будущей финансовой деятельности правительства и государственных учреждений. Обычно бюджет составляется на год и содержит предлагаемые правительством расходы, доходы, заимствования и прочие финансовые операции в предстоящем году, во многих странах и на 2-3 года вперед. В большинстве стран бюджет составляется на основе кассового принципа. Бюджет передается в парламент, который и одобряет его в виде закона о бюджете или иного акта, утверждающего бюджетные предложения.

Budget examination (Изучение бюджета)

Процесс рассмотрения бюджетных заявок министерств и ведомств в Бюджетном управлении Министерства финансов, когда заявка анализируется, в нее вносятся изменения, принимаются решения и даются рекомендации.

Budget formulation (Составление бюджета)

Шаги и процессы подготовки бюджета правительства, от предварительных прогнозов и анализа, через сбор бюджетных заявок министерств и ведомств, рассмотрение принятых решений и до официального представления бюджета законодательной власти.

Central agencies (Центральные органы власти)

Те органы исполнительной власти, которые координируют деятельность и определяют политику отраслевых министерств и ведомств. В разных странах существует разная практика, но обычно “центральные органы власти” включают: министерство финансов, орган, который напрямую подотчетен премьер-министру или Совету министров по вопросам координации и политики в области развития, министерство или орган, разрабатывающий и координирующий политику в области человеческих ресурсов в госсекторе, министерство иностранных дел - в области международного сотрудничества и министерство юстиции в области разработки нового законодательства.

Central government (Центральное правительство)

Все органы правительства, которые осуществляют властные полномочия на всей экономической территории страны. Центральное правительство отвечает за те функции, которые влияют на страну в целом: национальная оборона, отношения с другими странами и международными организациями, создание законодательных, исполнительных и судебных структур для всей страны и предоставление общественных услуг, таких, как здравоохранение и образование. Некоммерческие институты, контролируемые и финансируемые центральным правительством, также включаются в его состав. В него также входят центральные, региональные и местные органы власти.

Centre of government (Аппарат правительства)

Орган или группа органов, работающих непосредственно на главу правительства или Совет министров, кабинет.

Chart of accounts (План счетов)

Классификация операций и событий (платежей, доходов, амортизации, убытков и т.д.) по их экономической, юридической или учетной природе. Он определяет организацию бухгалтерских книг в государственном учете.

Commitment (Обязательство)

В учетных терминах, обязательство относится к той фазе процесса расходов, когда заключен контракт или договор на будущую поставку товаров или услуг. Обязательство не будет признано до момента поставки, но государство в контракте обязуется произвести платеж после доставки. Термин обязательство также используется в более общем, не контрактном смысле, как твердое обещание правительства, данное им в политическом заявлении.

Consolidation (Консолидация)

Процесс взаимозачета трансакций между государственными организациями и сведение в ряд категорий их “суммарных” трансакций с остальной частью экономики.

Corporate governance (Корпоративное управление)

Правила и процедуры, гарантирующие, что компания управляется правильно и эффективно, а действия ее директоров и сотрудников законны и соответствуют хорошей практике.

Corruption (Коррупция)

Существует много разных определений этого явления. Самое простое и самое широкое - “злоупотребление служебным положением для прямой или косвенной собственной выгоды”.

Cost-effectiveness analysis (Анализ эффективности затрат)

Тип анализа и сравнения программ и проектов, имеющих общие характеристики по “входу” и “выходу”. Используется для сравнения альтернатив, результаты которых можно определить, но не оценить. Индикаторы эффективности затрат включают в себя такие, как стоимость единицы на выходе, или количество единиц на выходе за единицу на входе, и направлены на определение наименее затратного метода достижения поставленной цели. См. также Анализ наименьшей стоимости.

Decentralisation (Децентрализация)

Передача полномочий к демократически независимым нижестоящим уровням системы управления, давая им больше управленческих возможностей, но не всегда больше финансовой независимости.

Effectiveness (Эффективность)

Степень достижения программами своих целей, или “выхода от программы”. Эффективность является наиболее важным элементом в общественном секторе в плане “произведенная стоимость/затраты”. Товары и услуги могут производиться экономно и эффективно, но если они не достигают поставленных целей, то средства потрачены напрасно.

Evaluation (Оценка)

Оценка программы - это глубокое изучение экономического, финансового, социального и пр. эффектов от программы или политики. Суммирующая оценка делается, когда программа уже существует определенное время (оценка ex post),

чтобы изучить ее эффективность и созданные ей блага. Форматирующая оценка обычно делается в процессе осуществления программы (промежуточная оценка), чтобы повысить ее эффективность.

Ex ante control (Предварительный контроль)

Предварительное утверждение конкретного расхода. Платежные поручения и обосновывающая документация проверяются на предмет правильности утверждения операции, ее законности и наличия средств в бюджете. Такие проверки могут проводиться как министерством финансов, так и отраслевыми министерствами и ведомствами.

External audit (Внешний аудит)

Относится к аудиту, проводимому внешним и независимым от проверяемой организации органом с целью вынесения заключения о правильности учета и финансовых документов, правильности и законности осуществляемой деятельности, а также процедур финансового управления и финансовой эффективности. Органы, ответственные за внешний аудит государственной деятельности, как правило, подотчетны непосредственно парламенту и часто называются Высшим Аудиторским Органом (SAI).

Financial control (Финансовый контроль)

Аспекты внутреннего (управленческого) контроля, относящиеся к финансовым вопросам и финансовой эффективности. См. также Внутренний (управленческий) контроль.

Financial reporting (Финансовая отчетность)

Передача финансовой информации от какого-либо органа (напр. правительства или отраслевого министерства) заинтересованным сторонам (напр. парламенту или министерству финансов). Включает в себя всю финансовую информацию, основанную на данных, содержащихся в системе финансового учета и отчетности.

Financial statements (Финансовые заявления)

Документы отчетности, которые подотчетная организация готовит для передачи информации о своем финансовом положении и эффективности. Система учета по методу начисления обычно включает в себя Заявление о финансовом положении или Бухгалтерский баланс, который показывает все средства, обязательства и стоимость нетто; Заявление о финансовой эффективности, или Операционное заявление, которое показывает доходы и расходы за определенный период; и Заявление об изменениях в стоимости нетто, которое объясняет передвижения между начальным и конечным балансами. Заявления по методу начисления дополняются Заявлением о

денежных потоках. Оно содержит те замечания и моменты, которые необходимы для прояснения других заявлений. Точно так же, аналитические рамки СГФ 2000 включают в себя: Операции правительства, т.е. сумму трансакций правительства за определенный отчетный период; Заявление об экономических потоках, где показаны иные, нежели трансакции, влияния на финансовое положение правительства; а также Бухгалтерский баланс и Заявление об источниках и использовании денежных средств.

Fraud (Хищение, мошенничество)

Самая серьезная форма нарушений. В плане расходов, включает в себя умышленные или невыполненные действия, связанные с:

- Использование или представление фальшивых, неправильных или неполных заявлений и документов, что привело к неправильному использованию средств.
- Соккрытие информации в нарушение своих обязанностей, с теми же последствиями.
- Нецелевое использование средств, с теми же последствиями.

В плане доходов, мошенничество включает в себя умышленные или невыполненные действия, связанные с:

- Использование или представление фальшивых, неправильных или неполных заявлений и документов, что привело к незаконному уменьшению бюджетных средств.
- Соккрытие информации в нарушение своих обязанностей, с теми же последствиями.
- Злоупотребление законно полученными доходами, с теми же последствиями.

General government (Система государственного управления)

Согласно Системе Национальных Счетов, “система госуправления” включает в себя государственные, региональные (в федеративных государствах), местные органы власти и фонды социального страхования. Органы управления, помимо политических обязанностей и своей роли в экономическом регулировании, производят важнейшие общественные услуги для индивидуального и коллективного потребления и распределяют доходы и благосостояние. Определяющей характеристикой органов управления является их право вводить налоги и иные платежи, которым нет аналогов в других секторах экономики.

Goals and objectives (Цели и задачи)

Оба термина означают желаемые и измеряемые результаты государственных программ или деятельности. “Цели” как правило, относятся к широким результатам, которые потребуют несколько лет и большое количество людей, действий и промежуточных результатов. “Задачи” относятся к более конкретным результатам, часто поддающимся точному измерению (время, затраты, количество, качество), и которые можно решить за более короткое время. Часто они являются промежуточным этапом в достижении цели.

Governance (Управление)

Использование политической власти для управления делами страны. Здоровая система управления включает в себя политическую подотчетность, свободу собраний, надежную и справедливую законодательную базу, прозрачность, а также эффективное управление государственным сектором.

Government financial management information systems (Системы информации по государственному финансовому управлению)

Информационные системы, которые помогают министерствам и ведомствам эффективно осуществлять свои программы. В основе этих систем лежат процедуры учета и отчетности бухгалтерских книг, где регистрируются все входящие и исходящие потоки средств. При интегрированном подходе информационные системы могут быть вспомогательными по отношению к основным учетным системам, путем изменения стандарта хранения данных. Информационные системы являются ключевым элементом систем внутреннего контроля и должны быть эффективными. Как и общие системы бухгалтерских книг.

Internal audit (Внутренний аудит)

Относится к аудиту проводимому внутри министерства или ведомства специальным подразделением, которому руководство поручило проверку систем и процедур в организации с целью минимизации ошибок, мошенничества и неэффективной работы. Подразделения внутреннего аудита должны быть функционально независимы внутри своей организации и отчетываться только перед руководством. *Первичная* цель внутреннего аудита - дать руководству уверенность в адекватности и эффективности систем контроля рисков. В идеале это должно делаться в письменной форме. *Вторичная* роль внутреннего аудита - укреплять и совершенствовать системы контроля рисков в организации путем распространения лучшей практики. Эффективный внутренний аудит всегда выступает как сторонник совершенствования.

Internal (management) control Внутренний (управленческий) контроль

Определяется как “организация, политика и процедуры, направленные на достижение государственными программами намеченных целей; соответствие ресурсов, используемых в этих программах, заявленным целям; защиту программ от мошенничества, хищений и злоупотреблений; своевременное получение информации, необходимой для принятия решений” (INTOSAI). На практике внутренний контроль включает в себя большое количество процедур, например, контроль за учетом, процессами, закупками, разделением финансовых обязанностей и отчетности по ним. Системы внутреннего контроля нуждаются в эффективной коммуникации внутри организации и поддержке внутреннего аудита. Обязанность создать систему внутреннего контроля лежит на руководстве, а не на внешнем аудиторе. Однако внутренний аудитор может высказываться по поводу наличия и адекватности такой системы, поскольку хороший внутренний контроль снижает необходимость проверки каждой транзакции или документа. См. также Учетный контроль, Административный контроль и Финансовый контроль.

Legitimacy (Легитимность)

Легитимность означает, что руководитель, имеющий право вносить изменения в политику на стадии ее осуществления, должен принимать участие в принятии первоначального решения, либо на стадии составления бюджета, либо в другое время.

Outcomes (Последствия)

Экономические или социальные изменения, произошедшие в результате осуществления государственной политики или программы. Последствия следует отличать от результатов (outputs), которые выражают непосредственный эффект от программы. Например, одним из последствий полицейской кампании по проверке водителей на алкоголь может стать снижение пьянства за рулем, но результатом ее будет большое количество людей, которым предъявят обвинение в этом правонарушении. В программах обычно есть два типа последствий (1): окончательные, отражающие достижение желаемой цели программы и (2) промежуточные, которые позже должны привести к окончательным. См. также Результаты, Индикаторы эффективности и Замеры эффективности.

Outputs (Результаты)

Продукты или услуги, произведенные непосредственно программой или деятельностью. Результаты важны, напр. при постановке задач сотрудникам и оценки их работы, но они не показывают прогресс в продвижении к окончательной цели. В зависимости от их природы, результаты измеряются легко или нет. Например, измерить количество принятых больных проще, чем результаты работы консультанта министра здравоохранения.

Performance budgeting (Составление бюджета по эффективности)

Составление бюджета по эффективности состоит в классификации транзакций государства по функциям и программам, соотнося их с целями правительственной политики; создании индикаторов эффективности для каждой программы или деятельности и измерении затрат на получение данного результата. Термины “составление бюджета по эффективности” и “составление бюджета по программам” часто взаимозаменяемы, но второй термин обычно делает больший упор на классификацию программ по целям правительства. Полностью составление бюджета по эффективности осуществить трудно, потому что необходим большой объем информации и сложные системы управления. См. также Планово-программную систему составления бюджета (PPBS).

Performance indicators (Индикаторы эффективности)

Эффективность можно отслеживать и измерять с помощью мер и индикаторов. Меры прямо соотносятся с входом, результатами и последствиями (напр. количество полицейских патрулей на улицах в течение определенного времени - это мера результата). Индикаторы используются для приблизительной оценки, когда точное измерение невозможно (напр. стоимость порции наркотика на улице является индикатором эффективности борьбы полиции с наркоторговлей). На практике термины “мера” и “индикатор” часто взаимозаменяемы. Индикаторы эффективности могут быть использованы для оценки результатов, процессов и последствий. См. также Измерение эффективности.

Performance measurements (Измерение эффективности)

Оценка эффективности программы или деятельности организации с помощью измерения входа, процессов, результатов и последствий. Для этой цели могут быть использованы Мера эффективности и Индикаторы эффективности.

Planning programming budgeting systems (Планово-программную систему составления бюджета) (PPBS).

Системный подход к составлению бюджета по программам был разработан в США в 1965 году, а затем и в других странах. Процесс PPBS состоит из трех фаз: 1) фаза планирования, когда с помощью системного анализа устанавливают цели программы и возможные решения. 2) на стадии программирования средства сравнивают с возможными решениями, определенными на стадии планирования. Деятельность делится на многолетние программы, которые сравнивают между собой. Эффективность, в том числе и затратная, разных программ сравнивается для выявления наиболее конкурентоспособного средства достижения поставленной цели. 3) на стадии составления бюджета эти программы переводятся в термины годового бюджета. После многих лет попыток и плохих результатов почти все

страны отказались от PPBS, хотя ее элементы можно встретить (напр. система составления бюджета по эффективности).

Public expenditure management (Управление общественными расходами)

Этот термин может быть разделен на части. Под общественными расходами обычно понимают расходы, совершенные: системой госуправления, центральным правительством через национальный бюджет или другие бюджетные инструменты, и местными правительствами. Термин общественные расходы в данном документе не включает деятельность госпредприятий и финансовых институтов, принадлежащих государству. Управление общественными расходами включает: подготовку, управление и исполнение бюджета. Исполнение бюджета включает контроль ex ante, ex post, внутренний и внешний аудит, оценку и различные виды отчетности на разных этапах.

Risk analysis/assessment (Анализ/оценка рисков)

Системный процесс оценки и интеграции всех суждений о возможных неблагоприятных условиях и/или событиях, как основа для разработки соответствующих бюджетных мер. Примеры - риск войны, крах банков, наводнения и другие природные катастрофы, эпидемии и т.д.

Subsidy (Субсидия)

Согласно СГФ и СНС, понятие “субсидия” определяется как текущий безвозвратный трансфер государственных средств предприятию либо на основе уровня его производства, или на основе количества и ценности товаров и услуг, которые оно производит. В более широком смысле субсидия может означать и платежи или налоговые льготы физическим лицам, нуждающимся в них, согласно критериям, заложенным в законе. (напр. безработным или инвалидам)

Supreme Audit Institution (SAI) (Высший аудиторский орган)

Государственная организация, обычно независимая от правительства и подотчетная законодательной власти, ответственная за аудит финансовых операций правительства. SAI может проводить аудит разных типов: финансовый, аудит соответствия, аудит эффективности. См. также Аудит.

Verification (certification) (Верификация/сертификация)

При получении счета за товары или услуги соответствующее отраслевое министерство/ведомство должно подтвердить правильность счета и факт поставки товаров или услуг. В этот момент счет становится обязательством госсектора. В терминах учета по методу начисления, расход учитывается, хотя счет еще не оплачен.

Примечание

Основные источники данного глоссария

1. Main sources for this glossary are: Everard, Patrick and Diane Wolter (1989), Glossary: Selection of Terms and Expressions Used in the External Audit of the Public Sector. Luxembourg: Court of Auditors of the European Communities; IFAC (2000), Governmental Financial Reporting. Accounting Issues and Practices. Study 11. New York; IMF (2000), A Manual on Government Finance Statistics. Washington DC; SIGMA (1997), SIGMA Paper No. 19: Effects of European Union Accession: Part 1. Budgeting and Financial Control, OECD/GD(97)163, Paris: OECD; EC, IMF, OECD, UN, and the World Bank (1993), System of National Accounts, Brussels, Luxembourg, Paris, New York, Washington DC; World Bank (1998), Public Expenditure Management Handbook, Washington DC.