

О СООТНОШЕНИИ ПОНЯТИЙ ФИНАНСОВОГО И КАЗНАЧЕЙСКОГО КОНТРОЛЯ В БЮДЖЕТНОМ ПРОЦЕССЕ

Публикация посвящена исследованию аспектов проблемы классификации видов контрольной деятельности, осуществляемой органами казначейского исполнения государственного бюджета. Рассматриваемая с точки зрения современного российского законодательства и сложившейся практики эта проблема выражается в ошибочности отождествления понятий финансового и казначейского контроля как самостоятельных элементов бюджетного процесса.

1. О предмете исследования

В отечественной теории и практике как-то само собой стало закрепляться представление о том, что осуществляемая в процессе исполнения бюджета контрольная деятельность органов казначейства является разновидностью финансового контроля. Веское основание для этого дает глава 26 раздела IX Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК), и, в частности, его статья 267: «Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль за ведением операций с бюджетными средствами главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, кредитных организаций, других участников бюджетного процесса по исполняемым бюджетам и бюджетам государственных внебюджетных фондов, взаимодействует с другими федеральными органами исполнительной власти в процессе осуществления указанного контроля и координирует их работу». А сам упомянутый раздел так и называется: «Государственный и муниципальный финансовый контроль». Какие могут быть тут сомнения?

Между тем некоторые вопросы возникают. Например, к какому из видов контрольной деятельности относится «контроль за ведением операций с бюджетными средствами» (далее – казначейский контроль) по формам своей организации и методам проведения. Так, теория контроля рассматривает две основных формы организации взаимоотношений субъекта и объекта контрольной деятельности – так называемые внешний и внутренний контроль. Указ Президента Российской Федерации от 8 декабря 1992 г. №1556 «О федеральном казначействе» и «Положение о федеральном казначействе», утвержденное Постановлением Совета Министров – Правительства Российской Федерации от 27 августа 1993 г. №864, ответов на этот вопрос не содержат. Зато такой ответ можно, хотя бы предположительно, получить, исходя из содержания статьи 268 БК, которым на Минфин России, в организационную структуру которого на сегодняшний

день включено Федеральное казначейство, возложен «внутренний контроль за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств».

Правда, это предположение нельзя считать прямым ответом на поставленный вопрос, поскольку контрольные полномочия органов казначейства определены в БК обособленно от аналогичной регламентации положения самого Минфина России в целом (соответственно, ст. 267 и 268). С другой стороны, выглядело бы весьма сомнительным, чтобы орган государственного управления сам не обладал бы полномочиями, которыми наделено его структурное подразделение, в качестве которого в данном случае выступает Федеральное казначейство. То есть, исходя из приведенной нормы права, относящей контроль подразделений Минфина России к внутреннему контролю, можно считать установленным фактом, что контрольная деятельность органов казначейства «за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств» не может выходить за рамки того вида контроля, который обозначается как внутренний.

Не следует распространять сделанное заключение на тот вид контрольной деятельности, которая ранее была условно обозначена как казначейский контроль, т. е. «контроль за ведением операций с бюджетными средствами». С этим видом вопрос пока остается открытым. Но и здесь возможности исследования не исчерпаны, поскольку статьей 215 БК в нашей стране предусмотрен казначейский принцип исполнения бюджетов. А статья 216 в свою очередь гласит: «Принцип единства кассы предусматривает зачисление всех поступающих доходов и поступлений из источников финансирования дефицита бюджета на единый счет бюджета и осуществление всех предусмотренных расходов с единого счета бюджета». И далее, в соответствии со статьей 227 БК «расходование бюд-

жетных средств осуществляется путем списания денежных средств с единого счета бюджета». Завершает всю конструкцию статья 243 БК, гласящая, что «осуществление платежей от имени получателей средств федерального бюджета возлагаются на Федеральное казначейство».

Таким образом, в итоге получается, что объектом казначейского контроля должны являться отношения, осуществляемые внутри системы органов Федерального казначейства (термин, введенный упомянутым Указом). Само собой, что подобное утверждение является справедливым только для случая перевода соответствующих денежных операций в сферу казначейского обслуживания. Но и обратное предположение означает невыполнение закона и поэтому не есть сфера научного обсуждения, а деятельности совсем иного рода.

Естественно, что предметом казначейского контроля должно являться соблюдение требований, предъявленных к этим органам в отношении операций с бюджетными средствами. Эти требования достаточно четко определены подпунктом 9 к) Положения о Федеральном казначействе: «организует и осуществляет сводный систематический, полный и стандартизированный учет операций по движению средств республиканского бюджета Российской Федерации, государственных (федеральных) внебюджетных фондов и внебюджетных (федеральных) средств на счетах казначейства». Однако и здесь никаких признаков, позволяющих определить существующую подсистему контроля в качестве чего-то отличного от внутреннего контроля, не усматривается. Никак иначе, как внутренний контроль, те виды контрольной деятельности органов казначейства, которые возложены на них действующим законодательством, обозначены быть не могут.

2. О правомерности включения казначейского контроля в категорию финансового контроля

Если рассматривать казначейский контроль в качестве разновидности внутреннего, то возникает следующий вопрос – к какой из группировок последнего его следует отнести. Теория контроля различает две основные категории внутреннего контроля: финансовый и управленческий (1, с. 10). Несмотря на отсутствие единства в применяемой терминологии, аналогичные по своему содержанию классификационные группы выделяют многие авторы теоретических исследований. Например, это спецсистемы контроля ресурсов и исполнения решений (2, с. 265, 306); финансово-эконо-

мический, административный и ряд других видов контроля (3, стр. 29).

Казалось бы, ответ на вопрос ясен, ведь исходя из статуса субъекта контроля и содержания его деятельности – «операции с бюджетными средствами», это бесспорно и есть финансовый контроль. Тем более, что так вроде бы и вытекает из содержания вышеупомянутых статей БК. Но это не более чем видимость, поскольку о контроле как функции Минфина России речь в статье 268 БК идет как раз применительно к иному объекту контроля, а именно: «за использованием бюджетных средств главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств».

В подобном контексте рассуждения о контрольной деятельности в системе Федерального казначейства могут быть, в принципе, продолжены в двух разных аспектах. Первый аспект – это понимание того, что органы казначейства, являясь «распорядителями и получателями бюджетных средств», сами являются объектами внутреннего контроля, или точнее – внутриведомственного, осуществляемого Минфином в соответствии с требованиями статьи 158 БК. Однако говорить в этом случае о каком-то особом виде финансового контроля, отличающемся, например, от деятельности, осуществляемой службами внутриведомственного контроля других министерств и ведомств, нет никакого смысла. Тем более, что он никак не относится к функции именно казначейского контроля, так как осуществляется иным субъектом управления, а именно Минфином России. Внутриведомственными документами последнего, а именно Правилами проведения комплексных проверок работы органов Федерального казначейства по субъектам Российской Федерации, утвержденными приказом от 24.11.99 №80н (приказ официально не опубликован), задачи осуществления такого контроля возложены на его контрольно-ревизионные подразделения. И поэтому, хотя бы только по этому одному признаку, такой вид контроля не может быть обозначен как казначейский.

Остается второй аспект, который, собственно говоря, и должен вызывать наибольший интерес для общества. Это контрольная деятельность системы органов казначейства, не связанная с задачей обеспечения их собственного хозяйственного содержания. С точки зрения характера отношений субъекта и объекта контроля такую деятельность, в рамках внутреннего контроля, можно определить как «контроль, не обусловленный отношениями подчиненности» (3, с. 30). Подобная характеристика наиболее ярко выделяет суть отношений, воз-

никающих между органами казначейства и бюджетополучателями, не находящимися в функциональном или административном подчинении у субъекта управления, осуществляющего контрольную деятельность.

Тем не менее и здесь не все так просто. Дело в том, что прежде чем отнести контрольную деятельность, осуществляемую органами казначейства к сфере финансового контроля, необходимо все-таки уточнить содержание последнего и убедиться в полном соответствии этих понятий.

3. О проблеме выделения категориальных признаков финансового контроля

Несмотря на многообразие и разноречивость в существующих определениях понятия «финансовый контроль», в последние годы в отечественной литературе начинают вырисовываться некоторые общие подходы к формулировке тех главных требований, которые должны быть предъявлены к этому виду деятельности. Одним из таких общих моментов является определение целей или задач финансового контроля:

«Финансовый контроль обычно рассматривается в двух аспектах: 1) строго регламентированная деятельность... за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины... 2) неотъемлемый элемент управления финансами... с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций» (4, с. 385);

«...значение финансового контроля выражается в том, что при его проведении проверяются, во-первых, соблюдение установленного правопорядка... во-вторых, экономическая обоснованность и эффективность...» (5, с. 109);

«В рамках ГФК... параметрами будут соответствующие его объектам законность, эффективность, целесообразность и т. д.» (6, с.30);

«...три уровня контроля:

соответствие существующей норме;

соблюдение принципа экономии...;

сопоставление поставленных задач и полученных результатов с вложенными средствами...» (7, с. 129-130);

«Целью финансового контроля является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов...» (8, с. 15).

Не продолжаем этот список дальше, поскольку уже из приведенных цитат явствует наличие такой общей характеристики целевой задачи финансового контроля, как неразделимость понятий

законности и эффективности деятельности объектов контроля, подлежащих оценке со стороны субъекта контрольной деятельности. И такая многокомпонентная структура целевых задач финансового контроля усложняется тем обстоятельством, что теория управления относит рассматриваемые понятия в сферы интересов различных научных областей: законность – это сфера юридических наук, эффективность – экономических наук (9, с. 12).

Если же рассматривать характеристики целевых задач, поставленных перед органами казначейства, как они сформулированы в статье 167 БК: «Федеральное казначейство несет ответственность за... осуществление контроля за соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации главными распорядителями, распорядителями и получателями бюджетных средств, кредитными организациями...», то на первый план выходит более узкая их сфера, чем это вытекает из вышеприведенных характеристик. Никаких иных требований, и, в частности, в отношении эффективности или экономности использования бюджетных средств, законодатель к казначейскому контролю не предъявляет.

В принципе, конечно, может быть поставлен вопрос о простом несовпадении взглядов на содержание контрольной деятельности субъектов финансового контроля между законодателем и вышеупомянутыми авторами. Отнюдь, для подобной постановки вопроса нет оснований. В статье 165 БК речь прямо идет о такой функции Минфина России, как контроль эффективности использования бюджетных средств, правда, в довольно узкой сфере – у получателей бюджетных инвестиций. Несколько выше в этой же статье БК употребляется понятие «проверки финансового состояния получателей бюджетных средств», что, по мнению автора, предполагает не столько упор на законность отдельных финансово-хозяйственных операций, сколько на оценку эффективности деятельности объекта контроля в целом. Принцип обеспечения эффективности использования бюджетных средств закреплен как один из основополагающих в статьях 28 и 34 БК. А статья 6 БК, в свою очередь, определяет бюджетную систему как основанную «на экономических отношениях», то есть не отрицает экономическую природу бюджетных правоотношений.

При этом обращает на себя внимание то обстоятельство, что вопросы контроля эффективности отнесены кодексом именно к компетенции Минфина России, но никак к функциям системы органов казначейства.

Из приведенных нюансов вытекает весьма существенная разница в подходах к организации контрольной деятельности в обеих рассмотренных областях управления государственными финансами. Например, как определить поставленную перед системой органов казначейства задачу с точки зрения описания систем управления? Пункт 8 и подпункт 9 к) Положения определяют и конкретизируют главную задачу органов казначейства в следующем виде: «управление доходами и расходами... бюджета на счетах казначейства в банках, ...осуществляют систематический, полный и стандартизированный учет операций по движению средств республиканского бюджета... на счетах органов федерального казначейства...». То есть одной из важнейших характеристик системы казначейского управления предполагается наличие алгоритма принятия решений об управлении денежными средствами и точного описания программы обработки информации о движении бюджетных средств. В соответствии с классификацией систем (10, с. 26) эти характеристики свидетельствуют о ее принадлежности к классу детерминированных систем.

В то же время устоявшимся представлением является принадлежность организационно-экономических систем к классу вероятностных систем (10, с. 29). Важнейшим признаком последних является фактическая невозможность их полного описания. Сама по себе вероятностная система предполагает наличие возможности выбора различных вариантов, а значит их оценки. При этом такое поведение не будет являться отклонением от принципа законности. Детерминированная же система изначально не предполагает допустимости многовариантного поведения без утраты ею своих основных признаков.

Представляется не требующей особых доказательств нецелесообразность механического совмещения обоих подходов к организации деятельности одного и того же субъекта управления. Ни к чему иному, кроме фактической утраты свойств управляемости и информационной прозрачности казначейской системы управления бюджетными средствами, такой «упрощенный подход» привести не может.

Между тем разные подходы к определению системных характеристик в практике выражаются в различных требованиях к кадровой, научно-теоретической и методической обеспеченности процессов управления и контрольной деятельности в частности. Поэтому задача системы органов федерального казначейства сформулированная как «раз-

работка методологических и инструктивных материалов, порядка ведения учетных операций по вопросам, относящимся к компетенции казначейства, обязательных для органов государственной власти и управления, предприятий, учреждений и организаций» (Положение, п. 8), ни в коем случае не должна рассматриваться как элемент организации финансового контроля. Это есть организация деятельности, имеющая отношение к управлению бюджетными средствами, и, соответственно, та контрольная деятельность, которая осуществляется здесь, есть категория управленческого, но не финансового контроля.

4. Место контрольной деятельности в казначейской технологии исполнения бюджета

Было бы интересным выяснить и то, к какой именно из категорий управленческого контроля должна быть отнесена та контрольная деятельность, которую призвана осуществлять система органов казначейства в рамках выполнения своей функции управления бюджетными средствами. Такое уточнение представляется необходимым для определения того перечня приемов контрольной деятельности, которые должны входить в арсенал оснащения органов казначейства и, соответственно, являться предметом научно-теоретических исследований в области совершенствования казначейских технологий исполнения бюджетов.

Для выполнения такого исследования необходимо очертить тот круг операций с бюджетными средствами, который, безусловно, подлежит казначейскому контролю. Это исследование тем более является необходимым в свете настоятельной потребности разграничения двух таких неоднородных понятий, как «система органов федерального казначейства» и «казначейская технология исполнения бюджета». К сожалению, значительное число недоразумений в сфере перехода отечественной бюджетной системы на казначейские принципы организации работы связано именно с такой понятийной путаницей. Зачастую под казначейским исполнением понимают обслуживание процесса исполнения бюджетов органами Федерального казначейства, что является ничем иным как заблуждением. Статья 215 БК четко определяет, что функцию кассира выполняют исполнительные органы власти, а в соответствии со статьей 151 БК муниципалитеты могут создавать для этого соответствующие казначейства. То есть понятия казначейства как организационной структуры и казначейских технологий исполнения бюд-

жета есть неоднородные и непосредственно не взаимосвязанные термины.

Впрочем, подробное рассмотрение подобных операций, во-первых, не является целью настоящей работы и заслуживает отдельного исследования. Во-вторых, по мнению автора, достаточно полное представление об этом перечне можно получить путем анализа содержания БК, регламентирующих эту сферу деятельности казначейств, например, глав 24 и 25.

Но внимание автора привлек один вопрос, вызывающий большинство конфликтных ситуаций в современной контрольной практике государственных контрольных органов и являющийся наглядным примером проявления некоторых из противоречий, которые возникают в этой сфере. Это вопрос контроля за целевым использованием наличных денежных средств, находящихся в кассах бюджетополучателей. По некоторым данным, «77% сумм, использованных не по назначению, были выданы бюджетополучателям органами Федерального казначейства наличным путем» (11, с. 30).

У названной проблемы существует целый ряд аспектов, каждый из которых заслуживает отдельного исследования. Можно условно обозначить эти аспекты как исторический, теоретический, формальный. Не углубляясь в рассмотрение каждого из названных аспектов, целесообразно только пунктирно обозначить некоторые важные моменты.

Исторический аспект исходит из того обстоятельства, что современная система органов казначейства есть относительно молодая организационная структура, возникшая на основе использования опыта и, что немаловажно, кадрового ресурса, воспитанного в рамках так называемого банковского метода исполнения бюджета советского периода. Поэтому, естественно, казначейство восприняло некоторые из традиционных приемов, по разным причинам казавшихся целесообразными в новых условиях. К числу таких традиций относится и вопрос контроля целевого использования наличных денежных средств, находящихся в кассах государственных организаций. Между тем опора на советскую практику есть не вполне надежная основа для применения такого приема контрольной работы в условиях становления современного законодательства, по-иному подходящего к разграничению функций различных государственных органов управления, и кардинально иных взглядов на формы взаимоотношений субъектов макро- и микроэкономики.

С точки зрения здравого смысла представляется вполне обоснованным интерес государства к

недопущению отклонений в использовании таких средств, в полной мере являющихся частью государственной казны. Но в свете современных подходов к разграничению функций управления собственностью и различных сфер финансовых отношений эта проблема выглядит иначе, чем раньше. И практика прямого заимствования традиционных приемов контрольной деятельности наталкивается на проблему предварительного разрешения некоторых правовых и теоретических задач.

В перечне таких проблем, в свою очередь, должны быть выделены два разных подхода. Первый базируется на том представлении, что полученные со счета бюджета наличные деньги фактически уже являются произведенными кассовыми расходами и с этой точки зрения находятся вне рамок компетенции органов, осуществляющих кассовое исполнение бюджета. Но такой подход вряд ли является разумным, по крайней мере, на ближайшие десятилетия, пока наше государство не войдет в лоно тех цивилизованных стран, где налично-денежный оборот больше экзотика, чем жизненная потребность. Поэтому последнее допущение, не имеющее под собой строгих правовых или научных обоснований, и основанное лишь на логических доводах целесообразности, не дает повода для отнесения проверок, нацеленных, по своей сути, лишь на предмет правильности отражения в учетных регистрах операций с наличными денежными знаками, к сфере бюджетного контроля. По большому счету это два разнородных вида контрольной деятельности, каждый из которых лишь с большой долей условности может быть отнесен к компетенции органов, исполняющих бюджет: 1) контроль достоверности учета и отчетности и 2) контроль состояния денежной массы. Безусловно, что оба этих подвида могут быть отнесены к финансовому контролю в его широком смысле, но никак не к казначейскому в его узкофункциональном понимании.

Второй подход также базируется на широком понимании функций системы финансового контроля, но в несколько ином аспекте. А именно на всей совокупности задач, стоящих перед субъектами контрольной деятельности. Дело в том, что помимо наличных денег, поступающих в кассу учреждения со счета бюджета, сюда же поступают различные средства, полученные от предпринимательской деятельности. Не секрет, что в нынешних экономических условиях, да и с позиций простого здравого смысла, учреждения не заинтересованы спешить с зачислением этих средств на свои лицевые счета в органах казначейства.

Представляется, что связано это именно с расширенным толкованием органами казначейства своего права «контролировать законность» финансовых операций, необоснованно распространяя его на хозяйственные решения. Следствием же обоюдного стремления к одной цели – «сделать как лучше» является фактическое образование у бюджетных учреждений значительных сумм неучтенных денежных средств, порождающих соблазны для совершения разнообразных злоупотреблений и нарушений.

Рациональным подходом к недопущению подобной ситуации явилось бы исключение категории наличных денежных средств из понятия «управление бюджетными средствами». Правовые основы для этого существуют, так как статья 227 БК определяет момент расходования бюджетных средств факт их списания со счета бюджета. Это положение, в принципе, является более узким, чем существовавшее в советский период, когда остатки наличных денежных средств в кассе не включались в категорию кассовых расходов.

Казалось бы, это – малозначительный момент, но в совокупности с таким элементом процесса управления, как мотивация поведения конкретных людей, он приобретает вполне значимое для практики звучание. Ведь для большинства добросовестных руководителей главными мотивами для уклонения от полного учета налично-денежных поступлений являются вполне рациональные и, главное, экономически обоснованные рассуждения. Первое из них – это нежелание выводить из сферы собственного управления средства, полученные в результате именно эффективного использования собственности, передавая их в управление органу, не несущему никакой ответственности за показатели эффективности, а ответственного лишь за формальную законность. В силу ранее рассмотренных проблем системной классификации этот вопрос, в принципе, не может быть решен в рамках разумного компромисса.

Второе рассуждение связано с задачей ускорения денежного оборота, а значит, и снижения транзакционных издержек бюджетных учреждений, связанных с процессом получения и расходования денег. Не секрет, что современная казначейская технология связана с организацией многодневного и весьма затратного во всех отношениях документооборота, в большинстве случаев сопоставимого по своей реальной стоимости с суммой тех средств, которые являются предметом «строжайшего контроля». Ведь в случае с наличными денежными средствами речь идет как раз не о каких-

то крупных сделках, а о незначительных по своим текущим оборотам операциях.

Могут возразить, что последнее рассуждение верно только в отношении добросовестных руководителей. Именно так. Существующий сегодня строго формальный, так называемый документальный казначейский контроль именно и направлен против интересов добросовестных, хотя и не слишком умудренных в тонкостях организации документооборота работников. Для реальных же нарушителей законодательства, извлекающих личную выгоду в такой ситуации, подобный формальный контроль практически безвреден. Ведь на суммы, незаконно изъятые из собственности государства, расходных кассовых ордеров и иных хозяйственных документов, как правило, не остается. А уж зафиксировать подобное «нецелевое использование» способами документального контроля практически невозможно.

Серьезным препятствием для правонарушителей может служить только реальный контроль со стороны заинтересованного субъекта управления. Построенный не на формальных признаках бумажной «обоснованности» денежных операций, а на оценке целесообразности хозяйственных операций и соблюдении принципа экономии всех видов ресурсов. Именно на оценке экономической целесообразности, а не на формальном соблюдении законности. Но в силу уже ранее рассмотренных особенностей правового и организационного статуса органов казначейства подобный подход для них, в принципе, неприемлем.

Таким образом, от аспекта истории вопроса происходит постепенный переход к еще одному, столь же малозначительному, на первый взгляд, нюансу. Это теоретический аспект проблемы, который, как ни странно, также берет свое начало в предыстории вопроса. В банковской системе СССР контроль целевого использования наличных средств рассматривался: во-первых, не как самостоятельный вид контрольной деятельности, а как разновидность предварительного контроля (12, 158); во-вторых, предметом контроля были не столько само использование наличных денежных знаков, сколько показатели использования фонда оплаты труда и других жестко нормированных лимитов, не имеющих прямых аналогов в современном законодательстве. Соответственно иными были подходы к выбору мер воздействия на объект контроля, ориентированные на административные рычаги управления.

В рассматриваемой ситуации кардинальным отличием предварительного контроля от текущего

является возможность предотвращения нежелательных отклонений путем простого отказа в санкционировании новых операций по выдаче денег. В процессе же текущего контроля, фактически осуществляемого органами казначейства, выполнение вынесенных ими предписаний о восстановлении средств, использованных не по целевому назначению, наталкивается на проблему определения источника принудительного взыскания, в роли которого фактический получатель денежных средств может быть далеко не всегда. Таким образом, казалась бы, всего лишь малозаметная подмена термина, предварительного контроля на текущий, порождает серьезные правовые коллизии.

Похожие проблемы порождает разница в подходах к организации контроля соблюдения жестко лимитированных, причем в нормативно-правовой форме, финансовых показателей советского периода и не имеющих строго нормативного характера текущих показателей смет доходов и расходов при казначейском исполнении бюджета. На такие различия в характере применения абсолютной величины и лимитного показателя, в частности, обратили свое внимание авторы комментария к Бюджетному кодексу (13, с. 47). Но именно эта проблема является главным обстоятельством, влияющим на стремление органов казначейства организовать свою контрольную деятельность в форме последующего контроля, выводя его тем самым ее за рамки сложившегося правового поля. Если дополнить последнее предположение известным тезисом о стремлении к последующему контролю любой бюрократической организации, а именно таковой, в хорошем смысле этого слова, и должна быть казначейская система, то сложившаяся на сегодня картина будет охарактеризована достаточно полно.

Таким образом, несмотря на четкие формулировки законодательных актов «последующий контроль по целевому использованию средств федерального бюджета осуществляется территориальными органами федерального казначейства в соответствии с ежегодно утверждаемым планом основных вопросов экономической и контрольной работы Минфина России, его заданиями и указаниями, а также по инициативе территориальных органов федерального казначейства...» (14, с. 31). Незаметная подмена текущего контроля последующим происходит совсем не случайно, так как в отсутствии разработанной теории становится невозможным и должное методическое обеспечение соответствующей функциональной задачи. Как иначе объяснить высказывания, подобные следу-

ющему: «9 июля 2001 г. Минюстом зарегистрирован приказ Минфина РФ №35н от 26.04.2001 г. «Об утверждении Инструкции о порядке применения органами федерального казначейства мер принуждения к нарушителям бюджетного законодательства РФ»... О проблеме текущего, казначейского контроля в ней нет ни слова, а в части последующего она не добавила ничего существенного к практике...» (11, с. 31). Если только не отдать себе отчет в том, что, по-видимому, поиск ответов осуществляется не в той области науки, где они могут быть получены. Видимо, совсем не безосновательно такой видный представитель советской экономической школы, как Э.А. Вознесенский, ставил под сомнение обоснованность выделения текущего контроля в самостоятельный вид контрольной деятельности (15, с. 52). Приняв же так называемый текущий контроль за разновидность предварительного, необходимо решить ряд задач, которые будут рассмотрены несколько ниже.

Но прежде чем перейти к проблеме установления соотношений между предварительным и текущим контролем, необходимо закончить с рассмотрением третьего из названных выше аспектов контроля за целевым использованием наличных денежных средств. Возникает этот нюанс из сущности тех отношений в обществе, которые принято называть финансовыми. Они, эти отношения, есть по своей сути лишь умозрительные связи между явлениями. В реальности эти отношения чувственно воспринимаемы человеком быть не могут. А ведь по одному из определений контроля как такового он представляет собой систему «...наблюдения и проверки» (16, с. 181). Свойство чувственной восприимчивости придают финансовым отношениям правила их формализации, то есть они существуют в реальности лишь как зафиксированная информация. Представляется вполне логичным, что это правило распространяется и на ту сферу контрольной деятельности, которая обозначается как финансовый контроль. Нет зафиксированного результата деятельности – нет факта осуществления финансового контроля.

Между тем для внутреннего управленческого контроля присущ принципиально иной подход. Осуществляемый непосредственно системой управления в процессе своей повседневной деятельности такой контроль не нуждается в излишнем этапе формализации своих результатов. Такая формализация нецелесообразна с точки зрения экономии ресурсов (и логична лишь с точки зрения контроля внешнего). Для предварительного, и особенно текущего контроля, осуществляемого

органами казначейства, присущ именно такой подход. Да и с точки зрения элементарного здравого смысла довольно трудно обосновать тот факт, что только из-за терминологических нюансов стоит создавать особую процедуру документирования, нацеленную на фиксирование результатов такой контрольной деятельности: оформление актов проверок, их регистрацию, составление соответствующей отчетности, ее последующую обработку. Но ведь в отсутствие такой документации в принципе нельзя говорить о наличии финансового контроля как такового.

Дело, конечно, не в нюансах терминологии, а в отсутствии приемлемых регламентов осуществления текущего контроля. Более того, с точки зрения целевых задач организации финансового контроля и существующей правовой базы наделение органов казначейства функцией оценки эффективности управленческих решений в сфере хозяйственной деятельности далеко выходит за рамки их компетенции. А в отсутствие регламентов не остается ничего иного, как руководствоваться здравым смыслом.

Может показаться странным и нелогичным, что, акцентируя внимание на текущем контроле, мы как бы обходим задачу осуществления органами казначейства предварительного контроля. Здесь тоже существует проблема, находящаяся уже на стыке права и логики. Во-первых, как уже было отмечено ранее, та грань, которая разделяет предварительный и текущий контроль, весьма условна, и, следовательно, многие негативные проблемы второго присущи и первому. Во-вторых, как и в случае с текущим контролем, действующий БК не содержит четкого определения предмета предварительного контроля. Имеющееся в статье 265 БК его определение просто игнорирует факт существования органов казначейства, относя все описанные предметы к сфере контрольной деятельности другой ветви государственной власти.

Случаен ли этот факт умолчания? Представляется, что нет, совсем не случаен. И проблема заключается здесь опять в разграничении компетенции органов казначейства и распорядителей бюджетных средств. Если рассматривать подробно главу 24 БК, посвященную процессу исполнения бюджетов в Российской Федерации, то нетрудно заметить, что она изобилует упоминанием «органа, исполняющего бюджет». В то же время как, например, глава 18 БК вообще не содержит упоминания такого органа, а говорит лишь об участниках бюджетного процесса, число которых довольно велико и основано на четком разграничении их полномо-

чий. Обособляя, в частности, в отдельные группы финансовые органы и органы финансового контроля.

Лишь в статье 167 БК среди участников бюджетного процесса на федеральном уровне появляется казначейство, которому отведено довольно скромное место. Вернее оно сводится к выполнению следующих функций:

«правильность исполнения федерального бюджета, ведение счетов и управление бюджетными средствами;

финансирование расходов...;

полнота... своевременность перечисления бюджетных средств получателям бюджетных средств;

своевременность зачисления бюджетных средств на счета получателей бюджетных средств;

своевременность представления отчетов и других сведений, связанных с исполнением бюджета;

своевременность доведения уведомлений о бюджетных ассигнованиях и лимитах обязательств бюджета до получателей бюджетных средств;

...осуществление контроля за соблюдением бюджетного законодательства Российской Федерации главными распорядителями, распорядителями и получателям бюджетных средств, кредитным организациями;

исполнение предписаний Счетной палаты Российской Федерации...»

Если исключить две последних фразы, то нетрудно заметить, что речь идет исключительно о технологии осуществления операций с денежными средствами и организации документооборота, связанного с процессом учета бюджетных расходов. Поиску же содержательной части той фразы, которая посвящена контролю, собственно говоря, и посвящено настоящее исследование.

Представляется, что существующее в практике стремление к расширительной трактовке функций, возложенных на органы казначейства, основано в основном на недомолвках в документах, регламентирующих статус органов Федерального казначейства в момент их создания, и на фактах внутриведомственного перераспределения своих функций Минфином России. Тем не менее, если рассматривать финансовый контроль в качестве этапа бюджетного процесса, который есть «регламентируемая нормами права деятельность» (статья 6 БК), то довольно трудно считать подобное правовое обоснование достаточным для такой трактовки.

Более естественными выглядели бы утверждения о правомочности Минфина России перераспределять свои административные полномочия.

Но тогда речь и должна идти именно о функциях технологического характера, касающихся задач учета и оперативного управления денежными средствами на счетах федерального бюджета, но никак не о средствах, находящихся в сфере управления других участников бюджетного процесса. А наличные денежные средства именно такими и являются.

5. О классификации казначейского контроля

Представляется, что итогом приведенных рассуждений должна стать окончательная формулировка той мысли, обоснованию которой посвящено настоящее исследование. Выглядит она в следующем виде.

В настоящее время нет достаточных оснований для того, чтобы относить контрольную деятельность, осуществляемую органами Федерального казначейства Российской Федерации, к финансовому контролю. Осуществляемая органами казначейства деятельность является видом управленческого контроля, осуществляемого в целях обеспечения управления технологическими процессами движения, во временном и пространственном измерении, бюджетных средств. Управление этими средствами является методом административного централизованного руководства, основанном на приемах учета соображений экономической эффективности на уровне субъектов макроэкономики. Напротив, учет показателей экономической эффективности на уровне субъектов мезо- и микроэкономики для этой системы считается неприемлемым и не должен рассматриваться в качестве ее функциональной задачи.

Одновременно недопустимо принижение роли органов Федерального казначейства в процессе обеспечения деятельности субъектов финансового контроля. Эта роль представляется исключительно важной в двух следующих аспектах.

Первый из них заключается в том, что вся система органов казначейства является главным источником формирования той информационной базы, на которой основывается весь институт финансово-бюджетного контроля государства. Особую значимость для отечественной финансовой системы придают территориальный и институциональный факторы современного этапа ее становления. Но одновременно необходимо иметь в виду, что эту свою задачу система органов казначейства выполнит только в том случае, если она будет организована именно как информационная система, а не параллельная управляющая подси-

стема, как это подчас происходит в современной российской практике.

Второй аспект видится в организующей роли Федерального казначейства. В частности, эта роль состоит в разработке самой технологии превращения доходных поступлений расширенного Правительства в материальные (в широком смысле) ресурсы, необходимые для удовлетворения потребностей бюджетополучателей. Этот процесс должен быть регламентирован и стандартизирован на таком уровне, чтобы исключить возможность малейшего отклонения финансовых потоков от намеченных обществом целей. И роль органов Федерального казначейства, как заказчиков и одного из основных потребителей подобных научно-теоретических и технических разработок, является преобладающей.

Другим представлением этой же организующей роли является то обстоятельство, что при любых условиях система казначейства остается одним из факторов макроэкономического регулирования отечественной экономики. От своевременности и адресности движения бюджетных средств по ее каналам во многом зависит состояние огромного числа экономических субъектов страны, что одно, само по себе оправдывает существование этой сложной структуры с экономической точки зрения.

В число получателей бюджетных средств входят и субъекты государственного финансового контроля, само количество которых и территориальное размещение в условиях современной Российской Федерации не может быть скопировано или позаимствовано из опыта большинства стран мира. Поэтому урегулирование вопросов взаимоотношений двух этих взаимосвязанных подсистем является одной из существенных проблем в организации эффективной системы финансового контроля в стране.

Главным мотивом, послужившим поводом для столь обширного экскурса в проблемы, вроде бы уже начавшие утрачивать черты насущной злободневности, явилось желание предупредить их повторение, поскольку в стране происходит процесс формирования сети муниципальных казначейств, что неявным образом порождает угрозу повторения тех заблуждений и недоразумений, на которых уже «набили шишки» органы Федерального казначейства. Или, наоборот, предостеречь от попыток неосмысленного копирования тех технологий, которые, может быть, оправданны в системе Федерального казначейства, но ни к чему, кроме дополнительных и неэффективных затрат, для сравнительно небольших муниципальных структур управления не приведут.

Список использованной литературы:

1. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М., 2001, с. 239.
2. Кочерин Е.А. Основы государственного и управленческого контроля. – М., 2000, с. 384.
3. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М., 2000, с. 320.
4. Финансы / Под ред. Л.П. Дробозиной. – М., 2000, с. 385.
5. Финансовое право / Под ред. Н.И. Химичева. – М., 2001, с. 600.
6. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль. – М., 2000, с. 392.
7. Гийяр Ж.-П. Организация контроля во Франции, в сборнике Государственный контроль за экономикой. – М., 2000, с. 319.
8. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль. – М., 2002, с. 320.
9. Мильнер Б.З. Теория организации. – М., 2000, с. 480.
10. Жариков О.Н., Королевская В.И., Хохлов О.Н. Системный подход к управлению. – М., 2001, с. 62.
11. Сидоренко В.В. Эффективность контрольной функции органов федерального казначейства //Финансы. – №8. – 2001, с. 30 – 32.
12. Егоров С.Е. Банковский контроль и его воздействие на повышение эффективности производства и качества работы. В сборнике Госбанк СССР и его роль в развитии экономики страны. 1921-1981. – М., 1981.
13. Комментарий к Бюджетному Кодексу Российской Федерации /Под ред. Романовского М.В. и Врублевской О.В. – М., 2000, с. 240.
14. Сидоренко В.В. Полномочия органов Минфина России (КРУ и федерального казначейства) при осуществлении финансового контроля и санкции, налагаемые в ходе проведения проверок – Бюджетные и некоммерческие организации. – 2001, – №4, с. 28-42.
15. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М., 1989, с. 256.
16. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 1999, с. 574.