

Глава 6. Федеральное казначейство и финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований в механизме внутреннего государственного финансового контроля¹

Государственный финансовый контроль, осуществляемый Федеральным казначейством и финансовыми органами субъектов Российской Федерации относится к *внутреннему* финансовому контролю, что следует непосредственно из содержания ст. 265 БК РФ, а также из того обстоятельства, что Федеральное казначейство, как и финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований относятся к исполнительной власти.

По отношению к моменту совершения операции по перечислению средств бюджета государственный финансовый контроль, осуществляемый Федеральным казначейством и финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований, является *предварительным*. Это означает, что контроль осуществляется до проведения транзакции по списанию средств со счета бюджета. Такой контроль осуществляется в целях предупреждения и пресечения бюджетных нарушений в процессе исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации².

Предварительный контроль, который осуществляется Федеральным казначейством (финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований) является конкретизированным и техническим, имеет *сплошной характер*³ и выражается в присутствии исключительно указанным органам методе контроля, который именуется *санкционирование*

¹ Исследование выполнено при поддержке Российского гуманитарного научного фонда, проект № 14-03-00603 «Государственная казна как источник бюджетных доходов» (2014 – 2015).

² П. 4 ст. 265 БК.

³ Все иные органы проводят выборочный финансовый контроль.

операций. Санкционирование операций заключается в совершении разрешительной надписи после проверки документов, представленных в целях осуществления финансовых операций, на их наличие и (или) соответствие указанной в них информации требованиям бюджетного законодательства и иных нормативных актов, регулирующих бюджетные правоотношения⁴.

Существенным является то обстоятельство, что Федеральное казначейство (финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований) осуществляют свои контрольные полномочия исключительно на стадии бюджетного процесса по исполнению бюджета. Дело в том, что санкционирования операций Федеральным казначейством является не только методом государственного финансового контроля, но также одним из этапов исполнения бюджетов бюджетной системы по расходам и именуется *санкционированием оплаты денежных обязательств*⁵.

Санкционирование оплаты осуществляется в ходе исполнения бюджета после принятия и подтверждения денежных обязательств со стороны получателя бюджетных средств. Принятие денежных обязательств заключается в заключении получателем бюджетных средств гражданско – правовых договоров с юридическими и физическими лицами на поставку товаров, работ и услуг для публичных нужд. Чаще всего такие договоры имеют форму государственного (муниципального) контракта, но бюджетным учреждением или иным юридическим лицом может быть заключен гражданско – правовой договор, не именуемый контрактом⁶. Из договоров на поставку товаров, работ и услуг для публичных нужд вытекают денежные обязательства, которые, согласно БК РФ, представляют собой обязанность получателя бюджетных средств уплатить бюджету, физическому или

⁴ П. 5 ст. 267.1 БК.

⁵ Ст. 219 БК.

⁶ Ст. 1 федерального закона от 5 апреля 2013 г. 44-ФЗ «О контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд».

юридическому лицу за счет средств бюджета определённые денежные средств в соответствии с выполненными условиями гражданско – правовой сделки, заключенной в рамках его полномочий в соответствии с требованиями закона, иного акта, условиями договора или соглашения⁷.

После проверки исполнения обязательств по гражданско – правовой сделке о поставке товаров, работ или услуг для публичных нужд, получатель бюджетных средств подтверждает свои денежные обязательств. Далее получатель бюджетных средств на основании соответствующих документов о подтверждении исполнения денежных обязательств (актов, счетов, счетов – фактур, иных платежных документов) направляет в орган Федерального казначейства (финансовый орган субъекта РФ, муниципального образования) по месту открытия своего лицевого счета платежное поручение, кассовую заявку или иной установленный документ для перечисления бюджетных средств. С этого момента наступает этап санкционирования оплаты денежных обязательств. После санкционирования происходит кассовый расход, то есть банковская операция по списанию средств бюджета, а также документальное подтверждение исполнения денежных обязательств получателей бюджетных средств перед физическими и юридическими лицами.

Санкционирование оплаты денежных обязательств, в качестве этапа исполнения бюджета и в качестве одноименного метода финансового контроля, осуществляется в форме совершения разрешительной надписи (акцепта). Такая надпись совершается по кассовой заявке, платежному поручению, сведениях об операции или иному установленному для этой цели документу⁸. При санкционировании проверяется наличие контрактов, первичных и иных бухгалтерских документов, служащих основанием для списания средств бюджета, соответствие представленной заявки лимитам

⁷ Ст. 6 БК.

⁸ Такая надпись можно осуществляться как письменно, так и в электронном виде.

бюджетных обязательств и в целом законность операции, например, факт проведения конкурсной процедуры для заключения контракта.

Порядок санкционирования оплаты денежных обязательств федерального бюджета устанавливается нормативными правовыми актами Минфина России. Порядки санкционирования оплаты денежных обязательств других бюджетов бюджетной системы устанавливаются соответствующими финансовыми органами.

Существует несколько порядков санкционирования оплаты денежных обязательств федерального бюджета (эти порядки именуются также санкционированием расходов бюджета). Разные порядки распространяются на разные категории участников бюджетного процесса: получателей бюджетных средств, администраторов источников финансирования дефицита бюджета, получателей субсидий из федерального бюджета, которыми могут являться, помимо казенных учреждений, также бюджетные, автономные учреждения и унитарные предприятия.

В частности, для получателей бюджетных средств и администраторов источников финансирования дефицита бюджета санкционирование расходов осуществляется в соответствии с Порядком санкционирования оплаты денежных обязательств получателей средств федерального бюджета и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета⁹.

Оплата денежных обязательств получателя средств федерального бюджета осуществляется на основании кассовой заявки, которую он предоставляет в Федеральное казначейство. Заявка подписывается руководителем и главным бухгалтером и должна быть не позднее рабочего дня, следующего за днем её представления, проверена органом Федерального казначейства на наличие в ней необходимых реквизитов и показателей. Получатель средств федерального бюджета представляет в Федеральное

⁹ Утвержден приказом Минфина России от 1 сентября 2008 г. № 87н.

казначейство, одновременно с кассовой заявкой, документ, подтверждающий возникновение денежного обязательства (контракт, договор, счет и т.д.).

При санкционировании оплаты денежного обязательства получателя бюджетных средств (санкционирования расходов) осуществляются следующие проверки:

1) соответствия кодов классификации расходов бюджета, указанных в заявке, кодам, действующим в текущем финансовом году;

2) соответствия указанных в заявке кодов классификации операций сектора государственного управления (далее - КОСГУ) текстовому назначению платежа,

3) соответствия содержания операции по документу, подтверждающему возникновение денежного обязательства, коду КОСГУ и содержанию текста назначения платежа, указанным в заявке;

5) не превышения сумм в заявке над остатками соответствующих лимитов бюджетных обязательств, учтенных на лицевом счете получателя бюджетных средств;

б) не превышения сумм в заявке над остатком источника дополнительного бюджетного финансирования, если оплата заявки осуществляется за счет источника дополнительного бюджетного финансирования.

Указанные контрольные позиции являются общими для всех платежей. По отдельным категориям платежей при санкционировании расходов бюджета могут осуществляться дополнительные проверки. Например, может контролироваться, соблюдение размера авансирования контрактов. В период бюджетного дефицита существовало жесткое правило о недопустимости выплаты из бюджета до подтверждения поставки соответствующих товаров, выполнения работ или оказания услуг. Правительством Российской Федерации специально устанавливались исключения из этого правила, при которых допускалось авансирование поставки товаров, работ и услуг. Это

было возможно для контрактов по капитальному строительству¹⁰, поставкам по государственному оборонному заказу¹¹, оплате поставок электричества, услуг связи и т.д. Сегодня данное правило строго не соблюдается.

Бюджетным кодексом Российской Федерации предусмотрено, что в бюджетах бюджетной системы Российской Федерации могут быть предусмотрены субсидии бюджетным и автономным учреждениям, государственным или муниципальным унитарным предприятиям на осуществление капитального строительства или приобретения объектов недвижимости в государственную (муниципальную) собственность¹². Такие субсидии предоставляются на основании специального соглашения, которое заключается между органом государственной власти, местного самоуправления, иным получателем бюджетных средств и бюджетным, автономным учреждением или унитарным предприятием. В таких соглашениях предусматривается ряд условий, в числе которых детализация цели субсидии с разбивкой по годам, соблюдение законодательства о контрактной системе и т.д.

Кроме того, Бюджетным кодексом Российской Федерации предусмотрено, что субсидии из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации могут предоставляться бюджетным и автономным учреждениям и на иные цели, не связанные с капитальными расходами¹³.

Характер указанных субсидий в любом случае предполагает необходимость предварительного финансового контроля соблюдения их целей, условий, порядка предоставления, в том числе посредством санкционирования операций по оплате возникающих из контрактов с подрядчиками денежных обязательств. Установлены Порядок

¹⁰См. постановление Правительства Российской Федерации от 22 июня 1994 г. № 745 «Об авансировании работ на объектах строительства для федеральных государственных нужд» (утратило силу).

¹¹ Ст. 7, 8 федерального закона от 29 декабря 2012 г. «О государственном оборонном заказе».

¹² Ст. 78.2 БК.

¹³ Ст. 78.1 БК.

санкционирования расходов федеральных государственных унитарных предприятий, источником финансового обеспечения которых являются субсидии на осуществление капитальных вложений в объекты государственной собственности Российской Федерации¹⁴ и Порядок санкционирования расходов федеральных бюджетных учреждений и федеральных автономных учреждений, лицевые счета которым открыты в территориальных органах Федерального казначейства, источником финансового обеспечения которых являются субсидии, полученные в соответствии с абзацем вторым пункта 1 статьи 78.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации¹⁵.

Для перечисления субсидии бюджетным, автономным и унитарным предприятиям открываются специальные лицевые счета в органах Федерального казначейства, для списания с которых предоставляется кассовая заявка установленной формы.

Согласно порядку санкционирования операций по предоставлению субсидий бюджетным, автономным учреждениям и унитарным предприятиям, Федеральное казначейство при санкционировании операций по списанию средств субсидий осуществляет следующие проверки:

– соответствия Перечня целевых субсидий (предоставляется главным распорядителем бюджетных средств, через которого выделяются субсидии) установленной форме, а также соответствия информации, содержащейся в Перечне целевых субсидий, данным об объектах капитального строительства (объектах недвижимости, мероприятиях (укрупненных инвестиционных проектах), включенных в федеральную адресную инвестиционную программу;

– наличия в заявке кода КОСГУ, кода субсидии и кода объекта ФАИП, их соответствие сведениям, предоставленным главным распорядителем бюджетных средств;

¹⁴ Утвержден приказом Минфина России от 31 декабря 2013 г. № 144н.

¹⁵ Утвержден приказом Минфина России от 16 июля 2010 г. N 72н

- соответствия указанного в заявке кода КОСГУ коду КОСГУ, указанному в сведениях главного распорядителя по коду субсидии и коду объекта ФАИП;

- соответствия указанного в заявке кода КОСГУ текстовому назначению платежа, исходя из содержания текста назначения платежа, в соответствии с указаниями о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации;

- соответствия содержания самой операции по оплате денежных обязательств на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг, исходя из документа-основания, коду КОСГУ и содержанию текста назначения платежа, указанным в заявке на кассовый расход;

- не превышения суммы, указанной в Заявке, суммы остатка расходов по соответствующему коду КОСГУ, коду субсидии и коду объекта ФАИП, учтенной на лицевом счете для учета операций с субсидией на капитальные вложения;

- соответствия информации, указанной в Заявке, сведениям, предоставленным главным распорядителем бюджетных средств.

При санкционировании расходов на субсидии бюджетным и автономным учреждениям на иные цели, помимо капитального строительства и инвестирования, органом Федерального казначейства осуществляются следующие проверки:

- соответствия перечня целевых субсидий установленной форме, сводной бюджетной росписи, наименования субсидии ее наименованию, указанному в нормативном правовом акте;

- наличия указанного в заявке кода КОСГУ и кода субсидии, соответствия их сведениям, предоставленным главным распорядителем бюджетных средств;

- соответствия указанного в заявке кода КОСГУ коду КОСГУ, указанному в сведениях главного распорядителя бюджетных средств;

– соответствия указанного в заявке кода КОСГУ текстовому назначению платежа, согласно указаниям о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации;

– соответствия содержания операции по оплате денежных обязательств на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг, исходя из документа-основания, коду КОСГУ и содержанию текста назначения платежа, указанным в заявке на кассовый расход;

– не превышения суммы, указанной в заявке, суммы остатка расходов по соответствующему коду КОСГУ и коду субсидии, учтенным на лицевом счете по иным субсидиям;

– соответствия информации, указанной в заявке, сведениям главного распорядителя бюджетных средств.

Перечисленные позиции составляют содержание санкционирования операций, объем и глубина контроля, осуществляемого при санкционировании операций может расширяться или сужаться, в зависимости от проводимой финансовой политики¹⁶.

Одним из самых дискуссионных моментов при санкционировании расходов бюджета является проверка соответствия назначения платежа, опеределяемого по содержанию кассовой заявки и первичным документам бухгалтерского учета, служащим основанием для платежа, назначению кодов бюджетной классификации. Данная проверка, во – первых, часто не имеет субъективную оценку. Причина в том, что реальные отношения, возникающие между хозяйствующими субъектами, не всегда могут быть отражены в Указаниях о применении бюджетной классификации¹⁷, по которым определяется назначение кодов бюджетной классификации. В этом

¹⁶ На протяжении последнего десятилетия можно отметить тенденцию минимизации предварительного контроля в сочетании с повышением прозрачности и подробности бухгалтерского и бюджетного учета операций по перечислению бюджетных средств.

¹⁷ Такие указания периодически обновляются и почти ежегодно переутверждаются. На момент написания данной работы действуют Указания о порядке применения бюджетной классификации Российской Федерации, утвержденные приказом Минфина России от 1 июля 2013 г. № 65н.

случае осуществляющий санкционирование расходов бюджета орган встает перед необходимостью оперативного толкования содержания бюджетной классификации, что в его полномочия не входит.

Во – вторых, администратор бюджетных средств может быть наделен правом перераспределения (переброски) бюджетных назначений по разным кодам бюджетной классификации. Например, переброска может быть со статьи на другую статью или даже с подраздела на другой подраздел бюджетной классификации. Такое право имеет ограниченный характер, но может расширяться в зависимости от проводимой бюджетной политики, в частности, направленной на повышение самостоятельности и ответственности участников бюджетного процесса¹⁸. При этом единственным средством определения целевого назначения бюджетных средств у органа государственного финансового контроля остается содержание кодов бюджетной классификации. Это порождает конфликт интересов между органом, осуществляющим санкционирование расходов бюджета, и администратором бюджетных средств, стремящимся к самостоятельности при определении назначения бюджетных средств.

После рассмотрения содержания метода контроля по санкционированию операций по оплате денежных обязательств, можно ответить на вопрос о том, какова цель данного метода контроля. Во – первых, цель санкционирования расходов, которое осуществляется Федеральным казначейством и финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований, совпадает с целью предварительного контроля, которая определена в Лимской декларации руководящих принципов финансового контроля. Этой целью является предотвращение возможных нарушений до

¹⁸ См., например, Концепцию реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004 – 2006 годах, утвержденную постановлением Правительства Российской Федерации от 22 мая 2004 г. № 29 «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов».

того момента, когда они произошли¹⁹. Лимская декларация руководящих принципов контроля говорит о том, что целью контроля является «вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов *на возможно более ранней стадии* с тем, чтобы иметь возможность, принять корректирующие меры, в отдельных случаях, привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем».

Цель предотвращения нарушений, без сомнения, является главной и создает техническое препятствие для прямого хищения бюджетных средств. Следует, однако, признать, что даже сплошной контроль методом санкционирования операций по расходованию бюджетных средств, который осуществляется Федеральным казначейством (финансовыми органами субъектов Российской Федерации муниципальных образований) не исключает полностью нецелевого использования средств бюджета, и тем более – их неэффективного, нерезультативного и неэкономного расходования.

В этой связи мы сталкиваемся с ещё одной функцией санкционирования расходов бюджета, которая заключается в том, что санкционирование создает основания и предпосылки для последующего контроля (контроля по факту) и для аудита эффективности использования бюджетных средств, которые проводятся, по преимуществу, органами внешнего финансового контроля. Тот «аудиторский след», который остается после проведения санкционирования операций, позволяет не только легко определить ответственное за нецелевое использование бюджетных средств лицо, но также документально доказать факт правонарушения в случае его совершения.

¹⁹ Принята IX Конгрессом международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в г.Лиме в 1997 г.).

Тот факт, что в ходе санкционирования операций исчерпывающим образом определяется и фиксируется назначение бюджетных средств, служит опорной точкой для последующего финансового контроля, который строится на сверке фактических обстоятельств и установленного при выделении средств бюджета предназначения.

Здесь уместно вспомнить механизм, применявшийся в Германии в начале прошлого века. Если расходный документ вызывал сомнения в части законности платежа, орган, осуществлявший кассовое исполнение бюджета, отсылал документы плательщику— распорядителю бюджетных средств без оплаты с объяснением причин. Если после этого плательщик в письменной форме настаивал на осуществлении платежа, такой платеж производился под личную ответственность распорядителя. При этом оплата считалась вынужденной и подлежала пристальному вниманию со стороны органов государственного финансового контроля²⁰.

Следующим вопросом, который следует рассмотреть для освещения темы санкционирования операций по расходованию бюджетных средств, является характеристика субъектов, которые участвуют в данных правоотношениях.

Как правило, санкционирование операций осуществляется Федеральным казначейством, что следует из его полномочий по кассовому обслуживанию исполнения всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации²¹. Можно сказать, что полномочие по санкционированию операций являются частью возложенного на Федеральное казначейство полномочия по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Функции кассового обслуживания исполнения бюджетов бюджетной системы являются частью кассовых полномочий и означают проведение и

²⁰См.: *Федяевский К. К.* Исполнение бюджета в капиталистических странах. – М., 1939. С. 84.

²¹ Ст. 215.1 БК.

учет операций по кассовым поступлениям в бюджет и кассовым выплатам из бюджета²².

Выполнение Федеральным казначейством кассовых полномочий для всех бюджетов связано с реализацией установленного Бюджетным кодексом Российской Федерации *принципом единства кассы*²³. Принцип единства кассы означает зачисление всех кассовых поступлений и осуществление всех кассовых выплат с единого счета бюджета²⁴. Принцип единства кассы является формой отражения в бюджетном процессе фундаментального принципа единства государства. Этот же принцип единства нашел свое выражение и в принципе единства бюджетной системы. Принцип единства кассы стал реализовываться в нашей стране еще в XIX в. с целью «большей сохранности денег и правильности их выдачи», так как «чем меньше касс, тем меньше случаев расхищения»²⁵. Сегодня единство кассы выражается в существовании единого счета для каждого бюджета бюджетной системы, открытого в Банке России²⁶.

Сущность принципа единства кассы объяснена В.А. Лебедевым, по словам которого единство кассы заключается в том, что «все государственные суммы стекаются в кассы, подведомственные министерству финансов, что дает возможность быстро узнать, сколько имеется средств в казне государства, а это много содействует безостановочному удовлетворению расходов. Замедление платежей, связанное с

²² Ст. 6 БК.

²³ Ст. 38.2 БК.

²⁴ За исключением операций по исполнению бюджетов, осуществляемых в соответствии с нормативными правовыми актами органов государственной власти РФ, органов государственной власти субъектов РФ, муниципальными правовыми актами органов местного самоуправления за пределами территории соответственно РФ, субъекта РФ, муниципального образования, а также операций, осуществляемых в соответствии с валютным законодательством РФ.

²⁵ О преобразовании Государственного контроля и некоторых частей финансовой администрации в России // Морской сборник. 1859. № 12. С. 2.

²⁶ Подробнее см. Комягин Д. Л. Принцип единства кассы: опыт сравнительно-правового исследования / Административное и финансовое право. Том 1. М. 2007.

централизацией касс, неважно в сравнении с ясностью и правильностью всего денежного движения, обеспечиваемого единством кассы»²⁷. За прошедшее столетие к данной формулировке мало что можно добавить. Следует лишь оговориться, что в современных условиях господства безналичного денежного обращения и информационных технологий замедление платежей, связанное с единством кассы, отсутствует.

Характеризуя единство кассы, надо сказать о необходимости соблюдения сформулированного В.А. Лебедевым правила: чтобы не было соединения в одном лице хранения и распоряжения деньгами – 1) «никто не может хранить государственные деньги, если он не назначен на то от министерства финансов»; 2) «кто имеет на руках государственные деньги, тот не имеет права самостоятельно расходовать их»; 3) «кто имеет право распоряжаться деньгами, тот не может быть отчетным хранителем их»²⁸. Именно такое построение правоотношений между участниками бюджетного процесса при исполнении бюджета и означает реализацию принципа единства кассы. Единство кассы в этом понимании совпадает с немецким принципом «четырёх глаз» финансового контроля, когда расходование средств бюджета совершается совместно не зависящими друг от друга органами.

Федеральное казначейство не является кредитной организацией, в связи с чем для осуществления своих полномочий открывает банковские счета для учета бюджетных средств в учреждениях Банка России или, в случае необходимости, в кредитных организациях. Все администраторы средств бюджета²⁹ для осуществления своих полномочий в бюджетном процессе, в свою очередь, открывают лицевые счета в Федеральном казначействе и его территориальных органах (управлениях и отделениях),

²⁷ Лебедев В.А. Финансовое право: учебник – М., 2000. С. 149.

²⁸ Там же.

²⁹ Имеются ввиду главные распорядители, распорядители и получатели бюджетных средств, главные администраторы и администраторы доходов и источников финансирования дефицита бюджета.

которые созданы по субъектам Российской Федерации, городам, районам и районам в городах. Лицевые счета бывают различных видов, порядок их открытия и обслуживания устанавливается Федеральным казначейством³⁰.

Получается, что счета бюджета ведет Банк России, доступ к счетам бюджета имеет исключительно Федеральное казначейство, но оно не вправе принимать решения о расходовании средств. Администраторы бюджетных средств принимают решения о расходовании бюджетных средств, но исполняет эти решения Федеральное казначейство.

Более подробно полномочия Федерального казначейства по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов бюджетной системы можно представить в виде следующего набора полномочий:

- открытие и ведение лицевых счетов для учета операций администраторов доходов бюджетов, главных администраторов и администраторов источников финансирования дефицита бюджетов, главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, финансовых органов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), органов управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации,

- открытие и ведение; в соответствии с заключенным соглашением, лицевых счетов для учета операций главных администраторов и

³⁰Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 15 декабря 2006 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности положений частей 4, 5 и 6 статьи 215.1 Бюджетного кодекса Российской Федерации» установил, что что полномочия Федерального казначейства по кассовому обслуживанию всех бюджетов не ограничивают право субъекта Российской Федерации самостоятельно исполнять свой бюджет и самостоятельно распоряжаться принадлежащей ему собственностью – средствами бюджета субъекта Российской Федерации, поскольку проведение и учет операций по кассовым поступлениям в бюджет субъекта Российской Федерации и кассовым выплатам из него осуществляется Федеральным казначейством в целях централизованного учета информации о состоянии публичных финансов в целом на основе реализации конституционных полномочий Российской Федерации по финансовому регулированию, обеспечивающему наиболее эффективное функционирование всей бюджетной системы и оптимальную организацию межбюджетных отношений.

администраторов источников финансирования дефицита, главных распорядителей, распорядителей и получателей средств бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов;

- ведение лицевых счетов для учета операций со средствами, поступающими во временное распоряжение получателей средств бюджетов;

- осуществление по этим счетам санкционирования оплаты денежных обязательств получателей средств бюджета и администраторов источников финансирования дефицита бюджета³¹.

Порядок выполнения Федеральным казначейством полномочий по кассовому обслуживанию исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований урегулирован приказами Федерального казначейства³². Федеральное казначейство имеет возможность осуществлять минимальный и расширенный объем полномочия при исполнении бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджет.

В любом случае санкционирование расходов может осуществляться только тем органом, который ведет лицевые счета получателей бюджетных средств. Как правило, таким лицом является Федеральное казначейство. Право ведения таких счетов может быть на основании соглашения передано, в соответствии со ст. 215.1 БК РФ, субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления (в лице их финансовых органов). В этом случае санкционирование операций осуществляется уже финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

³¹ Ст. 166.1 БК.

³² Приказы Федерального казначейства от 10 октября 2008 г. № 8н «О порядке кассового обслуживания исполнения федерального бюджета, бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов и порядке осуществления территориальными органами Федерального казначейства отдельных функций финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований по исполнению соответствующих бюджетов» и от 25 августа 2005 г. № 12н «Об утверждении общего порядка кассового обслуживания исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации».

Федеральное казначейство является федеральным органом исполнительной власти – федеральной службой, находящейся в ведении Минфина России. Финансовые органы также входят в число исполнительных органов, но являются не службами, а органами, обладающими нормотворческими полномочиями. *Финансовыми органами* являются Минфин России, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, осуществляющие составление и организацию исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации (финансовые органы субъектов Российской Федерации), органы (должностные лица) местных администраций муниципальных образований, осуществляющие составление и организацию исполнения местных бюджетов (финансовые органы муниципальных образований)³³.

Федеральное казначейство и финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований осуществляют санкционирование операций, которые осуществляются на лицевых счетах получателей бюджетных средств, а также, в указанных выше случаях, бюджетных и автономных учреждений, унитарных предприятий.

Получатель бюджетных средств – это орган государственной власти, орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящиеся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств казенное учреждение, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств³⁴.

Получатель бюджетных средств, входит в группу администраторов бюджетных средств, осуществляющих свои полномочия при исполнении расходов бюджета, кроме него, администраторами являются главные распорядители бюджетных средств и распорядители бюджетных средств. Признаком получателя бюджетных средств является открытие ему лицевого

³³ Ст. 6 БК.

³⁴ Ст. 6 БК.

счета получателя бюджетных средств в территориальном органе Федерального казначейства, а также, для федерального бюджета, внесение в сводный реестр главных распорядителей, распорядителей и получателей средств федерального бюджета, главных администраторов и администраторов доходов федерального бюджета, главных администраторов и администраторов источников финансирования дефицита федерального бюджета. С лицевого счета получателя бюджетных средств, в отличие от лицевых счетов главных распорядителей и распорядителей бюджетных средств, может совершаться кассовый расход, то есть оплата денежных обязательств.

Большинство участников бюджетного процесса имеют статус *автономных, бюджетных* или *казенных* учреждений. Эти три вида государственных и муниципальных учреждений имеют разный правовой статус, который отличается объемом полномочий и степенью подконтрольности в бюджетном процессе, что связано с реформой государственных учреждений, основные положения которой отразились в Федеральном законе от 8 мая 2010 г. № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений».

Как правило, получатели бюджетных средств являются казенными учреждениями. Исключение составляют обособленные подразделения (филиалы и представительства) учреждений, которые не имеют статуса юридического лица, но могут выступать самостоятельными получателями бюджетных средств. Некоторые органы власти не имеют статуса юридического лица вовсе (Президент Российской Федерации, Правительство Российской Федерации и др.). Казенные учреждения являются одним из видов государственных и муниципальных учреждений³⁵.

³⁵ Ст. 120 Гражданского кодекса Российской Федерации.

Автономные учреждения имеют наибольшую свободу, действуя на основании специального закона, который наделяет их правом открытия счетов в коммерческих банках, самостоятельной финансово-хозяйственной деятельности и самостоятельного распоряжения имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником³⁶. Публично-правовое образование не несет субсидиарной ответственности по обязательствам созданного им автономного учреждения, которое отвечает всем своим имуществом, за исключением недвижимого имущества и особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником. Бюджетные средства автономное учреждение может получать на основании задания учредителя (публично-правового образования) в форме субсидий. На заключение автономным учреждением контрактов не распространяется действие законодательства о государственных и муниципальных закупках.

Бюджетное учреждение не обладает полномочиями по открытию банковских счетов, используя финансовые средства через лицевые счета Федерального казначейства. Бюджетное учреждение также обладает правом распоряжения имуществом, за исключением переданного ему недвижимого имущества, а также особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником. Публично-правовое образование не несет субсидиарной ответственности по обязательствам бюджетного учреждения, которое отвечает всем своим имуществом за исключением недвижимого имущества, а также особо ценного движимого имущества, закрепленного собственником. Бюджетные средства бюджетному учреждению также передаются в форме субсидий в соответствии с заданиями учредителя. Заключение бюджетным учреждением контрактов осуществляется от своего имени, но по правилам, установленным законодательством о государственных закупках.

Казенное учреждение является тем типом государственных и муниципальных учреждений, которые существовал всегда, и может быть

³⁶ Федеральный закон от 3 ноября 2006 г. № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях».

охарактеризовано как мельчайшая единица государственного или муниципального управления, будучи теснейшим образом связано с учредителем. Публично-правовое образование несет субсидиарную ответственность по обязательствам казенного учреждения, которое использует свои средства через лицевые счета, открытые в соответствующем органе Федерального казначейства. Казенное учреждение не вправе распоряжаться переданным ему имуществом. Бюджетные средства казенное учреждение получает на основании утвержденной сметы, основная деятельность бюджетного учреждения (в отличие от автономного и бюджетного) финансируется за счет бюджета, а полученные им доходы от оказания платных услуг и иной деятельности зачисляются в бюджет. Контракты казенное учреждение заключает от имени публично-правового образования в соответствии с законодательством о государственных и муниципальных закупках.

Казенным, бюджетным и автономным учреждениям могут открываться лицевые счета в органах Федерального казначейства (финансовых органах субъектов Российской Федерации, муниципальных образований). При расходовании средств с данных лицевых счетов будет осуществляться государственный финансовый контроль методом санкционирования операций по расходованию бюджетных средств.

Подводя итог изложенному выше, повторим, что государственный финансовый контроль Федерального казначейства (финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований) является *внутренним, предварительным и сплошным контролем, который осуществляется методом санкционирования операций получателей бюджетных средств и, в установленных нормативными правовыми актами случаях, операций бюджетных, автономных учреждений, унитарных предприятий.*

Бюджет представляет собой баланс расходов, доходов и источников финансирования дефицита. Санкционирование операций существует только при исполнении расходов бюджета. Следует ответить на вопрос, реализуются ли Федеральным казначейством и финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований контрольные полномочия при исполнении бюджета по *доходам*.

На данный вопрос нужно ответить утвердительно, несмотря на то, что упоминаний о полномочиях Федерального казначейства (финансовых органов) при мобилизации доходов бюджета в главе 26 БК «Основы государственного (муниципального) финансового контроля» не упоминается.

Полномочия Федерального казначейства, связанные с контролем доходов бюджета, так же, как и при санкционировании расходов, сливаются с его полномочиями по исполнению бюджетов бюджетной системы. Существенным отличием является то обстоятельство, что исполнение бюджетов бюджетной системы Российской Федерации по доходам является исключительным полномочием Федерального казначейства, финансовыми органами субъектов Российской Федерации или муниципальных образований данные функции осуществляться не могут.

Федеральное казначейство производит:

- распределение между бюджетами бюджетной системы доходов от налогов, сборов и иных поступлений с учетом перечислений излишне распределенных сумм и возвратов (зачетов, уточнений) излишне уплаченных или излишне взысканных сумм, а также сумм начисленных процентов по установленным законом нормативам;

- перечисление доходов на единые счета соответствующих бюджетов в порядке, установленном Минфином России;

- возврат (по распоряжению администратора доходов) излишне уплаченных или излишне взысканных доходов³⁷.

Исполнение бюджета по доходам начинается с момента предъявления в

³⁷ Ст. 166.1 БК.

банк платежного документа на перечисления средств в доход бюджета (этап перечисления). С этого момента налог, иной платеж превращается в доход бюджета, именуемый *незачисленным доходом*. Так начинается процесс перечисления средств на счет бюджета.

Контроль за своевременностью перечисления и зачисления доходов бюджета (с момента исполнения плательщиком дохода своей обязанности по перечислению сумм в бюджет и до зачисления дохода на единый счет бюджета) то есть контроль за незачисленными доходами законодательством единым образом для всех доходов не урегулирован. Контроль за незачисленными налоговыми доходами осуществляется налоговыми агентами и налоговыми органами³⁸. Органы, осуществляющие контроль за незачисленными неналоговыми доходами законодательством не определены. Представляется, что, по умолчанию, такой контроль должны осуществлять администраторы соответствующих доходов.

Например, неуплаченные таможенные платежи взыскиваются таможенными органами³⁹. Другой пример: порядок и размер внесения арендной платы за землю устанавливается субъектами Российской Федерации⁴⁰. Ими же (уполномоченными органами) должен осуществляться и контроль поступления незачисленных доходов от арендной платы за землю.

Своевременность перечисления и зачисления некоторых неналоговых доходов также контролируется налоговыми органами по установленным для налогоплательщиков правилам, что прямо предусмотрено законом. Это, например, регулярные платежи за пользование недрами⁴¹, платежи при выполнении соглашений о разделе продукции⁴².

³⁸ Ст. 24, 30 Налогового кодекса Российской Федерации.

³⁹ Ст. 91 Таможенного кодекса таможенного союза ЕврАзЭС.

⁴⁰ Ст. 65 Земельного кодекса Российской Федерации.

⁴¹ Ст. 43 федерального закона от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах».

⁴² Ст. 13 федерального закона от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

Следующим этапом исполнения бюджета по доходам является зачисление доходов бюджета на единый счет для учета и распределения доходов бюджетов бюджетной системы⁴³. Затем по установленным законодательством правилам и нормативам происходит распределение доходов по единым счетам бюджетов бюджетной системы⁴⁴. На единые счета бюджетов бюджетной системы Российской Федерации денежные средства должны попадать с единого балансового счета Федерального казначейства для распределения доходов между бюджетами всех уровней бюджетной системы. *Распределение доходов между бюджетами* бюджетной системы одновременно является этапом исполнения бюджета и методом контроля Федеральным казначейством за правильностью с своевременностью такого распределения.

В случае поступления на единый счет бюджета не прошедшие идентификацию платежи переходят в разряд *невыясненных доходов*, и подлежат либо возврату, либо уточнению - например, в части назначения платежа или кода бюджетной классификации. Первичное определение предназначения невыясненных поступлений, их учет и, в случае необходимости, возврат, относится к полномочиям Федерального казначейства и представляет собой ещё один метод контроля при исполнении бюджета по доходам.

После распределения доходов по единым счетам бюджетов администраторы доходов получают информацию о поступивших суммах, которая выверяется с расчетными данными. *Уточнение и возврат излишне или ошибочно полученных сумм доходов*, которые прошли идентификацию Федерального казначейства и отражены на лицевых счетах администраторов доходов, по сути представляют собой операцию по списанию средств бюджета⁴⁵, их кассовый расход, а значит, требует того же контроля, который

⁴³ Ст. 40, 218 БК.

⁴⁴ Ст. 218 БК.

⁴⁵ Ст. 218 БК

существует при исполнении бюджета по расходам. Такой возврат осуществляется на основании решения администратора бюджетных средств органом Федерального казначейства, и тоже должен сопровождаться санкционированием операции.

Третья составляющая исполнения бюджета, *источники финансирования дефицита бюджета (ИФДБ)* одновременно напоминает исполнение федерального бюджета и по доходам, и по расходам. ИФДБ (согласно правилу баланса бюджета, установленному в ст. 33 БК РФ) могут иметь как положительное, так и отрицательное значение, т.е. возможны как выплаты из бюджета, так и поступления в бюджет— в зависимости от этого контроль за исполнением бюджета по источникам финансирования дефицита бюджета будет идти по правилам исполнения расходов или исполнения доходов бюджета.