



Е. Ю. Грачева

ОСНОВНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ БЮДЖЕТНОГО КОНТРОЛЯ В РФ

Аннотация: в данной статье уделяется внимание основным направлениям развития бюджетного контроля в Российской Федерации. Автором рассматриваются особенности становления бюджетного контроля посредством экскурса в историю права. Выделяются следующие этапы формирования бюджетного контроля: 1) XVII–XIX вв.; 2) рубеж XIX–XX веков; 3) советский период; 4) постсоветский период. Использование исторического метода позволяет выявить основные тенденции становления, функционирования и развития финансового контроля. Автор выделяет 2 группы предложений по совершенствованию норм Бюджетного кодекса Российской Федерации: устранение недочетов редакционного характера и кардинальное изменение определенных норм. Предлагается закрепить в основы правового регулирования контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации в рамках Бюджетного кодекса. Автор упоминает о различных формах бюджетного контроля, приходит к выводу о необходимости их правовой фиксации. В конце статьи автор предлагает принять закон о финансовом контроле, который позволит урегулировать данную сферу отношений.

Ключевые слова: бюджетный контроль, финансовый контроль, бюджетное право, формы бюджетного контроля, история финансового контроля, счетная палата, контрольно-счетные органы, цели финансового контроля, налоговая проверка, Ревизия.

Review: the article concerns the key directions of budget control development in the Russian Federation. The author evaluates the specific features of budget control formation via the excursus to the history of law. The author singles out the following stages of budget control formation: 1) XVII- to XIX centuries; 2) the verge of XIX — XX centuries; 3) the Soviet period; 4) post-Soviet period. The use of historical method allows to single out the key tendencies of formation, functioning and development of financial control. The author singles out two groups of propositions for the amendments to the norms of the Budget Code of the Russian Federation, which is elimination of “editorial” defects on one hand, and cardinal changes in some norms on the other hand. It is offered to provide for the fundamentals of the legal regulation of control and accounts bodies of the constituent subjects of the Russian Federation within the framework

of the Budget Code of the Russian Federation. The author mentions various forms of budget control, then she comes to a conclusion that it is necessary to provide for them legislatively. Finally, the author proposes to pass the law on financial control, which would regulate the relations in this sphere.

Keywords: *budget control, financial control, budget law, forms of budget control, history of financial control, Accounting Chamber, control and accounts bodies, goals of financial control, tax inspection, revision.*

Реализация стратегической задачи формирования рынка в нашей стране объективно обусловила принципиальные изменения в правовом регулировании и организации осуществления государственного финансового контроля, включая изменение его целей, задач и принципов функционирования.

В условиях рынка государству, публичной власти необходимо сохранить свое социальное предназначение, что должно быть выражено и сформулировано в его экономической политике, направленной на обеспечение общенациональных интересов, социальных программ. Забвение этих требований ведет к злоупотреблениям, коррупции в различных сферах, в том числе в процессе перераспределения и управления финансовыми потоками. Прошедшие годы подтвердили вывод о том, что отказ от контроля со стороны государства в условиях формирования рынка ведет к серьезным негативным общественным процессам, создающим угрозу национальной безопасности страны в целом и которые начали преодолевать в нашей стране лишь после 2000 года. Важной гарантией сохранения социальной направленности экономической, а также финансовой политики государства и муниципальных образований в процессе осуществления финансовой деятельности является усиление финансового контроля в целом и государственного финансового контроля в частности.

Одним из направлений осуществления государственного финансового контроля

является бюджетная сфера. Поскольку бюджет страны представляет собой основной, централизованный, самый значительный по объему фонд денежных средств, предназначенный для финансирования общесоциальных потребностей всего общества, постольку и контроль, проводимый на каждой стадии бюджетного процесса, приобретает особое значение в современных условиях для достижения государством и муниципальными образованиями названных целей и задач. Объективными потребностями создания современной бюджетной системы, адекватной рыночной экономике, обусловлена проводимая реформа в бюджетной сфере, важнейшей составляющей, основой которой является совершенствование бюджетного законодательства. Принятие и вступление в силу Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — БК РФ) в 2000 году явилось знаменательным этапом проводимых рыночных реформ в стране. Вместе с тем существовавшая редакция БК РФ нуждалась в постоянных уточнениях, дополнениях, что обусловило появление серьезных изменений в БК РФ в 2007 году и в последующие годы.

Причины многих проблем сегодняшнего дня коренятся в прошлом, обусловлены историческими процессами, происходящими в нашей стране в прошедшее время. Анализ становления и развития бюджетного контроля в нашей стране способствует выявлению общих тенденций, закономерностей его функционирования, а также выявлению осо-

бенностей его формирования на различных этапах развития российской государственности.

Необходимо отметить, что первоначально в нашей стране, так же как и в зарубежных странах, финансовый контроль не подразделялся на какие-либо виды и включал в себя и бюджетный, и налоговый, и банковский контроль. Лишь дальнейшее развитие и усложнение финансовой деятельности уже в XX веке обусловило и дифференциацию самого финансового контроля, способствовало выделению отдельных его видов, и в первую очередь бюджетного и налогового. Это позволяет нам, рассматривая основные этапы развития финансового контроля, выделять особенности становления именно бюджетного контроля.

1. Бюджетный контроль в России в период XVII–XIX веков

Сущность, содержание, функции бюджетного контроля определяются общественно-экономическим строем, конкретными задачами, стоящими перед государством на определенном этапе его развития.

Государственный финансовый контроль, в том числе бюджетный контроль в России, прошел в своем развитии несколько этапов: эпоха феодализма, капитализма, советский период и современный этап.

Зачаточные формы контроля появились в период образования централизованного государства. С изменениями в экономике страны, развитием русского государственного строя менялись формы контроля и осуществлявшие его учреждения.

До Октябрьской революции вопросам финансового контроля было посвящено значительное число работ, в которых исследовалась природа финансового контроля, его связь с осуществлением функций государст-

ва, характеризовались контрольные органы, их структура и полномочия, а также иные вопросы управления финансами и государственного финансового контроля¹.

После революции много внимания уделялось вопросам создания нового социалистического финансового контроля, что потребовало осмысления его функционирования в царской России².

Позже к проблемам развития государственного финансового контроля в царской России также неоднократно обращались

¹ Алышевский Н. Я. В память В. А. Татарина. О прошлом и нынешнем устройстве государственного контроля в России / Н. Я. Алышевский.— СПб., 1881; Он же. Опрошлое и нынешнее устройство государственного контроля в России / Н. Я. Алышевский.— СПб., 1881; Блюх И. С. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии / И. С. Блюх.— СПб., 1881; Он же. Финансы России XIX столетия. История. Статистика / И. С. Блюх.— Т. 1–4.— СПб., 1882; Государственный контроль. 1811–1911 годы.— СПб., 1911; Образование государственного контроля.— СПб., 1837; Общий обзор развития и деятельности государственного контроля в царствование государя императора Александра III. 1881–1894 гг.— СПб., 1901; Сакович В. А. Государственный контроль в России. Ч. 1, 2 / В. А. Сакович.— СПб., 1896; Сперанский М. М. План государственного преобразования графа М. М. Сперанского / М. М. Сперанский.— М., 1905; Он же. План финансов М. М. Сперанского / М. М. Сперанский // Сборник Русского исторического общества.— Т. 45.— СПб., 1885; Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II.— СПб., 1906; другие работы.

² Альский А. О. Задачи и методы финансового контроля / А. О. Альский.— М., 1925; Николаева А. В. Финансовый контроль / А. В. Николаева.— М., 1926; Понтович Э. Э. Казна и контроль. Государственно-правовая характеристика финансового контроля / Э. Э. Понтович.— М., 1927; Он же. Финансовый контроль / Э. Э. Понтович.— Л., 1928; Очередные задачи государственного финансового контроля.— М., 1928; Финансовый контроль в государствах Западной Европы / под ред. С. А. Котляревского, Э. Э. Понтовича.— М., 1928; другие работы.

представители экономической и юридической науки¹.

Важнейшим периодом становления финансового, в том числе бюджетного, контроля в России считается XVII век, особенно его вторая половина — эпоха формирования абсолютизма.

Центральными правительственными учреждениями являлись приказы, которые начали складываться в определенную систему управления одновременно с образованием централизованного Русского государства.

Приказы, занимавшиеся осуществлением внутренней политики, делились на приказы общегосударственной компетенции и приказы с областной компетенцией. Единого финансового приказа с общегосударственными полномочиями в течение всего XVII века не существовало. К числу финансовых приказов общегосударственной компетенции относились: 1) приказ Большого прихода, который ведал сбором таможенных доходов; 2) приказ Новой четверти осуществлял кабацкие сборы с Москвы и южных городов; 3) приказ Большой казны ведал государственным хозяйством, в том числе казенной промышленностью, торговлей, а также Денежным двором, где производилась чеканка монет.

¹ Ананьев И. Государственный контроль в царской России / И. Ананьев // Вестн. гос. контроля.— 1940.— № 1; Коняев А. И. Финансовый контроль в дореволюционной России (очерки истории) / А. И. Коняев.— М., 1959; Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Н. Н. Ровинский.— М.: Госфиниздат. 1947; Погребинский А. П. Очерки истории финансов дореволюционной России / А. П. Погребинский.— М.: Госфиниздат, 1954; Ляндю А. Развитие государственного финансового контроля в СССР / А. Ляндю // Сов. государство и право.— 1941.— № 1; Он же. Государственный финансовый контроль в СССР / А. Ляндю // Сов. финансы.— 1941.— № 1–2.

Приказами с областной компетенцией являлись: 1) четверти; 2) приказ Казанского дворца; 3) Сибирский приказ; 4) Земский приказ.

Основная задача четвертой состояла в сборе налогов с определенных территорий, функции их были преимущественно финансовыми. Четвертей было пять: Владимирская, Галицкая, Костромская, Новгородская, Устюжская.

Приказ Казанского дворца управлял Казанью, а также городами и уездами, расположенными на Средней и Нижней Волге.

Сибирский приказ осуществлял управление финансами Сибири.

Доходы с этих территорий в сами приказы не поступали, а расходовались на месте. В Москву направлялись лишь натуральные сборы, например меха.

Земский приказ сосредотачивал управление Москвой и осуществлял сбор налогов с ее тяглого населения².

Значительная часть доходов шла в военные приказы.

Бюджетное дело в XVII веке характеризовалось раздробленностью, не существовало единых правил порядка расходования средств на нужды местных образований.

Расширение центрального аппарата управления, сосредоточение в руках государства все больших денежных средств требовали осуществления финансового контроля, который как общегосударственный институт начал формироваться с середины XVII века. На основе общего подъема производительных сил, роста товарно-денежных отношений и складывающегося всероссийского рынка укрепился централизованный аппарат власти, развились и усложнились государственные финансы, финансовый контроль

² См.: Очерки истории СССР. 17 век.— М., 1955.— С. 366–372.

начинает превращаться в особую отрасль государственного управления, осуществляемую специальным учреждением. Таким органом сначала стал приказ Счетного дела, преобразованный немного позже в Счетный приказ (1655 год). Его функции определялись как «государевы счетные и сыскные и описные дела»¹. Счетный приказ — это первый специальный орган финансового контроля, создание которого привело к усилению внимания приказного аппарата к учету государственных средств, к упорядочению финансов складывавшейся абсолютной монархии.

Счетный приказ осуществлял три основные функции. Под счетными делами понималось осуществление ревизионной деятельности. Ведение «сыскных дел» означало, что приказ вел ежегодно «доимочную книгу», в которой записывалось, с кого и сколько надо было получить государственных заемных и «доимочных» денег, и взыскивал эти деньги. «Описные дела» включали в себя опись имущества, которое подлежало продаже в возмещение долга казне.

Финансовый контроль осуществлялся и на местном уровне. В то время насчитывалось более 250 уездов и все управление уездом сосредотачивалось в руках воеводы. Власти Счетного приказа противостояли мирские выборные органы², превратившиеся в низших представительных агентов по сбору налогов и контролю за их систематическим поступлением. Воевода не касался сбора налогов, а лишь контролировал деятельность мирских выборных лиц, но на самом деле вмешивался в их дела. Главным источником

доходов были косвенные налоги, в том числе таможенные пошлины и кабацкие доходы³.

Порядок контроля за сбором косвенных налогов на местах регламентировался правилами. Закон требовал, чтобы посадские люди смотрели за «головами и целовальниками (представителями зажиточной знати) и государевым ничем корыстоваться не давали, и будучи у таможенного сбора... казну не пропивали бы»⁴.

Однако главный контроль осуществлялся в центральном аппарате, куда воеводы после 1 сентября и до ноября должны были представлять сметный список (отчет), в котором указывались: 1) остатки на начало финансового года; 2) доходы, которые должны были поступить и фактически поступили; 3) недоимки; 4) произведенные за год расходы и остатки к концу года. За непредставление отчетов предусматривался штраф или иное наказание.

Петровские преобразования в первой четверти XVIII века привели к росту государственного бюджета, появлению новых источников доходов и объектов расходов, расширению управленческого аппарата и, как следствие, — повышению роли финансового, и в первую очередь бюджетного, контроля в системе управления. Именно в это время закладываются основы финансового и бюджетного контроля абсолютной монархии. Данный процесс был обусловлен целым рядом обстоятельств объективного характера, к которым можно отнести следующие: необходимость централизации управления финансами; наведение порядка в учете государственных ресурсов; складывающиеся приемы ревизии представляемой отчетности;

¹ См.: Центральный государственный архив древних актов (ЦГАДА), ф. 137. Боярские и городовые книги. Белоозеро, 2. Л. 756 (цит. по кн.: Коняев А. Финансовый контроль в дореволюционной России (очерки истории) / А. Коняев. — М., 1959. — С. 10).

² Мир включал каждый посад и черную слободу, представители которых входили в Земский совет.

³ Соловьев С. М. История России с древнейших времен. Т. 13 / С. М. Соловьев. — М., 1878. — С. 109.

⁴ Полное собрание законов. Собрание первое. (ПСЗ, 1). — Т. 2. — № 679.

первые попытки законодательного определения функций финансового и бюджетного контроля.

Сосредоточение данных о государственных денежных и материальных ресурсах и представление их царю были возложены на Ближнюю канцелярию, учрежденную еще в 1699 году. Это был орган финансового управления, объединяющий в общий свод разрозненные данные о состоянии государственных ресурсов. Несмотря на то, что отчетность, поступающая к ним, не ревизовалась, это был орган финансового контроля.

В соответствии с губернской реформой 1708–1710 годов финансовое управление было передано в руки губернаторов, что привело к его децентрализации и отрицательно сказалось на осуществлении финансового контроля. Стало ясно, что приказная система управления не справляется с возникающими новыми задачами и функциями государства и она заменяется коллегиальной. Последующие реформы системы управления привели к необходимости создания такого органа, как Сенат, который был учрежден в 1711 году. Он был призван осуществлять различные функции, в том числе в области управления финансами. Это сыграло большую роль в развитии финансового контроля. В Сенат входило 9 различных коллегий, три из которых были собственно «финансовыми», осуществлявшими управление финансами. К ним относились: Камер-коллегия, Штатс-контор-коллегия, Ревизион-коллегия.

Камер-коллегия ведала доходами, всеми прямыми и косвенными налогами, собирала сведения об урожаях и ценах, а также осуществляла руководство «монетным делом».

Штатс-контор-коллегия руководила государственными расходами.

Если эти две коллегии возникли на основе ранее существовавших органов, то Ревизион-коллегия — совершенно новое учреждение,

которое явилось органом финансового контроля. Начиная с 1719 года она осуществляла финансовый контроль на всей территории Российского государства. Вместе с тем современники отмечали, что воровство продолжалось, несмотря на создание органа финансового контроля: «Из ста рублей дохода только одна треть попадала в казну, а остальное по карманам чиновников»¹.

Вскоре Петр I признал, что образование Ревизион-коллегии было ошибкой: «Сие не осмотря тогда учинено было», так как функция финансового контроля отделялась от функций общего управления и надзора, сосредоточенных в Сенате.

В 1722 году Ревизион-коллегия реорганизуется в Ревизион-контору при Сенате для контроля, наблюдения за поступлением и расходованием государственных средств и ревизии всех счетных дел. Порядок контроля устанавливался следующий: все учреждения после окончания года должны обревизовать подчиненных им должностных лиц, составить счетные выписки и направить их на проверку в Ревизион-контору. Обо всех нарушениях она сообщает Сенату.

В 30-е годы XVIII столетия Правительство проявляет повышенный интерес к усилению финансового контроля. Это было вызвано фискальными соображениями, поскольку финансовый контроль рассматривался как орудие увеличения доходов, взыскания начетов. Была восстановлена Ревизион-коллегия. Важнейшие коллегии были изъяты из ведения Сената и подчинены Кабинету ее величества (Анны Иоановны). Несмотря на некоторое усиление финансового контроля, продолжались злоупотребления, хищения государственных ресурсов крупнейшей знатью путем «по-

¹ Сборник Русского исторического общества. Т. 2.— СПб., 1873.— С. 361.

жалования» обширных государственных земельных богатств. Некоторые виды доходов расхищались полностью. Так, доходы от продажи соли не контролировались Соляной конторой, которая не имела права представлять соответствующие отчеты в Ревизион-коллегию, а направлялись в распоряжение Кабинета.

Особенности осуществления финансового контроля на данном этапе состояли в следующем. Ревизионное дело было чрезвычайно централизовано, поскольку финансовая отчетность всех учреждений страны стекалась для ревизии в Ревизион-коллегию в Москве и в ее контору в Петербурге. В 1735 году для всех учреждений утверждаются обязательные формы учета, рапортов и счетов, которые каждое учреждение должно было ежегодно представлять на ревизию в Ревизион-коллегию.

К 60-м годам XVIII века, в период правления Елизаветы Петровны, Сенат вновь становится высшим органом по всем делам внутреннего управления. Финансовые коллегии утрачивают свою самостоятельность. Ревизион-коллегия уже не справляется с отчетностью, представляемой всеми учреждениями страны. Ее контрольные функции переплетались со следственными и судебными, для чего внутри выделялось особое «присутствие», куда в случае необходимости лица могли доставляться в наручниках, при допросах к ним применялись даже пытки. Вместе с тем законодательство предусматривало различную ответственность за совершение одних и тех же правонарушений в сфере финансов. Например, представители низших сословий наказывались кнутом, батогами, ссылались в Сибирь, дворяне же лишались, как правило, чинов.

Эпоха формирования капитализма (вторая половина XVIII века) объективно требовала преобразований в сфере государ-

ственного управления, в том числе в сфере финансов. В работах политических деятелей того времени говорилось о необходимости разделения властей и соответственно делении всех государственных учреждений на законодательные, «судительные и наказательные»¹. Одновременно ставится вопрос о переустройстве государственных финансов, о реорганизации системы налогового обложения: «Надлежит все отрасли финансов подвергнуть единому начальству»². Относительно совершенствования финансового контроля говорилось, что необходим орган, который «сохраняет порядок финансов, открывает злоупотребления в их источниках и принуждает всех отменно наблюдать рачение и точность в сборах и издержках казенных»³. Как результат, Ревизион-коллегия окончательно была упразднена в 1786 году, вместе с тем ее Департамент завершал ревизионную работу с ранее поступившими отчетами вплоть до 1809 года.

На местах проводилась реорганизация местного управления, вместо трехстепенного административного деления вводилось двухстепенное, включающее 50 губерний и уезды. Финансовые дела находились в ведении казенных палат (в губернских городах) и губернских и уездных казначейств. Им передавались в том числе функции финансового контроля.

Изменялись методы финансового контроля: отказались от документального финансового контроля, заменив его «свидетельст-

¹ Десницкий С. Е. Представление об учреждении законодательной, судительной и наказательной власти в Российской империи / С. Е. Десницкий // Избранные произведения русских мыслителей второй половины XVIII века. — 1952. — Т. 1. — С. 331–332.

² Там же.

³ Там же.

вом счетов». В центре создается Экспедиция для свидетельства счетов¹.

Новым этапом в организации управления финансами и финансового контроля стало начало XIX века. Для заведывания финансами в 1802 году создается Министерство финансов. Согласно Манифесту от 8 сентября 1802 года все министерства обязывались ежегодно в начале октября представлять Министерству финансов свои сметы на будущий год. Оно, в свою очередь, должно было в ноябре свести расходные сметы всех министерств и вместе с «генеральной ведомостью о доходах следующего года» представить на рассмотрение и утверждение императору. После этого министр финансов отсылал роспись государственному казначею для ее исполнения. Государственный казначей составлял также «Генеральный отчет о государственных приходах, расходах и остатках» за минувший год и представлял его министру финансов. Бюджетные росписи и отчеты держались в тайне и не подлежали рассмотрению высших государственных учреждений.

Неоценимо значение работ и государственной деятельности М. М. Сперанского по преобразованию управления государственными финансами и государственного финансового контроля. Обоснование задач и организация государственного финансового контроля получили свое развитие в ряде его работ, специально посвященных данным вопросам². М. М. Сперанский ясно осознавал,

что даже хорошо задуманная бюджетная система может функционировать нормально только при наличии четко организованного контроля: «... одна ревизия счетов может показать, до какой степени финансовый закон в каждом году был сохранен или нарушен»³.

От задач охраны «государевой казны» от лихоимства и злоупотреблений, в чем видели смысл существования финансового контроля деятели XVII–XVIII веков, М. М. Сперанский пришел к мысли о контроле **исполнения государственного бюджета как главной функции финансового контроля**. Он ставил задачу совершенствования методов контроля, в частности ревизии, и считал необходимым распространить ревизионную деятельность контроля на все виды государственных и местных доходов и расходов, на все звенья государственного аппарата и на всех должностных лиц, вплоть до министров. Естественно, что это вызвало серьезное сопротивление со стороны заинтересованных высоких должностных лиц, в результате эти предложения не были реализованы.

М. М. Сперанский впервые отмечал такую задачу финансового контроля, как обобщение опыта, практики управления государственными средствами, что позволяет формулировать предложения по совершенствованию управления финансами.

Несмотря на сильнейшее противодействие предлагаемым мерам, ряд предложений М. М. Сперанского были реализованы, к ним относятся учреждение Государственного совета и реорганизация министерства. В соответствии с Манифестом 25 июля 1810 г. ревизия счетов по всем гражданским и военным департаментам была выделена в самостоятельную отрасль государственного управления.

¹ Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II / Н. Д. Чечулин. — СПб., 1906. — С. 255–257.

² Сперанский М. М. «План финансов М. М. Сперанского» / М. М. Сперанский // Сборник Русского исторического общества. — Т. 45. — СПб., 1885. — С. 67; Он же. План государственного преобразования графа М. М. Сперанского / М. М. Сперанский. — М., 1905. — С. 30–31, 102.

³ Сперанский М. М. План финансов. — С. 70.

28 января 1811 года было организовано Главное управление ревизии государственных счетов, приравненное к министерству. В его компетенцию входила ревизия доходов и расходов всех казенных средств и надзор за их движением.

Оценивая в целом вклад М. М. Сперанского в развитие финансового контроля и управления финансами, можно отметить, что в его трудах впервые получили обоснование цели, задачи, функции и способы организации государственного финансового, в первую очередь бюджетного, контроля в России.

Будучи сторонником теории разделения властей на законодательную, исполнительную и судебную, М. М. Сперанский полагал, что управление финансами должно делиться на три следующие части: 1) источники доходов, их управление и распределение по доходам; 2) движение капиталов, в казначейство входящих, их отпуск и верный счет; 3) отчеты в их употреблении¹. Отчет должен быть, полагал М. М. Сперанский, независим от министра финансов. Вместе с тем он придавал особую значимость этому министерству, считая, что все управление финансами должно сосредоточиваться в данном министерстве, которое делится на три части: первое направление возглавляет Министр финансов, второе — Министр казначейства или государственный казначей и третье направление возглавляет главный директор государственных счетов или государственный контролер.

Рассматривая финансовый контроль как составную часть управления финансами, М. М. Сперанский определял его цель как соблюдение законности в сфере управления финансами, но содержание его деятельности сводил к проверке исполнения бюджета, называя это одновременно и его

главной функцией. Этот подход свидетельствует о существовавшей тогда традиции господствующих взглядов отождествления финансового и бюджетного контроля, что и нашло отражение в работах ученых и государственных деятелей того времени. Даже контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов и иных платежей рассматривался в рамках проведения бюджетного контроля.

Следствием предлагаемых М. М. Сперанским преобразований стало создание 1 января 1810 года Государственного совета как единого контрольного органа. Позже, 28 января 1811 года, было создано Главное управление ревизии государственных счетов, приравненное по статусу к министерству, для проведения ревизий доходов и расходов всех казенных средств и осуществления надзора за их движением. Оно состояло из двух Департаментов: 1) Департамент ревизии счетов по гражданской части и 2) по военной части. Затем был образован Совет по главному управлению ревизии государственных счетов, который иначе назывался Советом государственного контролера. Данное управление в 1836 году было преобразовано в Государственный контроль.

Была завершена система ревизии генеральных отчетов, фактически действовавшая с конца XVIII века. По этой системе до поступления в Государственный контроль отчетность проходила три инстанции. В первой, низшей, учитывались обороты по приходам и расходам, велись бухгалтерские книги и по окончании года составлялись отчеты, которые вместе с книгами и документами отправлялись во вторую, среднюю, инстанцию, где они ревизовались по подлинным документам. Третью инстанцию составляли министерские департаменты. Здесь отчеты проверялись

¹ Сперанский М. М. План финансов.— С. 67–68.

еще раз, затем из них составлялись общие своды (генеральные отчеты), которые и направлялись в Государственный контроль. Таким образом, Государственный контроль не производил ревизию отчетности, так как не имел дела с подлинными книгами и документами, от ревизии он был отстранен и пользовался не своими, а чужими, зачастую ложными, противоречивыми выводами ведомств. Органы финансового контроля не могли оградить государственные ресурсы от расхищения, создавалась лишь видимость контроля, он был, по мнению многих, лишь свидетелем произвола. Например, серьезные злоупотребления в сфере финансов, хищения государственных средств во время Крымской войны 1853–1856 годов стали предметом разбирательства органов финансового контроля лишь в 1888 году, спустя 30 лет.

Дальнейшее развитие капитализма, отмена крепостного права привели к проведению земской, судебной, финансовой и ряда других реформ.

Расширение, развитие денежных отношений, рост расходов государства, военных ведомств требовали приспособить бюджет и бюджетный контроль к запросам развивавшегося капитализма. Нужно было навести порядок в области бюджета, установить контроль поступления и расходования государственных средств.

В ноябре 1855 года началась подготовка к финансовой реформе. Генерал-контролер департамента гражданских отчетов В. А. Татаринов был отправлен в служебную командировку с целью изучения состояния дел в данной сфере в Австрии, Бельгии, Пруссии, Франции. В представленном им докладе, где сопоставлялись контрольные системы названных стран с Россией, он отмечал, что «ни одно из коренных начал, которые в иностранных государствах служат

основанием движения капиталов и их проверки, у нас не применено»¹.

В 1859 году принято решение о введении предварительного контроля, которое имели чрезвычайно важное значение. Несколько позже, в 1864 году, введено единство кассы, приходные и расходные бюджетные росписи стали печататься.

Реформа бюджета и кассового дела были связаны и с реформой Государственного контролера. Ее сущность заключалась в том, что он превращался в единый ревизионный орган, обладающий правом документальной ревизии всех государственных учреждений в центре и на местах.

Местные органы государственного контролера — контрольные палаты — были созданы в 1864 году. Они не причислялись к губернским учреждениям и не причислялись и не подчинялись Государственному контролю. Контрольные палаты производили ревизию отчетности местных учреждений. К этому времени была введена документальная ревизия — метод, который использовался и в других странах.

Государственный контролер стал принимать участие в предварительном рассмотрении смет ведомств. С 1866 года составление отчетов об исполнении государственной росписи и финансовых смет министерств перешло из ведения Министерства финансов в компетенцию Государственного контролера.

¹ Татаринов В. А. Государственная отчетность в Австрии / В. А. Татаринов. — СПб., 1858; Он же. Государственная отчетность в Пруссии / В. А. Татаринов. — СПб., 1858; Он же. Государственная отчетность во Франции / В. А. Татаринов. — СПб., 1858; Он же. Общий сравнительный обзор систем государственной отчетности во Франции, Бельгии, Австрии, Пруссии / В. А. Татаринов. — СПб., 1857; Он же. Преобразование государственной отчетности. Ч. III / В. А. Татаринов. — СПб., 1861. — С. 43.

Введение документальной ревизии¹ стало шагом вперед в совершенствовании финансового контроля благодаря В. А. Татаринову. Позже, к сожалению, от этого отказались, так как это затрагивало интересы многих ведомств и их руководителей. От ревизии Государственного контроля были освобождены Министерство двора, Удельное ведомство, благотворительные учреждения, ведомство Святейшего синода. Анализируя эти давние события, невольно напрашиваются соответствующие сравнения, позволяющие сделать выводы из прошлых ошибок и сделать все возможное для их избегания в настоящем.

Государственный финансовый контроль не распространялся также на государственные кредитные учреждения и канцелярию министра финансов по кредитной части, через которую производились государственные финансовые операции с иностранными средствами. По сути это свидетельствовало о начальном этапе формирования нового вида финансового контроля, что впоследствии получит название банковского надзора.

Деятельность Государственного контроля не регламентировалась нормативным актом, и, следовательно, он был лишен реальных прав и властных полномочий.

Положительным моментом проводимой реформы стало то, что в деятельность Государственного контроля были введены некоторые элементы гласности, в соответствии с чем стало обязательным опубликование бюджетов и отчетов по их исполнению. Правда, опубликованная информация была очень краткой, что не позволяло реально оценить бюджет страны и выявить какие-либо

нарушения при его исполнении. Выявленные недостатки составляли тайну, о чем лично докладывалось только царю.

Несмотря на половинчатость проведенных реформ, они носили позитивный характер, поскольку ревизия генеральных отчетов была заменена документальной ревизией, введен предварительный финансовый контроль, а также серьезно реформирован государственный финансовый контроль как средство борьбы с нарушениями в сфере государственных финансов, то есть бюджета страны.

Вторая половина XIX века характеризовалась дальнейшим развитием капитализма в России, был учрежден Государственный банк, получили развитие акционерные коммерческие банки, акцизы заменили ранее действовавшие винные откупы.

Характерной особенностью бюджета России и после отмены крепостничества была его дефицитность, с попытками преодолеть которую было связано усиление Государственного контроля.

Назначенный в 1863 году государственным контролером В. А. Татаринов подчеркивал значение в контрольном деле факта, документа. Ревизия «всегда требует,— писал он,— факта, подлинного документа»; документ должен быть прямым и исключительным орудием ревизии². С введением документальной ревизии Государственный контроль получил возможность входить во все детали, связанные с движением государственных, бюджетных средств, поэтому первым условием ревизии считалось тщательное ознакомление с хозяйством ревизуемых учреждений. Только таким изучением могла быть достигнута одна из главных

¹ Речь шла только о плановой ревизии, не предусматривалось проведение внезапной, непредусмотренной ревизии.

² Татаринов В. А. Преобразование государственной отчетности. Ч. III / В. А. Татаринов.— СПб., 1861.— С. 55, 61.

целей ревизии — проверка хозяйственной целесообразности и выгодности операций. При правильном развитии ревизионной работы Государственный контроль, сосредоточивая у себя данные о государственном хозяйстве, должен был представлять правительству свои соображения о необходимости тех или иных изменений и дополнений к действующим законоположениям.

В практической деятельности органов Государственного контроля обращалось внимание на организацию ревизии государственных доходов. При прежней системе ревизии генеральной отчетности доходы Государственным контролем не ревизовались. В 60-х годах были разработаны правила ревизии важнейших отраслей государственных доходов — «питейного, соляного, сахарного и др.».

Государственным контролем стала осуществляться и ревизия материальных ценностей. Он выработал общие правила материальной отчетности.

Был сделан первый шаг введения фактического контроля на Николаевской железной дороге, но во избежание неприятностей для чиновников в 1866 году она была продана правительством Главному обществу железных дорог.

Отчеты Государственного контроля стали ежегодно публиковаться, обсуждаться в печати, что получило общественный резонанс. Некоторым чиновникам даже пришлось публично объясняться за допущенные нарушения при расходовании бюджетных средств. Однако после смерти В. А. Татаринова сокращаются полномочия Государственного контроля в сфере осуществления бюджетного контроля.

Проведение бюджетного контроля в армии во время Крымской войны привлекло внимание к злоупотреблениям в расходовании государственных средств в этой обла-

сти. Александру II был представлен доклад Государственным контролем о необходимости организовать фактический контроль за деятельностью хозяйственных учреждений армии во время войны. Доводы в пользу этого предложения сводились к тому, что для проверки расходов военного времени недостаточно одной последующей ревизии отчетности¹ и что только сопутствующий войскам контроль может предотвратить и вовремя устранить злоупотребления. Был создан «полевой контроль», который состоял из полевого генерал-контролера и полевых контролеров.

На полевой контроль были возложены: фактическая проверка сохранности и правильности использования всех выделяемых денежных и материальных средств, а также присутствие при правительстве на торгах на поставку всех предметов войскового довольствия. Полевой контроль имел право производить внезапную фактическую ревизию наличности в полевых казначействах и всех видов казенного имущества. Этот опыт оценивался современниками положительно, он оказал сильное влияние на дальнейшее становление бюджетного контроля.

Дальнейшее развитие промышленности, капитализма требовало государственной поддержки. Одним из средств, необходимых для роста промышленности, являлось строительство железных дорог, средств связи, создание системы государственного кредита. Колоссальные затраты из бюджета на эти цели осуществлялись без подлинного контроля и являлись источником хищений государственных средств. Существовавшая система бюджетного контроля была бессильна что-либо предпринять для предотвращения этих злоупотреблений. В своем Отчете

¹ Как отмечалось ранее, она закончилась более чем через 30 лет после окончания войны.

за 1881 год Государственный контролер писал: «Государственный контроль был отстранен от участия в обсуждении предположений о раздаче земель и имений и от проверки совершаемых перед его раздачей оценок. О земельных раздачах и продажах он узнавал только тогда, когда отчуждение государственного имущества являлось событием совершившимся, когда, следовательно, своими сведениями он мог послужить только более яркому освещению нанесенного казне ущерба, но зло уже не могло быть отвращено»¹. Как видим, возникла реальная потребность в сочетании проведения государственного бюджетного контроля за публичными и частными финансами, которые в целях реализации общесоциальных мероприятий (например, строительство железных дорог) поддерживались и средствами, выделяемыми из бюджета страны. Это — новые задачи для бюджетного контроля того времени, которые в полной мере реализовать не удалось.

Представляется, что Государственный контроль на железной дороге характеризует состояние дела всего контроля в сфере финансов той эпохи.

Государственный контроль в 1874 году ставит вопрос о необходимости более рациональной организации правильного надзора за оборотами частных железнодорожных обществ, поскольку, как отмечалось, им выделялись значительные бюджетные ресурсы, а следовательно, необходимо было наладить в этой связи бюджетный контроль целевого и эффективного расходования бюджетных средств. К 1878 году особой комиссией при Государственном контроле был выработан проект «Положения о правильном надзоре за оборотами обществ частных железных дорог». Проект встретил серьезное проти-

водействие со стороны самого учреждения и Министерства путей сообщения, которое, как представлялось, должно было быть самым заинтересованным в реализации этого проекта.

В области государственного железнодорожного хозяйства получил наиболее раннее и в дальнейшем относительно широкое распространение предварительный контроль. Временными правилами о контроле над оборотами по эксплуатации железных дорог (1883 г.) на Государственный контроль возлагалось участие в рассмотрении годовых смет по доходам и расходам дорог и предположений о сверхсметных кредитах, а также предварительная проверка ассигновок, по которым требуются суммы из казначейства². Это положительный момент, но сам контроль вводится лишь постепенно в результате соглашения между соответствующим ведомством и государственным контролером, причем сами правила контроля устанавливаются не законом, а по соглашению сторон.

80-е годы XIX столетия характеризуются наступлением периода «контрреформ», в том числе в области финансового контроля, сфера деятельности которого значительно сокращалась, в том числе в деятельности военного ведомства.

Изданный в 1892 году закон «Учреждение государственного контроля» представлял собой систематизированный свод ранее изданных постановлений о финансовом контроле. Недостаток данного закона состоял в том, что в нем не говорилось о предварительном финансовом контроле и был оставлен без изменения устаревший, архаичный порядок наложения и взыскания начетов. «Государственный контроль, составляя

¹ Всеподданнейший отчет государственного контролера за 1881 год.— С. 53.

² Правила и формы сметного, кассового и ревизионного порядка / сост. В. Сакович и Н. Широков.— Изд. 6.— Пг., 1915.— С. 985–990.

отдельную часть государственного управления, наблюдает за законностью и правильностью распорядительных и исполнительных действий находящихся в заведывании отчетных перед ним учреждений, а равно составляет соображения о выгодности или невыгодности их производства»¹.

Функции Государственного контроля по Закону 1892 года включали в себя ревизионные, административные и бюджетные.

Основной функцией Государственного контроля называлась ревизионная, заключающаяся в ревизии отчетности по финансово-хозяйственным операциям.

Отчетность в Государственный контроль представляется всеми государственными учреждениями, но существовало и множество исключений из этого правила, в том числе ревизии не подлежали: министерство двора, ведомство уделов, министерство иностранных дел «в чрезвычайных издержках». Не контролировались секретные расходы, «известные его императорскому величеству употребления». К ревизионной функции примыкали предварительный и фактический контроль, который осуществляли путем участия представителей данного органа в обсуждении финансово-хозяйственных вопросов в различных ведомствах.

Административные функции Государственного контроля состояли в участии его представителей в коллегиальных учреждениях с решающим голосом, например в Министерстве финансов, Министерстве путей сообщения, Министерстве торговли и др. Так в Министерстве финансов они участвовали: в составе Особого по промысловому налогу присутствия, Совета по тарифным делам и Тарифного комитета и др.

Бюджетная функция Государственного контроля состояла в проверке финансовых

смет и в участии в их составлении, а также в подготовке отчета по исполнению государственной росписи доходов и расходов. В этой связи высказывалось мнение, что это по сути уже второе Министерство финансов.

Структура Государственного контроля выглядела следующим образом. Во главе стоял государственный контролер, его статус приравнивался к положению министра, которому подчинялись все центральные и местные учреждения контроля.

Аппарат Государственного контроля строился как система центральных и местных учреждений.

Центральными ревизионными учреждениями были такие департаменты, как: 1) гражданской; 2) военной и морской; 3) железнодорожной; 4) кредитной отчетности.

Местными учреждениями государственного контроля являлись контрольные палаты и специальные местные учреждения, к которым относились: а) органы контроля на казенных железных дорогах; б) органы контроля в коммерческих портах; в) иные учреждения.

Все центральные и местные учреждения Государственного контроля выступали первой инстанцией по ревизии отчетности.

Второй, высшей инстанцией в составе Государственного контроля являлся Совет Государственного контроля.

Этот Совет руководил ревизионной деятельностью всех учреждений Государственного контроля, разрешал все затруднения, возникающие при ревизии отчетности, утверждая или отменяя постановления центральных и местных учреждений Государственного контроля.

Высшей ревизионной инстанцией был правительствующий Сенат в лице его первого департамента, куда поступали дела по протестам против заключений Совета

¹ Свод законов.— Т. 1, ч. 2.— Изд. 1892.— Ст. 943.

Государственного контроля и дела, превышающие власть Совета.

Основным вопросом ревизии в системе Государственного контроля являлась последующая документальная ревизия. Ее целью было установление правильности уже совершенных операций. Отчетность проверялась следующим образом. Сначала устанавливалась законность в «кассовом отношении», а затем — «по существу действий», то есть законность и целесообразность действий распорядителей средств. Главное место в последующей документальной ревизии занимала проверка отчетности департамента Государственного казначейства Министерства финансов.

Действовавшая казначейская система кассового исполнения бюджета была установлена в 60-х годах XIX века. Центральным органом был департамент Государственного казначейства Министерства финансов. Он распоряжался движением сумм, поступающих в общие государственные доходы, составлял проект росписи государственных доходов и расходов, вел центральное счетоводство по государственным доходам и расходам. В непосредственном ведении департамента находилось главное казначейство, которое обслуживало все центральные учреждения страны и держало на своих счетах все кредиты, открываемые центральным распорядителям.

Местными учреждениями Министерства финансов, на которые возлагалось финансовое управление в губернии, являлись казенные палаты. Им подчинялись местные казначейства, так, в среднем 10–12 казначейств приходилось на одну палату.

Местные казначейства были кассами департамента Государственного казначейства Министерства финансов. Казначейства взимали поступающие доходы и производили платежи по рас-

ходам местных органов управления всех ведомств.

Органы Государственного контроля проверяли все операции казначейств по исполнению государственного бюджета. Однако сплошная документальная ревизия требовала дополнения более эффективными методами ревизии, которыми считались предварительная и фактическая.

Предварительный контроль состоял в проверке оборотов до их совершения, он развивался в двух формах: 1) предварительной документальной ревизии распорядительных операций ведомств; 2) участие представителей Государственного контроля в совещаниях ведомств при обсуждении вопросов финансово-хозяйственного и административного порядка, разрешение которых предшествовало совершению финансовых операций.

Фактический контроль состоял в установлении целостности и сохранности денежных средств и материальных ценностей, находившихся в ведении учреждений, подотчетных Государственному контролю, и правильности производимых этими учреждениями операций на месте их совершения. При фактическом контроле документы сопоставлялись с материальными ценностями, имеющимися в наличии.

Выявленные в процессе ревизии убытки казне обращались в начет.

В то время существовала определенная система наложения начетов: 1) судебно-уголовный порядок; 2) ревизионно-административный порядок. В зависимости от того, были ли выявлены элементы умысла или нет в действиях должностных лиц или учреждений, применялся соответственно первый или второй порядок наложения начетов.

В первом случае от виновных лиц требовалось не только возмещение ущерба, но и возбуждалось уголовное дело, причем

Государственный контроль не мог самостоятельно передавать дела в следственные органы. Во втором случае контрольные органы сообщали о выявленных нарушениях начальнику проверяемого учреждения. В случае согласия начет уплачивался. Если же начальник не соглашался с выводами контролеров, дело передавали на рассмотрение Совета Государственного контроля. Постановление Совета сообщалось соответствующему министру. В случае несогласия дело переносилось на рассмотрение Сената. Таким образом, дела тянулись годами, а начеты так и не взыскивались.

К сожалению, несмотря на реальное повышение роли бюджетного контроля на этом этапе, зачастую он «не мешал» обогащаться различным ведомствам, чиновникам, предпринимателям за счет государственных, бюджетных средств.

Государственный финансовый контроль в России на рубеже XIX–XX веков

Россия на рубеже XIX–XX веков вступила в новую историческую стадию своего развития. Промышленный подъем был связан с общим ростом производства и его концентрацией. Капиталистические монополии сложились почти во всех отраслях промышленности. Одновременно растут крупные акционерные банки. В 1901–1904 годах из трех банков создается один — Азовско-Донской банк; в 1910 году путем слияния двух банков — Российско-Азиатский банк, ставший к Первой мировой войне крупнейшим коммерческим банком. В 1914 году свыше 80% всех банковских средств приходились на 12 банков.

В это время идет процесс сращивания промышленных монополий с банковским и финансовым капиталом, финансовой олигархией. Особенности развития капитализма

в России состояли в сочетании капиталистических преобразований с пережитками феодализма.

Область государственного хозяйства России значительно расширилась и стала важнейшим источником доходных статей бюджета. Так, доходы от казенных лесов составили в 1913 году 90 млн. рублей, от использования казенных земель — 13,5 млн., от казенной винной монополии чистый доход составил 626 млн. рублей, почта, телеграф дали бюджету 150 млн. рублей.

Государственный контроль составлял обстоятельные обзоры о развитии всех отраслей государственного хозяйства. Они держались в строжайшей тайне и представлялись только верховной власти¹. Выявляемые злоупотребления и нарушения в использовании государственных земель, нефтепромыслов и т. п. Государственным контролем лишь констатировались. Он обращался к соответствующим министрам с просьбой не допускать подобных нарушений. По сути государственный финансовый контроль выполнял роль наблюдателя за злоупотреблениями. В частности, Министерство финансов и Министерство путей сообщения настаивали на ограничении деятельности Государственного контроля только наблюдением за соответствием расходов расценочным ведомостям, что превратило осуществление государственного контроля, в частности при строительстве железных дорог, в формальность. Эти же тенденции характерны и для таких государственных отраслей, как «винная монополия», почта, связи и др.

¹ Эти материалы Государственного контроля о состоянии отдельных отраслей государственного хозяйства представляют большой интерес для изучения экономического развития России в эпоху рубежа веков, истории ее бюджета, для характеристики экономической политики царского правительства.

К началу XX века Россия имела развитую систему государственного кредита, представленную Государственным банком, являвшимся центральным эмиссионным учреждением, и двумя земельными банками. В 1896 году вся денежная наличность казначейств была предоставлена в ведение Государственного банка, который должен был снабжать казначейства суммами, необходимыми для их операций. Расчеты с Государственным банком по бюджетным операциям стали вестись при помощи особого централизованного счета департамента Государственного казначейства в Петербургской конторе банка. Каждое казначейство подсчитывало в конце рабочего дня, сколько оно произвело за день государственных расходов и сколько получило за это же время доходов. Проверка в кассовом отношении оборотов текущего счета департамента Государственного казначейства в Государственном банке лежала на центральной бухгалтерии Государственного контроля.

Слияние оборотной наличности казначейств с наличностью Государственного банка давало в его распоряжение значительные суммы так называемой «свободной наличности» Государственного казначейства. Государственный контроль приводил в своих отчетах данные о «свободной наличности» как доказательство богатства и платежеспособности России. Но это была фикция и Государственный контроль использовался руководством страны в данном случае в своих политических интересах. Государственный банк широко пользовался «свободными» средствами казначейства. Свои огромные активные учетно-ссудные операции Государственный банк, обладавший небольшими собственными капиталами, развивал не за счет текущих счетов и вкладов частных лиц, а за счет своего

«вкладчика» — казны, вкладами которой он пользовался беспроцентно.

Государственный банк подчинялся непосредственно министру финансов, который осуществлял высшее руководство деятельностью банка. Общее управление возлагалось на Совет банка и на Управляющего банком, который являлся Председателем Совета. В Совет входил и представитель от Государственного контроля, который получал содержание от Государственного банка.

Весьма симптоматичным является то, что по Уставу Государственного банка, утвержденному в 1894 году, Государственный контроль ревизовал лишь расходы банка и операции его за счет казны; все коммерческие операции банка никакой проверке со стороны Государственного контроля не подлежали. Иными словами, ведомственным нормативным актом определялся статус Государственного контроля, а также определялись их взаимоотношения с банком. Представители Государственного контроля не допускались к ознакомлению с документами. По Уставу банка Государственный контроль мог производить «свидетельствование» денежных касс Государственного банка и хранящихся в кассах и кладовых ценностей, но одновременно закреплялось и множество различных ограничений. По сути из компетенции Государственного контроля было изъято то, что должно было составлять одну из наиболее важных частей контрольного дела — операции, которые совершались с казенными средствами в Государственном банке. В силу этого сложилось два способа контроля: один существовал еще до 1896 года и продолжал применяться к казначействам, а другой применялся для Государственного банка. Это делалось якобы для соблюдения коммерческой тайны. В то же время министр

финансов требовал строгого контроля за ремонтом и строительством новых зданий для Государственного банка. Одновременно строительство элеваторов банком в нарушение законодательства о нем, ведущее со злоупотреблениями, ревизии Государственного контроля не подлежало.

По решению министра финансов был установлен порядок, по которому проверка отчетов Государственного банка производилась Государственным контролем и особой комиссией, состоящей из членов Совета банка. Эта комиссия проверяла отчеты банка по книгам, счетам и документам, а Государственный контроль должен был производить проверку отчетов только посредством сличения их с книгами банка. Следовательно, никакого контроля по сути и не было. Между тем Государственный банк, по операциям которого государство отвечало всем своим достоянием, злоупотреблял государственными средствами.

Бюрократия аргументировала коммерческой тайной и недопущение контроля за деятельностью кредитной организации, Дворянского земельного банка, крестьянского поземельного банка и за сберкассами.

Кредитная канцелярия — особенное финансовое учреждение министра финансов, к компетенции которой относились государственные кредитные учреждения и иностранные займы, в том числе получение заграничных займов, платежи процентов по ним, переводы сумм за границу и т. п. Эти операции не ревизовались Государственным контролем, хотя по сути речь шла о бюджетных средствах, которые выделялись на финансирование названных мероприятий.

Для поддержки дворянского землевладения были созданы два банка — Дворянский и Крестьянский поземельные банки. Они выдавали помещикам ссуды под залог земель и были неоднократно уличены в со-

крытии прибыли, о чем даже говорилось в Государственной Думе, но Государственный контроль не допускался к ревизии их отчетности. Уставами же этих банков предусматривалось, что ревизии Государственного контроля подлежали лишь расходы банков, но не их операции. Как видим, и в этом случае выделенные бюджетные средства на названные цели не контролировались.

Государственный финансовый контроль был звеном аппарата государственного управления российской монархии, служил ее интересам и целям. В системе российского государственного управления контроль допускался лишь постольку, поскольку он не ограничивал власть бюрократии и не мешал ей зарабатывать за государственный счет. Развитие государственного финансового контроля в XIX веке шло, как отмечали современники, «вширь»: аппарат контроля рос, число учреждений увеличивалось, но серьезные злоупотребления не выявлялись.

Обострение внутривластной ситуации, революция 1905 года, поражение России в русско-японской войне обусловили появление актов 18 марта 1905 года о совершенствовании верховной власти. Одновременно на секретном заседании министров подчеркивалось, что опаснее всего допускать народное представительство до государственных финансов, участие Думы предполагалось ограничить «выражением общих пожеланий избранных от населения лиц о тех или иных изменениях сметных назначений и доходных статей на будущее время»¹.

Законом 20 февраля 1906 года к компетенции Думы относились государственная роспись доходов и расходов вместе с финансовыми сметами министерств и отчет по исполнению росписи.

¹ Материалы по учреждению Государственной думы. — 1905. — Вып. 1. — Ст. 110.

Официальное оформление порядок рассмотрения росписи получил в законодательных актах, изданных в марте 1906 года, куда вошли «Правила о порядке рассмотрения государственной росписи доходов и расходов, а равно о производстве из казны расходов, росписью не предусмотренных». Соответственно этим правилам Министерство финансов представляет проект государственной росписи и финансовых смет ведомств одновременно в Государственную Думу и Государственный Совет, но Дума ничего не могла изменить в представленных документах, поскольку статья 9 закона гласила, что «при обсуждении проекта государственной росписи не могут быть исключаемы или изменяемы такие доходы и расходы, которые внесены в проект росписи на основании действующих законов, положений, штатов, расписаний, а также высочайших повелений, в порядке верховного управления последовавших»¹. Крупные статьи расходной части росписи не подлежали обсуждению Думой. К этим статьям относились, в частности, расходы императорского двора, чрезвычайные сверхсметные кредиты на потребности военного времени. Правила гласили, что если роспись не будет утверждена, то по постановлению Совета Министров открываются кредиты в размерах потребности, не превышающие в месяц одной двенадцатой части общего по росписи итога расходов. Кроме того, правительство сохраняло за собой право расходовать средства в «неотложных случаях» с тем, чтобы впоследствии сообщать об этом Думе. Одновременно Дума устранялась от процедуры заключения займов, имевшей чрезвычайно важное практическое значение.

Свидетельством слабости, неоперативности, бездейственности финансового

контроля является тот факт, что для проверки отчетности по военным расходам русско-японской войны в 1907 году в составе Государственного контроля была образована Временная ревизионная комиссия, которая лишь в 1914 году приступила к проверке отчетности 1904–1905 годов.

С образованием Совета Министров Государственный контроль оказался включенным в его состав. В положениях о Совете Министров и Государственном контроле было лишь отмечено, что «ревизионная деятельность Государственного контроля ни в каком отношении не подлежит компетенции Совета Министров, но по существу сама контрольная деятельность определялась правительством».

Период до Первой мировой войны характеризовался сложной ситуацией, в это время была распущена Вторая Государственная Дума и сформирована Третья Государственная Дума. Бюджетный вопрос в Третьей Государственной Думе занимал видное место. Рассмотрение бюджета на 1908 год началось со сметы Государственного контроля. Встал вопрос о необходимости сближения Государственного контроля с Государственной Думой. Для этого депутаты кадетской партии предложили его реформировать по следующим направлениям: «1) Государственный контроль должен быть преобразован с присвоением ему самостоятельности и независимости и с выделением его из круга остальных ведомств, причем государственный контролер не может состоять в Совете Министров; 2) должно быть установлено сотрудничество контроля с законодательными учреждениями в предварительной разработке бюджетных и финансовых вопросов»². Эти предложения

¹ Свод законов.— 1906.— Т. 1, ч. II.

² Цит. по кн.: Коняев А. Финансовый контроль в дореволюционной России (очерки истории).— С. 120.

получили поддержку, но соответствующего законодательного закрепления не было. По сути, только в настоящее время в российском законодательстве находят отражение принципиальные положения о целях бюджетного контроля, его месте и роли в системе государственных органов власти.

Для бюджетов 1902–1909 годов характерны были следующие черты. Основным источником доходов являлись именно косвенные налоги, налоги прямые существенного влияния на формирование бюджета не оказывали. Отмечался значительный рост расходов, не соответствующий росту производительных сил и увеличению национального дохода. В бюджете 1909 года на общественные потребности, включая расходы на просвещение, связь, землеустройство, торговлю предполагалось израсходовать 12% бюджетных средств, в то же время на внутреннее управление — 23%, столько же на выплаты по зарубежным займам и 32% — на военные расходы. Приведенные цифры свидетельствуют о сложной экономической и политической ситуации, сложившейся в стране в то время, что явилось в определенной мере причинами кризиса, разразившегося в России накануне революции¹.

Кстати, не существовало проверки отчета бюджета. Государственный контроль его составлял, но ревизии исполнения бюджета не проводилось, лишь представлялись объяснительные записки государственного контролера. С началом Первой мировой войны бюджет России был разделен на две части: обыкновенную, включающую доходы и расходы в объеме, предусмотренном для мирного времени, и военный бюджет. Бесконтрольность выделения различных сумм из бюджета целевым назначени-

ем на военные цели по указанию Совета Министров или царем, манипулирование со счетами, зачисление расходов по разным ведомствам, включение военных расходов в обычный бюджет и включение расходов обычного бюджета в бюджет военный, завышение обычных доходов — все это использовалось для того, чтобы показать незначительный бюджетный дефицит, успокоить общественное мнение относительно экономической ситуации в стране.

Было организовано Особое совещание по обороне, ставшее во время войны высшим органом регулирования промышленности, органом, осуществляющим военную перестройку хозяйства. Возглавлял его военный министр, которому предоставлялось исключительное право в области финансов — «право испрошения и незамедлительного открытия кредитов».

Кроме Особого совещания по обороне было образовано три особых совещания для выработки и объединения мероприятий по продовольствию, топливу и перевозкам, куда включались и представители Государственного контроля. В то время по законодательству его роль была сведена к функции проведения последующей ревизии.

Обсуждался проект Устава ревизии (1916 год) на заседании Думы. В нем предусматривалось, какие документы могут служить основанием оправдания расходов, сроки проведения ревизии, так как бывало, что ревизии длились годами. Однако этот Устав был утвержден только в 1917 году накануне революции.

Роль банков в годы войны в связи с дальнейшей концентрацией крупной промышленности и ростом монополий значительно усиливается, обороты банков увеличиваются. Источником прибылей стали банковские гарантии для промышленных предприятий,

¹ Стенографические отчеты Государственной Думы.— Созыв III.— Сессия 2.— Ч. 2.— Ст. 1831–1847.

поскольку банк получал 16–18% прибыли с каждой гарантии. Размещая военные заказы, военное ведомство требовало предоставления предприятием банковской гарантии, и это автоматически становилось значительным источником доходов банкиров. Государственная Дума вначале приняла решение, просуществовавшее несколько дней, о том, что Государственному контролю предоставляется право производить ревизию деятельности частных коммерческих банков и банкирских контор, когда он найдет это необходимым, но по согласованию с министром финансов. Затем это право осталось только в отношении банкирских контор. Для того чтобы уже никто в дальнейшем «не покушался» на банки, правительство принимает решение «О расширении правительственного надзора над банками коммерческого кредита». Этим положением министру финансов предоставляется право проверять банки, а в случае нарушения — запрещать совершать эти операции.

Во время войны были созданы органы полевого контроля, в которых работали около 2 тысяч человек. Эти органы осуществляли последующий финансовый контроль, поэтому никаких мер по необоснованным завышенным военным расходам не принималось, все сводилось к мелочным проверкам, составлению протокола, констатации нарушений, недостач, но к реальному улучшению положения дел это не приводило.

Февральская буржуазно-демократическая революция 1917 года и последовавшие преобразования государственного устройства и управления не внесли особых изменений в государственный финансовый контроль. Временное правительство расширило полномочия Государственного контроля, но эти полномочия не были реализованы. Сохранив старое законодательство в области контроля, Временное правительство предоста-

вило государственному контролеру право устанавливать, когда и где он это признает необходимым, постоянный предварительный и фактический контроль. В случае выявления нарушений контрольные органы могли сообщать об этом соответствующему начальству и одновременно прокуратуре для проведения и возбуждения дела об уголовной ответственности. Были закреплены начала гласности, поскольку в состав общих присутствий всех учреждений Государственного контроля могли входить представители губернских ведомств и губернских городов по месту нахождения учреждений. Общественности разрешалось знакомиться с положением ревизионного дела в контрольных учреждениях и участвовать в их работе. Но их участие зависело от согласия государственного контролера и они участвовали только при фактическом контроле. Фактически от мечалась тенденция сужения сферы финансового контроля, ослабление его роли в системе государственных органов.

Оценивая государственный финансовый контроль царской России, представители правовой науки обоснованно отмечали, что это был контроль за выполнением финансовых законов и правил, установленных органами управления, что отличало его от контроля, проводимого в западноевропейских странах. Это обусловлено тем, что наличие финансового контроля предполагает утверждение бюджета, как закона, следовательно, исполнение бюджета есть исполнение закона, отчет об исполнении которого также утверждается, как закон. Следовательно, необходимо говорить о существовании бюджетного (финансового) права, и в этих условиях правительство рассматривается как «приказчик налогоплательщиков», чьи интересы представляет парламент. Соответственно органы финансового контроля формируются как незави-

симые от правительства, представляющие интересы парламента, казны, народа¹.

Исследование опыта развития государственного финансового контроля в России позволяет выявить причины многих проблем, с которыми до сих пор сталкивается наша государственность в данной сфере, позволяет понять, почему после Октябрьской революции много внимания уделялось именно созданию нового вида финансового контроля.

Подводя итог сказанному, следует отметить, что Российский финансовый контроль не имел ничего общего с западноевропейским государственным финансовым контролем, поскольку никогда не был и не мог быть контролем, независимым от правительства, в чем и состояло его основное принципиальное отличие.

Задачи российского финансового контроля заключались не в проверке исполнения бюджета, так как бюджет не утверждался, как закон, «не представлял собою акта, имеющего какую-либо формальную силу, не был актом ассигнования средств законодательными органами в распоряжение правительства на определенный период времени, а был простым исчислением доходов и расходов, их росписью»². Отчет об исполнении бюджета также не утверждался парламентом в форме закона. В этих условиях в отличие от зарубежных стран правительство «не рассматривалось как приказчик налогоплательщиков, чьи интересы представляет парламент»³. Иными

словами, организация государственного финансового контроля имела в России ведомственный характер. То есть исполнительные органы, а именно они исполняли бюджет, по сути контролировали сами себя, оставаясь на деле бесконтрольными. Контроль осуществляли различные органы, что отражалось на его бессистемном характере, бюрократизации. Созданный независимый Государственный контроль так и не стал государственным институтом, а скорее выступал еще одним ведомством по отношению к другим ревизионным учреждениям.

Неэффективность Государственного контроля неоднократно становилась предметом обсуждения созданной Государственной Думы, но предлагаемые меры, направленные на повышение его результативности, отвергались или не реализовывались до конца. Критика этих учреждений, взяточничество контролеров, их продажность, вымогательство, необходимость перемен в этой сфере стали актуальными лозунгами накануне Октябрьской революции.

2. Государственный финансовый и бюджетный контроль в советский период

Становление государственного финансового контроля началось после революции 1917 года и проходило в первые годы Советской власти под непосредственным руководством В. И. Ленина. Опираясь на идеи марксизма о необходимости демократического контроля при социализме во всех сферах общественной жизни, В. И. Ленин разработал принципы его организации и деятельности, принял непосредственное участие в создании органов контроля в Советском государстве.

Роль контроля, его сущность, объективная необходимость как постоянного фактора

¹ Бессон Э. Бюджетный контроль во Франции и за границей: рус. пер. / Э. Бессон.— 1901; Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский.— 5 изд., перераб. Г. И. Тиктиным.— 1912.— Вып. 1; Понтович Э. Э. Казна и контроль / Э. Э. Понтович.— М., 1917; Понтович Э. Э. Финансовый контроль / Э. Э. Понтович.— Л., 1928.

² Понтович Э. Э. Финансовый контроль.— С. 58.

³ Там же.— С. 56.

развития социалистических общественных отношений, принципы контроля, формы и методы его осуществления на всех стадиях развития Советского государства проанализированы и сформулированы В. И. Лениным в таких работах, как: «Государство и революция», «Очередные задачи Советской власти», «Как организовать соревнование», «Набросок правил об управлении Советскими учреждениями», «К вопросу о задачах Рабкрина, их понимание и их исполнение», «О перестройке работы СНК, СТО и Малого СНК», «Как нам реорганизовать Рабкрин», и в других статьях и выступлениях¹.

Опираясь на положения К. Маркса о том, что контроль — функция социальная, обусловленная характером производства и распределения продуктов, В. И. Ленин говорил о социально-классовой сущности контроля, которая, по его мнению, сводится к тому, кто кого контролирует, то есть какой класс является контролирующим и какой контролируемым. Он отмечал коренное отличие социалистической системы контроля от буржуазной, состоящей в том, что социалистическая революция впервые предоставляет право контроля самим трудящимся. Через участие в контрольных органах он считал необходимым провести всех трудящихся. Отсюда делал вывод, что по своему существу, по целям, назначению, формам и методам, по составу участников социалистический контроль является подлинно народным.

В. И. Ленин связывал вопросы учета и контроля с главным вопросом революции — вопросом о власти, отмечая, что правом контроля может обладать лишь тот

класс, в руках которого в данное время находится реальная власть. «Контроль без власти есть пустейшая фраза ... Для того, чтобы контролировать, нужно иметь власть»².

В. И. Ленин подчеркивал, что контроль не является чрезвычайной мерой, осуществляемой лишь в первые годы после пролетарской революции, а постоянный фактор развития социалистического общества. «Учет и контроль — вот главное, что требуется для “налажения”, для правильного функционирования первой фазы коммунистического общества»³. Иными словами, обосновывался вывод об объективной необходимости контроля, его важнейшей закономерности строительства социализма и коммунизма. Он исходил из того, что контроль является постоянной функцией государственного управления. Контроль призван, имеет своей целью борьбу с бюрократизмом, с попытками государственного аппарата отделиться, обособиться от народа, подняться над ним. В своих работах В. И. Ленин раскрыл также основные направления и принципы контроля.

В 20-х и 30-х годах вышли в свет труды по контролю и ревизии А. О. Альского, Б. А. Борьяна, И. И. Ланда и Д. С. Лукашевкера, Н. А. Синебрюхова, Н. Г. Крылова, Г. В. Лакина, Э. Э. Понтовича и др.⁴ В названных трудах углублялось по-

² Ленин В. И. Полное собрание сочинений / В. И. Ленин. — Т. 33. — С. 101.

³ Ленин В. И. Полное собрание сочинений / В. И. Ленин. — Т. 33. — С. 101.

⁴ Альский А. О. Задачи и методы Финансового контроля / А. О. Альский. — М., 1925; Борьян Б. А. Государственный контроль в Союзе ССР и Западной Европе / Б. А. Борьян. — М., 1928; Ланда И. И. Государственный финансовый контроль / И. И. Ланда, Д. С. Лукашевкер. — М., 1927; Синебрюхов Н. А. Ревизия и контроль / Н. А. Синебрюхов, Н. Г. Крылов, Г. В. Лакин. — М., 1926; Понтович Э. Э. Финансовый контроль / Э. Э. Понтович. — Л., 1928.

¹ См.: Маркс К. Сочинения / К. Маркс, Ф. Энгельс. — 2-е изд. — Т. 23. — С. 516; Т. 25. — Ч. 1. — С. 422; Ленин В. И. Полное собрание сочинений / В. И. Ленин. — Т. 1. — С. 345–346; Т. 33. — С. 97; 101; Т. 34. — С. 175; Т. 36. — С. 184, 206; Т. 38. — С. 170–171; Т. 40. — С. 33, 65.

нимание сущности финансового, в первую очередь советского бюджетного, контроля, анализировались его основные черты, который сопоставлялся с контролем в царской России и с системой контроля в зарубежных странах.

Одним из первых декретов Советского государства в декабре 1917 года был декрет об образовании Народного Комиссариата Государственного Контроля. В декабре 1918 года правительство утвердило правила предварительной и фактической ревизии хозяйственно-финансовой деятельности. Эти меры были направлены на борьбу с бесхозяйственностью и злоупотреблениями, на организацию бесперебойной работы предприятий. Была предпринята попытка превратить государственный контроль в реальный контроль путем создания «летучих групп» контролеров во всех областях жизни. Определенную роль в этот период сыграл Рабочий контроль, положение о котором было принято в конце ноября 1917 года. На эти группы возлагались наблюдение и контроль практически за всеми сторонами деятельности предприятий. В 1920 году функции государственного контроля были переданы вновь образованному Народному Комиссариату Рабоче-Крестьянской Инспекции (РКИ). Основной формой работы РКИ были единовременные обследования и летучие ревизии предприятий и отраслей. Дальнейшие мероприятия по развитию системы государственного финансового контроля были прерваны гражданской войной, последовавшей после этого кризисной ситуацией во всех сферах хозяйствования. Переход к перераспределению ресурсов в натуральной форме ограничил сферу функционирования финансов и финансового контроля. Утратил свое значение документальный контроль. Государственный финансовый контроль выступал лишь в форме фактического контроля за оборотом ма-

териальных ресурсов в натуре и не носил систематического характера.

В период нэпа была существенно усилена роль финансов и финансового контроля в развитии экономики. В 1923 году РКИ была реорганизована. В системе государственного финансового контроля в СССР основные функции государственного финансового контроля были возложены на финансовую систему, на Наркомфин, который, по мысли В. И. Ленина, «не будучи заинтересованным непосредственно, обязан установить действительно, реальный контроль и проверку»¹.

В конце 1923 года правительство образовало в составе Наркомфина СССР Финансово-Контрольное управление. На него, в частности, возлагалась документальная проверка доходов и расходов бюджета, оборотов денежных средств, а в необходимых случаях и материальных ценностей в подотчетных кассах и учреждениях. Наркомфину было предоставлено право сплошной документальной ревизии исполнения бюджета всеми ведомствами. Однако это право в полной мере не было реализовано. В большинстве ведомств, состоящих на бюджете, не было своего ревизионного аппарата. Последующий же документальный контроль оперативной деятельности ведомств не всегда был эффективным. С 1926 года основной формой ревизионной работы, проводимой Наркомфином, стала фактическая ревизия финансово-хозяйственных операций в месте их совершения с выборочной проверкой оправдательных документов. Финансово-контрольное управление в связи с расширением его прав было преобразовано в 1926 году в Главное управление финансового контроля при Наркомфине СССР. Однако эти меры оказались недостаточны-

¹ Ленин В. И. Полное собрание сочинений / В. И. Ленин. — Т. 54. — С. 151.

ми для того, чтобы преодолеть имевшийся разрыв между оперативным и последующим контролем за деятельностью бюджетных учреждений.

В 1932 году в составе Наркомфина СССР взамен органов Госфинконтроля была создана Финансово-бюджетная инспекция (ФБИ). На нее возлагалось проведение обследований и ревизий деятельности не только бюджетных учреждений, но и предприятий и хозяйственных организаций. Эти обследования и ревизии должны были дополнять предварительный и текущий контроль финансовых органов за обеспечением целевого финансирования и расходования государственных средств, укреплением режима экономии в народном хозяйстве. ФБИ была освобождена от повсеместного сплошного последующего контроля организаций и учреждений, получающих средства из бюджета. Перед ней ставилась задача наблюдения и оказания помощи в налаживании ведомственного контроля, решение о котором принято ЦИК СССР в 1936 году. ФБИ передавались вопросы ведомственного контроля в финансовых органах. Главным содержанием ее работы стало проведение ревизий и проверок исполнения всех республиканских и местных бюджетов. В 1937 году в целях усиления финансового контроля и повышения его эффективности ФБИ реорганизована в Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Наркомфина СССР. Первоначально аппарат КРУ был централизован и выполнял функции общегосударственного и ведомственного финансового контроля. С 1956 года в связи с расширением прав союзных республик образованы КРУ и в министерствах финансов союзных республик, в подчинение которых передан контрольно-ревизионный аппарат на местах.

В 40-х и 50-х годах появились труды по хозяйственному и финансовому контролю¹.

В последующем, с середины 60-х годов, финансовый контроль по органам, его осуществляющим, подразделялся на: а) контроль органов власти и органов управления общей компетенции; б) контроль комитетов народного контроля; в) контроль финансовых и кредитных органов; г) ведомственный и внутрихозяйственный контроль.

К первой группе органов относились Верховный Совет СССР, Верховные Советы союзных и автономных республик, а также местные Советы с помощью постоянных планово-бюджетных и отраслевых комиссий осуществляли бюджетный контроль.

Исполнительные органы: Совет Министров СССР, Советы Министров союзных и автономных республик и исполнительные комитеты местных Советов народных депутатов, также участвовали в проведении финансового, в первую очередь бюджетного, контроля.

Большую роль играл в сфере осуществления финансового контроля Комитет народного контроля, который относился к общественному виду контроля, но по существу являлся государственным исполнительным органом. Ему было предоставлено право давать обязательные указания об устранении недостатков и нарушений в выполнении постановлений партии и правительства, приостанавливать незаконные распоряжения

¹ Вейцман Н. Р. Советский хозяйственный контроль, его содержание и формы осуществления / Н. Р. Вейцман // Научные записки.— М.: Внешторгиздат, 1954; Пеньков Е. Г. Ревизия хозяйственной деятельности предприятий государственной торговли / Е. Г. Пеньков.— М.: Госторгиздат, 1946; Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Н. Н. Ровинский.— М.: Госфиниздат, 1947; Аленчиков Д. И. Организация и техника документальной ревизии / Д. И. Аленчиков.— М., 1954.

и действия, привлекать виновных к ответственности, налагать дисциплинарные взыскания, отстранять от занимаемых постов, направлять материалы о нарушениях в органы прокуратуры для привлечения виновных к уголовной ответственности, производить денежные начеты на должностных лиц, причинивших материальный ущерб государству, кооперативным и общественным организациям¹.

Одной из основных задач финансовых и кредитных органов являлось осуществление повседневного контроля за законностью и целесообразностью финансовых действий всех предприятий, учреждений и организаций. Так, Министерство финансов СССР осуществляло государственный финансовый контроль путем рассмотрения проектов финансовых планов министерств и ведомств Союза ССР, проектов бюджетов союзных республик, а также бухгалтерских отчетов и балансов министерств и других центральных учреждений СССР. Аналогичные функции осуществляли и нижестоящие финансовые органы. В системе Министерства финансов СССР продолжали существовать Контрольно-ревизионное управление, а также контрольно-ревизионные управления министерств финансов союзных республик и их органы на местах.

Госбанк СССР, Стройбанк СССР, сберегательные кассы также осуществляли функции финансового контроля в банковской системе. Функции контроля также возлагались и на органы государственного страхования.

Другим видом государственного финансового контроля являлся ведомственный финансовый контроль, который проводился в пределах отдельного министерства, ведомства и т. д.

Помимо общественного контроля выделялся также и партийный контроль.

Использование исторического метода исследования проблем государственного финансового контроля в России позволяет выявить основные тенденции его становления, функционирования, развития. Такой подход дает возможность выявить в истории нашего государства сходные этапы развития, в том числе в сфере финансов, чтобы, используя опыт прошлого, заимствовать найденные ранее положительные решения проблем и попытаться избежать допущенных ошибок.

Предложения по совершенствованию норм БК РФ можно разделить на группы.

Во-первых, представляется необходимым устранить досадные недочеты редакционного характера, не влияющие содержательно на сущность той или иной нормы права, но характеризующие уровень самого нормативного правового акта. К ним можно отнести, например, следующие.

Необходимо изменить название статей 1 и 3 БК РФ, поскольку Бюджетный кодекс (ст. 1) или нормативные правовые акты (ст. 3) не могут регулировать правоотношения, так как в соответствии с теорией права правоотношение — это общественное отношение, уже урегулированное нормой права, поэтому следовало бы говорить об общественных отношениях, регулируемых Бюджетным кодексом РФ (ст. 1), и соответственно общественных отношениях, регулируемых нормативными правовыми актами (ст. 3).

Во-вторых, в новой редакции Кодекса содержится ряд норм, требующих принципиального изменения. В частности, это касается понятий, содержащихся в статье 6 БК РФ.

Так, межбюджетные отношения определены в БК РФ как «взаимоотношения... по вопросам регулирования бюджетных правоотношений, организации и осуществления бюджетного процесса». Во-первых,

¹ О народном контроле в СССР: Закон от 30 нояб. 1979 г. // Ведомости ВС СССР.— 1979.— № 49.— Ст. 840.

понятие какого-либо явления не дается через использование того же понятия, поэтому нельзя определять отношения через отношения. Во-вторых, отношения не регулируют ни отношения, ни правоотношения, так как правоотношения — это уже урегулированные нормами права общественные отношения. В-третьих, исходя из приведенного определения следует, что к бюджетным правоотношениям не относятся отношения по организации и осуществлению бюджетного процесса, что не верно.

В той же статье даются аналогичные по содержанию определения межбюджетных трансфертов и бюджетного кредита как денежных средств, предоставляемых одним бюджетом бюджетной системы другому бюджету бюджетной системы. Представляется, что редакция также нуждается в доработке, поскольку в той же статье говорится, что бюджет — это форма образования и расходования денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. Статья 11 дополняет это определение, подчеркивая, что такой формой является федеральный закон, закон субъекта РФ или решение представительного органа местного самоуправления. Из сказанного получается, что при осуществлении межбюджетных трансфертов или бюджетного кредита закон предоставляет денежные средства другому закону. В такой редакции нормы не ясно, к кому предъявлять требования и кто именно несет ответственность за несвоевременное выделение средств, за недостаточность выделенных сумм и иные нарушения. Думается, что точнее было бы говорить о деятельности уполномоченных субъектов по предоставлению денежных средств в форме межбюджетных трансфертов или бюджетного кредита.

Законодатель в статье 6 использует ряд следующих понятий: «расходные обя-

зательства», «бюджетные обязательства», «публичные обязательства», «публичные нормативные обязательства», «денежные обязательства», которые определяются через категорию «обязанность». В то же время необходимо иметь в виду, что категории «обязательство» и «обязанность» являются близкими по своему содержанию, но не тождественными. Категория «обязательство» наиболее подробно разработана в теории гражданского права, в соответствии с ней обязательство — возникающее в силу определенных оснований относительное правоотношение, опосредующее товарное перемещение материальных благ, в котором одно лицо (должник) по требованию другого лица (кредитора) обязано совершить действие по предоставлению ему материальных благ. В соответствии со статьей 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Исходя из определения, содержащегося в ГК РФ, следует, что обязательство — более широкое понятие и включает в себя взаимосвязанные обязанности и права должника и кредитора. В этой связи представляются теоретически неверными приведенные в статье 6 БК РФ определения перечисленных выше обязательств. Точнее было бы говорить об обязанности соответствующего уполномоченного органа по выделению целевым назначением бюджетных средств соответствующим субъектам.

Особого внимания заслуживает анализ главы 26 БК РФ «Основы государственного и муниципального финансового контроля». Ранее эта глава располагалась после главы об исполнении бюджета. Представляется, что

поскольку бюджетный контроль пронизывает все стадии бюджетного процесса, надо согласиться с законодателем в том, что в новой редакции эта глава помещена после глав, содержащих нормы, регламентирующие все стадии бюджетного процесса.

Вместе с тем при рассмотрении главы 26 возникают следующие сомнения. Глава называется «Основы государственного и муниципального финансового (курсив — мой) контроля», хотя в ней содержатся нормы, регламентирующие деятельность уполномоченных субъектов по осуществлению бюджетного контроля. В теории финансового права давно обосновано, что понятие финансового контроля — шире, чем бюджетного контроля, поскольку финансовый контроль осуществляется на всех стадиях, этапах финансовой деятельности. Бюджетный контроль — разновидность финансового контроля, проводимого в бюджетной сфере. Логичнее в БК РФ говорить именно о бюджетном контроле, а не о финансовом контроле в целом. Для сравнения: глава 14 Налогового кодекса РФ носит название «Налоговый контроль» и содержит нормы, регламентирующие понятие, формы, методы осуществления налогового контроля, полномочия налоговых и иных органов по осуществлению налогового контроля, а также полномочия их должностных лиц. Такой подход представляется вполне обоснованным и позволяет четко сформулировать права и обязанности как налоговых органов, так и налогоплательщиков, иных лиц в налоговой сфере. В этой связи предлагается переименовать главу 26 БК РФ в «Бюджетный контроль». Это позволит четко определить, что такое бюджетный контроль, дать его понятие в соответствующей норме данной главы, определить формы и методы, в которых он проводится.

В главе по сути отсутствуют нормы, регламентирующие деятельность Счетной па-

латы по проведению бюджетного контроля. Возможно, законодатель решил не дублировать нормы, содержащиеся в Федеральном законе «О Счетной палате Российской Федерации», но в то же время в статьях 267 и 268 содержатся нормы, дублирующие полномочия Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, содержащиеся в соответствующих постановлениях Правительства РФ.

Представляется, что содержание и структура главы должны быть изменены. Целесообразнее было бы выделить раздел, а не главу о бюджетном контроле, в котором дать, как говорилось ранее, понятие бюджетного контроля, его форм и методов осуществления, закрепить цели и задачи его проведения на каждой из стадий бюджетного процесса, а также определить систему органов бюджетного контроля, указав на формы взаимодействия различных органов на всех стадиях бюджетного процесса. Думается, что во главе этой системы должна находиться Счетная палата, являющаяся, как и в других странах, не зависящей от исполнительной власти, что дает возможность проводить внешний по отношению к системе исполнительной власти, независимый бюджетный контроль.

Учитывая особую роль контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации, представляется необходимым именно в БК РФ закрепить основы их формирования, цели, задачи, формы и методы их деятельности, а также формы взаимодействия между собой и со Счетной палатой.

В настоящее время в теории финансового права говорится о таких формах финансового контроля, как проверка, ревизия и др. «Статус» налоговой проверки закреплен в Налоговом кодексе, где содержится ее определение, названы виды, четко регламентируется порядок ее назначения, проведения, указаны права и обязанности

налоговых органов и налогоплательщиков в процессе осуществления налогового контроля, определен порядок оформления результатов налоговой проверки и процедуры привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. В то же время для целей финансового контроля не меньшее значение имеет ревизия, понятие которой и некоторые процессуальные вопросы ее назначения и проведения содержатся лишь в подзаконном акте — Приказе Министерства финансов РФ. Представляется, что в отсутствие единого закона о государственном финансовом контроле именно в Бюджетный кодекс можно было бы включить нормы, регламентирующие характер ревизии как формы финансового и бюджетного контроля, а также порядок ее назначения, проведения, указать уполномоченные субъекты — Счетную палату и Федеральную службу финансово-бюджетного надзора, их права и обязанности, а также права и обязанности проверяемых лиц, порядок оформления результатов ревизии — составления акта ревизии и ряд других процессуальных норм.

Реализация предложенных изменений и дополнений Бюджетного кодекса позволит, на наш взгляд:

- установить скоординированную структуру бюджетного контроля в органах законодательной и исполнительной власти Российской Федерации и единой системы информационного обеспечения между его субъектами;
- разработать механизм взаимодействия и четкого разграничения полномочий и ответственности между субъектами бюджетного контроля в целях исключения дублирования и параллелизма в работе;
- определить основные положения взаимодействия субъектов бюджетного контроля с правоохранительными органами;
- усилить контроль за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении различных финансовых операций, в том числе связанных с нарушением бюджетного законодательства, и проверку выполнения государственных международных финансовых обязательств;
- противодействовать легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма;
- установить порядок осуществления бюджетного контроля органами законодательной и исполнительной власти Российской Федерации и создать единую систему мониторинга финансовых операций как основы информационного обеспечения государственного финансового контроля;
- усовершенствовать бюджетные процедуры с целью исключения условий, способствующих потерям и нецелевому использованию бюджетных средств, обеспечения их возврата и поступления доходов от их использования в федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации, муниципальных образований и бюджеты государственных внебюджетных фондов;
- предусмотреть изменения в уголовном, гражданском, бюджетном и административном законодательстве в части усиления мер ответственности за нецелевое и неэффективное использование бюджетных средств;
- согласовать планирование проведения контрольных мероприятий всеми органами бюджетного контроля в текущем году на очередной год;

- установить единую методологию (стандарты) и методики проведения контрольных мероприятий для всех органов государственного финансового контроля и единых критериев обобщения результатов контрольных мероприятий;
- сотрудничать с органами государственного финансового контроля стран СНГ, иностранных государств и международными организациями, занимающимися вопросами финансового контроля;
- унифицировать формы и методы работы контрольных органов.

Одним из принципиальных вопросов совершенствования бюджетного контроля является определение его целей. Так, в качестве основной цели подобного контроля зачастую декларируется проверка законности расходования бюджетных средств. При этом за пределами научного анализа остаются вопросы реализации публичного интереса. При таком подходе разработка концепции государственного финансового контроля в целом и бюджетного контроля в частности с неизбежностью сводится к набору неких эмпирических (финансово-отчетных) сведений о допущенных нарушениях, что само по себе полезно, но явно недостаточно, так как подобная констатация не содержит механизмов преодоления подобного положения.

Одним из важнейших направлений государственного финансового контроля является обеспечение публичных интересов в бюджетной сфере.

Публичные интересы при осуществлении бюджетного контроля состоят в следующем:

- в выявлении всех материальных и финансовых резервов в целях достижения стоящих перед обществом целей и задач в условиях рынка;
 - в определении доходов бюджета по отдельным налогам и другим платежам,
- а также общего объема в соответствии с прогнозами и целевыми программами социально-экономического развития;
- в установлении расходов бюджета по целевому назначению, а также общего объема, исходя из потребностей бесперебойного финансирования всех мероприятий общесоциального значения, предусмотренных бюджетом;
 - в согласовании бюджета с общей программой финансовой стабилизации, направляемой на преодоление инфляционных тенденций в экономике и обеспечение устойчивости национальной денежной единицы;
 - в осуществлении бюджетного регулирования в целях сбалансированности бюджетов разного уровня путем перераспределения источников доходов государства между ними, а также между сферами хозяйства, экономическими регионами;
 - в повышении роли перспективного бюджетного планирования (прогнозирования), что должно обеспечить пропорциональность и сбалансированность всех крупномасштабных социально-экономических программ, включая приоритетные национальные проекты;
 - в осуществлении контроля за финансовой деятельностью юридических лиц и доходами отдельных граждан при выполнении ими налоговых обязательств и др.

В частности, задачи в области бюджетной политики, решения которых необходимо добиться в ходе подготовки и исполнения федерального закона о федеральном бюджете на очередной год, диктуются необходимостью достижения реального устойчивого экономического роста, обеспечения экономической безопасности государства и на этой основе повышения уровня жизни населения. Важнейшие из этих задач

формулируются в посланиях Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации.

В соответствии с положениями, содержащимися в посланиях Президента Российской Федерации, Правительство Российской Федерации обязано:

- детализировать цели бюджетной политики;
- добиться реалистичности при формировании параметров основных макроэкономических показателей и основных характеристик федерального бюджета. Ошибки в прогнозировании социально-экономического развития, недооценка последствий негативных процессов, развивающихся в экономике, социальной сфере и финансовом секторе, обрекают бюджетное планирование на неудачу;
- контролировать целевое расходование бюджетных средств.

Как отмечалось ранее, финансовый, в том числе бюджетный, контроль не сводится только к проверке соблюдения норм законодательства органами, организациями, должностными, физическими лицами. Финансовый контроль должен быть направлен на выявление разработанной и проводимой публичной властью финансовой политики, соответствующей основным целям социального правового и демократического государства.

Изменение государственного подхода к выработке и реализации бюджетной

политики, соответствующей целям социального государства, требует повышения эффективности финансового контроля в целом и бюджетного контроля в частности. В этой связи представляется необходимым разработка и принятие концепции осуществления государственного финансового контроля. Проекты концепции более десяти лет разрабатываются различными ведомствами, но до настоящего времени не удалось принять единого документа, что стало бы основой для совершенствования правового регулирования государственного финансового контроля на современном этапе развития нашего общества. В литературе высказываются различные мнения о структуре данной концепции и системе органов финансового контроля. Представляется, что помимо концепции должен быть принят федеральный закон о финансовом контроле¹.

В настоящее время учеными разделяется мнение о том, что принятие такого закона послужит формированию правовой основы осуществления финансового контроля в Российской Федерации государственными и муниципальными органами власти, организациями, должностными лицами. «Целью федерального законопроекта является устранение правовой неопределенности правового регулирования и совершенствование правовых норм в области финансового контроля в связи с проведением административной реформы, реформы бюджетного процесса и других реформ»². Принятие закона должно быть направлено на регулирование, в частности, таких вопросов, как понятие, виды финансового контроля, а также понятие

¹ См., напр.: Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: состояние, проблемы и перспективы законодательного обеспечения / Е. Ю. Грачева // Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации: материалы научно-практической конференции «Единая концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации». — М.: Изд. Дом. «Финансовый контроль», 2002. — С. 17–23.

² Конюхова Т. В. К вопросу о концепции проекта Федерального закона «О финансовом контроле» / Т. В. Конюхова // Журн. рос. права. — 2006. — № 6. — С. 16.

государственного финансового контроля; понятие надзора, его отличие от контроля; названы и определены формы и методы финансового контроля; сформулированы его цели, задачи, принципы, предусмотрены стандарты контрольной деятельности органов финансового контроля. В законе должны содержаться нормы, предусматривающие

иерархию органов государственного финансового контроля, их полномочия, основы взаимодействия, а также ответственности.

Закон станет правовой базой формирования и осуществления финансового контроля в субъектах Российской Федерации, а также в муниципальных образованиях.

Библиография

1. Аленчиков Д. И. Организация и техника документальной ревизии / Д. И. Аленчиков.— М., 1954;
2. Алышевский Н. Я. В память В. А. Татаринова. О прошлом и нынешнем устройстве государственного контроля в России / Н. Я. Алышевский.— СПб., 1881;
3. Альский А. О. Задачи и методы финансового контроля / А. О. Альский.— М., 1925;
4. Ананьев И. Государственный контроль в царской России / И. Ананьев // Вестн. гос. контроля.— 1940.— № 1;
5. Бессон Э. Бюджетный контроль во Франции и за границей: рус. пер. / Э. Бессон.— 1901;
6. Блиох И. С. Устройство финансового управления и контроля в России в историческом их развитии / И. С. Блиох.— СПб., 1881;
7. Блиох И. С. Финансы России XIX столетия. История. Статистика / И. С. Блиох.— Т. 1–4.— СПб., 1882;
8. Борьян Б. А. Государственный контроль в Союзе ССР и Западной Европе / Б. А. Борьян.— М., 1928;
9. Вейцман Н. Р. Советский хозяйственный контроль, его содержание и формы осуществления / Н. Р. Вейцман // Научные записки.— М.: Внешторгиздат, 1954;
10. Государственный контроль. 1811–1911 годы.— СПб., 1911;
11. Грачева Е. Ю. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: состояние, проблемы и перспективы законодательного обеспечения / Е. Ю. Грачева // Концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации: материалы научно-практической конференции «Единая концепция государственного финансового контроля в Российской Федерации».— М.: Изд. Дом. «Финансовый контроль», 2002;
12. Десницкий С. Е. Представление об учреждении законодательной, судительной и наказательной власти в Российской империи / С. Е. Десницкий // Избранные произведения русских мыслителей второй половины XVIII века.— 1952.— Т. 1.;
13. Иловайский С. И. Учебник финансового права / С. И. Иловайский.— 5 изд., перераб. Г. И. Тиктиным.— 1912.— Вып. 1;
14. Конюхова Т. В. К вопросу о концепции проекта Федерального закона «О финансовом контроле» / Т. В. Конюхова // Журн. рос. права.— 2006.— № 6.;
15. Коняев А. И. Финансовый контроль в до-революционной России (очерки истории) / А. И. Коняев.— М., 1959;
16. Ланда И. И. Государственный финансовый контроль / И. И. Ланда, Д. С. Лукашевкер.— М., 1927;

17. Ляндю А. Государственный финансовый контроль в СССР / А. Ляндю // Сов. финансы.— 1941.— № 1–2.;
18. Ляндю А. Развитие государственного финансового контроля в СССР / А. Ляндю // Сов. государство и право.— 1941.— № 1;
19. Николаева А. В. Финансовый контроль / А. В. Николаева.— М., 1926;
20. О народном контроле в СССР: Закон от 30 нояб. 1979 г. // Ведомости ВС СССР.— 1979.— № 49.;
21. Образование государственного контроля.— СПб., 1837;
22. Общий обзор развития и деятельности государственного контроля в царствование государя императора Александра III. 1881–1894 гг.— СПб., 1901;
23. Очередные задачи государственного финансового контроля.— М., 1928;
24. Очерки истории СССР. 17 век.— М., 1955.— С. 366–372.;
25. Пеньков Е. Г. Ревизия хозяйственной деятельности предприятий государственной торговли / Е. Г. Пеньков.— М.: Госторгиздат, 1946;
26. Погребинский А. П. Очерки истории финансов дореволюционной России / А. П. Погребинский.— М.: Госфиниздат, 1954;
27. Полное собрание законов. Собрание первое. (ПСЗ, 1).— Т. 2.— № 679.;
28. Понтович Э. Э. Казна и контроль. Государственно-правовая характеристика финансового контроля / Э. Э. Понтович.— М., 1927;
29. Понтович Э. Э. Финансовый контроль / Э. Э. Понтович.— Л., 1928;
30. Правила и формы сметного, кассового и ревизионного порядка / сост. В. Сакович и Н. Широков.— Изд. 6.— Пг., 1915.;
31. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Н. Н. Ровинский.— М.: Госфиниздат, 1947;
32. Сакович В. А. Государственный контроль в России. Ч. 1, 2 / В. А. Сакович.— СПб., 1896;
33. Сборник Русского исторического общества. Т. 2.— СПб., 1873.;
34. Синебрюхов Н. А. Ревизия и контроль / Н. А. Синебрюхов, Н. Г. Крылов, Г. В. Лакин.— М., 1926;
35. Соловьев С. М. История России с древнейших времен. Т. 13 / С. М. Соловьев.— М., 1878.;
36. Сперанский М. М. «План финансов М. М. Сперанского» / М. М. Сперанский // Сборник Русского исторического общества.— Т. 45.— СПб., 1885.;
37. Сперанский М. М. План государственного преобразования графа М. М. Сперанского / М. М. Сперанский.— М., 1905;
38. Татаринов В. А. Государственная отчетность в Австрии / В. А. Татаринов.— СПб., 1858;
39. Татаринов В. А. Государственная отчетность в Пруссии / В. А. Татаринов.— СПб., 1858;
40. Татаринов В. А. Государственная отчетность во Франции / В. А. Татаринов.— СПб., 1858;
41. Татаринов В. А. Общий сравнительный обзор систем государственной отчетности во Франции, Бельгии, Австрии, Пруссии / В. А. Татаринов.— СПб., 1857;
42. Татаринов В. А. Преобразование государственной отчетности. Ч. III / В. А. Татаринов.— СПб., 1861.;
43. Финансовый контроль в государствах Западной Европы / под ред. С. А. Котляревского, Э. Э. Понтовича.— М., 1928.;
44. Чечулин Н. Д. Очерки по истории русских финансов в царствование Екатерины II / Н. Д. Чечулин.— СПб., 1906

References (transliterated)

1. Alenchikov D. I. Organizatsiya i tekhnika dokumental'noi revizii / D. I. Alenchikov.— M., 1954;
2. Alyshevskii N. Ya. V pamyat' V. A. Tatarinova. O proshlom i nyneshnem ustroistve gosudarstvennogo kontrolya v Rossii / N. Ya. Alyshevskii.— SPb., 1881;
3. Al'skii A. O. Zadachi i metody finansovogo kontrolya / A. O. Al'skii.— M., 1925;
4. Anan'ev I. Gosudarstvennyi kontrol' v tsarskoi Rossii / I. Anan'ev // Vestn. gos. kontrolya.— 1940.— № 1;
5. Besson E. Byudzhetni kontrol' vo Frantsii i zagranitse: rus. per. / E. Besson.— 1901;
6. Bliokh I. S. Ustroistvo finansovogo upravleniya i kontrolya v Rossii v istoricheskom ikh razvitii / I. S. Bliokh.— SPb., 1881;
7. Bliokh I. S. Finansy Rossii KhIKh stoletiya. Istoriya. Statistika / I. S. Bliokh.— T. 1–4.— SPb., 1882;
8. Bor'yan B. A. Gosudarstvennyi kontrol' v Soyuze SSR i Zapadnoi Evrope / B. A. Bor'yan.— M., 1928;
9. Veitsman N. R. Sovetskii khozyaistvennyi kontrol', ego sodержanie i formy osushchestvleniya / N. R. Veitsman // Nauchnye zapiski.— M.: Vneshtorgizdat, 1954;
10. Gosudarstvennyi kontrol'. 1811–1911 gody.— SPb., 1911;
11. Gracheva E. Yu. Gosudarstvennyi finansovyi kontrol' v Rossiiskoi Federatsii: sostoyanie, problemy i perspektivy zakonodatel'nogo obespecheniya / E. Yu. Gracheva // Kontsepsiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii: materialy nauchno-prakticheskoi konferentsii «Edinaya kontsepsiya gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii».— M.: Izd. Dom. «Finansovyi kontrol'», 2002;
12. Desnitskii S. E. Predstavlenie ob uchrezhdenii zakonodatel'noi, suditel'noi i nakazatel'noi vlasti v Rossiiskoi imperii / S. E. Desnitskii // Izbrannye proizvedeniya russkikh myslitelei vtoroi poloviny KhVIII veka.— 1952.— T. 1.;
13. Ilovaiskii S. I. Uchebnik finansovogo prava / S. I. Ilovaiskii.— 5 izd., pererab. G. I. Tikhtym.— 1912.— Vyp. 1;
14. Konyukhova T. V. K voprosu o kontseptsii proekta Federal'nogo zakona «O finansovom kontrole» / T. V. Konyukhova // Zhurn. ros. prava.— 2006.— № 6.;
15. Konyaev A. I. Finansovyi kontrol' v dorevolutsionnoi Rossii (oчерki istorii) / A. I. Konyaev.— M., 1959;
16. Landa I. I. Gosudarstvennyi finansovyi kontrol' / I. I. Landa, D. S. Lukashevker.— M., 1927;
17. Lyando A. Gosudarstvennyi finansovyi kontrol' v SSSR / A. Lyando // Sov. finansy.— 1941.— № 1–2.;
18. Lyando A. Razvitie gosudarstvennogo finansovogo kontrolya v SSSR / A. Lyando // Sov. gosudarstvo i pravo.— 1941.— № 1;
19. Nikolaeva A. V. Finansovyi kontrol' / A. V. Nikolaeva.— M., 1926;
20. O narodnom kontrole v SSSR: Zakon ot 30 noyab. 1979 g. // Vedomosti VS SSSR.— 1979.— № 49.;
21. Obrazovanie gosudarstvennogo kontrolya.— SPb., 1837;
22. Obshchii obzor razvitiya i deyatel'nosti gosudarstvennogo kontrolya v tsarstvovanie gosudarya imperatora Aleksandra III. 1881–1894 gg.— SPb., 1901;
23. Ocherednye zadachi gosudarstvennogo finansovogo kontrolya.— M., 1928;
24. Oчерki istorii SSSR. 17 vek.— M., 1955.— S. 366–372.;
25. Pen'kov E. G. Reviziya khozyaistvennoi deyatel'nosti predpriyatii gosudarstvennoi

- torgovli / E. G. Pen'kov.— М.: Gostorgizdat, 1946;
26. Pogrebinskii A. P. Ocherki istorii finansov dorevol'yutsionnoi Rossii / A. P. Pogrebinskii.— М.: Gosfinizdat, 1954;
27. Polnoe sobranie zakonov. Sobranie pervoe. (PSZ, 1).— Т. 2.— № 679.;
28. Pontovich E. E. Kazna i kontrol'. Gosudarstvenno-pravovaya kharakteristika finansovogo kontrolya / E. E. Pontovich.— М., 1927;
29. Pontovich E. E. Finansovyi kontrol' / E. E. Pontovich.— Л., 1928;
30. Pravila i formy smetnogo, kassovogo i revizionnogo poryadka / sost. V. Sakovich i N. Shirokov.— Izd. 6.— Pg., 1915.;
31. Rovinskii N. N. Finansovyi kontrol' v SSSR / N. N. Rovinskii.— М.: Gosfinizdat, 1947;
32. Sakovich V. A. Gosudarstvennyi kontrol' v Rossii. Ch. 1, 2 / V. A. Sakovich.— SPb., 1896;
33. Sbornik Russkogo istoricheskogo obshchestva. T. 2.— SPb., 1873.;
34. Sinebryukhov N. A. Reviziya i kontrol' / N. A. Sinebryukhov, N. G. Krylov, G. V. Lakin.— М., 1926;
35. Solov'ev S. M. Istoriya Rossii s drevneishikh vremen. T. 13 / S. M. Solov'ev.— М., 1878.;
36. Speranskii M. M. «Plan finansov M. M. Speranskogo» / M. M. Speranskii // Sbornik Russkogo istoricheskogo obshchestva.— Т. 45.— SPb., 1885.;
37. Speranskii M. M. Plan gosudarstvennogo preobrazovaniya grafa M. M. Speranskogo / M. M. Speranskii.— М., 1905;
38. Tatarinov V. A. Gosudarstvennaya otchetnost' v Avstrii / V. A. Tatarinov.— SPb., 1858;
39. Tatarinov V. A. Gosudarstvennaya otchetnost' v Prussii / V. A. Tatarinov.— SPb., 1858;
40. Tatarinov V. A. Gosudarstvennaya otchetnost' vo Frantsii / V. A. Tatarinov.— SPb., 1858;
41. Tatarinov V. A. Obshchii sravnitel'nyi obzor sistem gosudarstvennoi otchetnosti vo Frantsii, Bel'gii, Avstrii, Prussii / V. A. Tatarinov.— SPb., 1857;
42. Tatarinov V. A. Preobrazovanie gosudarstvennoi otchetnosti. Ch. III / V. A. Tatarinov.— SPb., 1861.;
43. Finansovyi kontrol' v gosudarstvakh Zapadnoi Evropy / pod red. S. A. Kotlyarevskogo, E. E. Pontovicha.— М., 1928;
44. Chechulin N. D. Ocherki po istorii russkikh finansov v tsarstvovanie Ekateriny II / N. D. Chechulin.— SPb., 1906