

# ПОНЯТИЕ И ВИДЫ ПУБЛИЧНОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ: ВОПРОСЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ

**М.А. Шичанин,**

аспирант департамента дисциплин публичного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»

**Г**осударственный финансовый контроль заслуженно считается одной из важнейших категорий современного финансового права.

В истории финансово-правовой науки заслуживает внимания продолжительная дискуссия о месте государственного финансового контроля в системе финансового права<sup>1</sup>. В итоге большинство исследователей согласилось с тем, что финансовый контроль «является институтом Общей части, при этом в некоторых разделах Особенной части возможна конкретизация отдельных положений финансово-контрольной деятельности государства...»<sup>2</sup>. Этот вывод актуален и в настоящее время, о чем свидетельствуют продолжающееся совершенствование данного правового механизма, а также многочисленные реформы в указанной сфере (формирование механизма казначейского сопровождения, развитие так называемой регуляторной гильотины, идея создания нового Контрольно-процессуального кодекса и т. д.). Кроме того, финансовый контроль «охватывает производственную и непроизводственную сферы, нацелен на повышение экономического стимулирования, рациональное и бережное расходование материальных, трудовых, финансовых ресурсов и природных богатств, сокращение непроизводительных расходов и потерь, пресечение расточительства и бесхозяйственности»<sup>3</sup>. Исходя из сказанного необходимость государственного финансового контроля на современном этапе развития финансового права очевидна.

Анализируя понятие публичного финансового контроля, стоит отметить, что действующее законодательство (в данном случае имеется в виду главным образом Бюджетный кодекс РФ<sup>4</sup>) не содержит легального определения данного правового института<sup>5</sup>. Таким образом, это понятие фигурирует исключительно на доктринальном уровне. Приведем одно из определений финансового контроля: это осуществляемая «с использованием специфических форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев — и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями, в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления новых резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности»<sup>6</sup>. Согласно другому толкованию это регламентированная «нормами права деятельность государственных, муниципальных, об-

<sup>1</sup> См. об этом, напр.: *Халфина Р.О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 209, 210.

<sup>2</sup> *Ялбулганов А.А.* Предмет и система финансового права: монография. М., 2015. С. 158.

<sup>3</sup> *Грачева Е.Ю.* Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 21.

<sup>4</sup> Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 22. Апреля 2020 г.) // СПС «Гарант».

<sup>5</sup> В науке финансового права вопрос о том, что представляет собой финансовый контроль — институт или подотрасль финансового права, остается дискуссионным.

<sup>6</sup> Цит. по: *Казна и бюджет: Монография / Под общ. ред. Д.Л. Комягина.* М., 2014. С. 282.

ществленных и иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования»<sup>7</sup>.

Не умаляя достоинства процитированных определений, отметим, что, на наш взгляд, понятие любого правового института или инструмента должно содержать в себе исключительно цель и отличительные признаки описываемого явления. В данном случае термин «публичный» подразумевает право проведения контрольных мероприятий именно государственными или муниципальными органами (реже — юридическими лицами публичного права), а комплекс специфических форм и методов есть практически у любого вида деятельности. Следовательно, определение публичного финансового контроля может быть таким: это деятельность в сфере публичных финансов, направленная на поддержание законности и обеспечение финансовой дисциплины, осуществляемая исключительно в правовой форме. Сохранность государственной собственности и увеличение доходов поступлений в бюджет можно отнести к существенным (ключевым) характеристикам контрольной деятельности. Результатом проведения контрольных мероприятий является привлечение к ответственности за нарушение законодательства либо отказ от такого привлечения, тем самым достигается одна из целей публичного финансового контроля.

Какие существуют виды публичного финансового контроля? В современной науке финансового права сложился комплексный (отраслевой) подход к пониманию финансового контроля, согласно которому в понятие «государственный (муниципальный) финансовый контроль» включаются валютный контроль, налоговый контроль, бюджетный контроль, банковский надзор и др.

Например, Е.Е. Фролова отмечает, что «в соответствии со структурой особенной части финансового права в системе государственного финансового контроля могут быть выделены: бюджетный контроль... налоговый контроль... контроль за денежным обращением»<sup>8</sup>.

Соавторы монографии «Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы» среди видов такого контроля называют бюджетный контроль, налоговый контроль, банковский надзор и т. д.<sup>9</sup>

«Как известно, финансовый контроль — это собирательное понятие, включающее в себя бюджетный, налоговый, валютный контроль, банковский и страховой надзор, надзор за профессиональными участниками рынка ценных бумаг, контроль в сфере денежного обращения, контроль в сфере противодействия (легализации) отмыванию доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма и т. д.» — пишет В.В. Уксусов<sup>10</sup>. Данная точка зрения считается устоявшейся (традиционной) и поддерживается многими современными учеными-финансистами<sup>11</sup>.

Однако, по нашему мнению, современное состояние публичного финансового контроля позволяет утверждать иное, и вот почему.

В качестве *первого аргумента* можно отметить, что разные виды государственного контроля имеют неодинаковые цели.

Согласно п. 1 ст. 265 БК РФ «государственный (муниципальный) финансовый контроль осуществляется в целях обеспечения соблюдения положений правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, правовых актов, обуславливающих публич-

<sup>7</sup> Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. М., 2000. С. 30.

<sup>8</sup> Фролова Е.Е. Виды государственного контроля в рамках финансовой деятельности государства // Известия Байкальского государственного университета. 2010. № 5. С. 138, 139.

<sup>9</sup> См. подробнее: Арзуманова Л.Л., Болтинова О.В., Бубнова О.Ю. и др. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2013.

<sup>10</sup> Уксусов В.В. Правовое регулирование муниципального финансового контроля // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 3.

<sup>11</sup> См., напр.: Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1; Кучеров И.И. Бюджетное право России: Курс лекций. М., 2002. С. 154.

ные нормативные обязательства и обязательства по иным выплатам физическим лицам из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, а также соблюдения условий государственных (муниципальных) контрактов, договоров (соглашений) о предоставлении средств из бюджета».

В силу пункта 1 ст. 10 Закона РФ № 3615-1 (в ред. от 9 октября 1992 г.) «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон о валютном регулировании и валютном контроле) целью валютного контроля являлось «обеспечение соблюдения валютного законодательства при осуществлении валютных операций»<sup>12</sup>. В действующей редакции данного акта цели валютного контроля не обозначены.

Как гласит п. 1 ст. 82 Налогового кодекса РФ, «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах...»<sup>13</sup>. Как видим, целью налогового контроля провозглашено соблюдение законодательства о налогах и сборах.

Учитывая указанные ранее цели финансового контроля, можно сделать следующие два вывода:

1) финансовый контроль направлен на проверку соблюдения положений актов, регулирующих бюджетные правоотношения, иными словами, требований *бюджетного законодательства*;

2) логично предположить, что финансовый контроль должен быть направлен в числе прочего на проверку соблюдения требований актов, регулирующих финансовые правоотношения, т. е. норм *финансового законодательства*.

В связи с этим возникает вопрос: есть ли в Российской Федерации категория финансового законодательства?

Полагаем, что ответ должен быть отрицательным.

Во-первых, законодательство любой отрасли и подотрасли права формируется вокруг интегрального (от лат. *integer* — целый) закона, который служит основой для всех правоотношений, возникающих в данной отрасли. В данном случае уместно привести пример из налогового права: «Осью, вокруг которой формируется законодательство о налогах и сборах, является Налоговый кодекс Российской Федерации»<sup>14</sup>. Подобного закона в финансовой сфере пока не существует, поэтому говорить о существовании финансового законодательства невозможно.

Во-вторых, структура любого законодательства должна быть закреплена в упомянутом едином законе применительно к конкретной отрасли права. Например, в абзаце 1 ст. 2 БК РФ четко закреплена структура бюджетного законодательства. В пункте 1 ст. 4 Закона о валютном регулировании и валютном контроле сформулировано определение валютного законодательства. Структура финансового законодательства на современном этапе не отражена ни в одном действующем законодательном акте. И не случайно: «отдельных кодексов финансового права до сих пор не существует, так как ввиду многочисленности и многообразия предметов, которых касаются финансовые постановления, кодификация этого права представляет чрезвычайные затруднения»<sup>15</sup>.

Все сказанное подтверждает отсутствие в России финансового законодательства как категории и позволяет утверждать, что финансовый контроль направлен на соблюдение только бюджетного законодательства.

Приведем и *второй аргумент*: существуют отличия между названными видами государственного контроля и по субъектам, которые его осуществляют. Например, налоговый контроль «проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции...» (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ); валютный контроль «осуществляется Правительством Российской Федерации, органами и агентами валютного контроля...» (п. 1

<sup>12</sup> СПС «Гарант».

<sup>13</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 1 апреля 2020 г.) // СПС «Гарант».

<sup>14</sup> Козырин А.Н. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие. М., 2014. С. 29.

<sup>15</sup> Тарасов И.Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2004. Т. 4. С. 53.

ст. 22 Закона о валютном регулировании и валютном контроле); таможенный контроль «проводится таможенными органами в соответствии» с п. 1 ст. 310 Таможенного кодекса Евразийского экономического союза»<sup>16</sup>. Наконец, финансовый контроль осуществляется разными субъектами в зависимости от его вида: внешний финансовый контроль является прерогативой Счетной палаты РФ, контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (п. 2 ст. 265 БК РФ); внутренний — это сфера ответственности Федерального казначейства и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации (п. 3 ст. 265 БК РФ).

Почему же в науке финансового права в рамках финансового контроля принято указывать и другие упомянутые виды контрольной деятельности, если даже субъекты, осуществляющие контрольные полномочия, у всех видов контроля разные? Представляется, что это сделано по аналогии с объединением различных видов законодательства в финансово-правовой сфере под термином «финансовое законодательство». Как мы уже отмечали, данное объединение не имеет реальных оснований.

*Третьим аргументом* послужит различие упомянутых видов государственного контроля по объектам, на которые направлены эти виды контроля. Например, объектом налогового контроля является «финансово-хозяйственная деятельность подконтрольных лиц, связанная с налогообложением»<sup>17</sup>. Объектом финансового (бюджетного) контроля являются «главные распорядители (распорядители, получатели) бюджетных средств, главные администраторы (администраторы) доходов соответствующего бюджета... финансовый орган публично-правового образования...» (п. 1 ст. 266.1 БК РФ). Различие объектов контрольной деятельности свидетельствует о невозможности соединения всей контрольной деятельности под эгидой финансового контроля. Подчеркнем также, что такое различие (в случае финансового контроля объектами являются отмеченные субъекты; в случае налогового контроля — определенная деятельность подконтрольных лиц), на наш взгляд, неприемлемо как для доктрины финансового права, так и для законодательства, регулирующего контрольную и надзорную деятельность в сфере финансового права.

В доктрине финансового права продолжается обсуждение вопроса о создании и принятии отдельного федерального закона, посвященного регулированию отношений, возникающих в связи с реализацией механизма публичного финансового контроля. Целями данного закона должны стать «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»<sup>18</sup>. Более того, помимо проектирования отдельного федерального закона предлагается «разработка и принятие концепции осуществления государственного финансового контроля»<sup>19</sup>.

Противники создания единого законодательного акта, посвященного регулированию контрольной деятельности в Российской Федерации, отмечают, что «интеграция всех видов контроля над публичными ресурсами и их систематизация в рамках одного закона о финансовом контроле (что неоднократно предлагалось и продолжает предлагаться в доктрине) кажутся невозможными и нерациональными в силу того, что финансовый контроль — не собирательное понятие, а явление с отличительными признаками...»<sup>20</sup>. Подчеркнем, что, на наш взгляд, принятие федерального закона, посвященного регулированию однородных общественных отношений или деятельности (в данном случае —

<sup>16</sup> Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (приложение № 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Официальный интернет-портал правовой информации pravo.gov.ru (дата обращения: 14.05.2020).

<sup>17</sup> Козырин А.Н. Введение в российское налоговое право. С. 116.

<sup>18</sup> Конохова Т.В. К вопросу о концепции проекта федерального закона «О финансовом контроле» // Журнал российского права. 2006. № 6. С. 16.

<sup>19</sup> Грачева Е.Ю. Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // Финансовое право и управление. 2013. № 2. С. 34.

<sup>20</sup> Рябова Е.В. Публичный финансовый контроль: выявление сущности явления // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 2. С. 105.

контрольной деятельности), подразумевает также создание единых стандартов регулируемых отношений, наличие единых признаков и особенностей. Очевидно, что все виды государственного контроля, которым может быть посвящен такой федеральный закон, осуществляются в отношении денежных средств, но этого, как представляется, явно недостаточно для объединения отмеченных видов контроля в единых рамках.

Как мы отмечали, финансовый контроль часто отождествляют с бюджетным. Это подразумевается и в проекте нового БК РФ, в котором раздел IX имеет название «Государственный (муниципальный) бюджетный контроль»<sup>21</sup>. Такая позиция прослеживается и в доктринальных источниках<sup>22</sup>.

Различные манипуляции с понятием финансового контроля привели к появлению точки зрения, согласно которой существует такая разновидность контрольной деятельности, как финансово-бюджетный контроль. В рамках последнего выделяется, например, контроль за использованием средств фонда содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства, финансовый контроль в отношении формирования, распределения и использования средств бюджетов государственных внебюджетных фондов и ряд других<sup>23</sup>.

Мы же полагаем, что понятие «бюджетный контроль», которое так стремительно начало набирать обороты в связи с закреплением его в проекте БК РФ и исследованием его как нового явления в контрольной деятельности, не имеет определенного смыслового наполнения, а представляет собой лишь техническую редакцию термина «финансовый контроль». Эту мысль подтверждает замена слова «финансовый» в действующей редакции упомянутого раздела IX БК РФ на слово «бюджетный» в проекте. Других изменений в данном разделе выявить не удалось. Кроме того, появление нового вида контрольной деятельности (в данном случае — бюджетного контроля) качественно не повлияет ни на развитие науки финансового права в целом, ни на развитие публичного финансового контроля как института финансового права.

Кратко осветим некоторые аспекты зарубежного опыта, а именно проблемы объединения видов государственного контроля в финансово-правовой сфере в корпусе публичного финансового контроля. Для примера можно взять налоговый контроль. В одних государствах налоговый контроль реализуют специализированные государственные органы, созданные исключительно для этой цели; в других — такие органы являются структурными подразделениями иных, более крупных государственных структур. «В различных странах существуют разные варианты организации и подчиненности налогового аппарата. В одних случаях этот аппарат обособлен от министерства финансов (Швеция, Япония, Китай и др.), в других — является структурным подразделением министерства финансов (США, Великобритания, Италия и др.). Однако в обоих случаях налоговый аппарат преследует одну и ту же цель — осуществление постоянного и эффективного контроля за взиманием платежей в бюджет и не связан с осуществлением многочисленных неналоговых функциональных обязанностей министерства финансов, таких как планирование, выработка законопроектов и т. п.»<sup>24</sup>. Примером страны, в которой налоговый контроль осуществляется структурным подразделением Министерства финансов, является США. Там вопросами сбора налоговых платежей, проведения налогового контроля и др. на федеральном уровне занимается Служба внутренних доходов<sup>25</sup>. Несмотря на принадлежность к структуре Мини-

<sup>21</sup> Проект бюджетного кодекса Российской Федерации (ред. от 7 февраля 2018 г.) // URL: [https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/bud\\_codex/?id\\_65=121600-proekt\\_byudzhetnogo\\_kodeksa\\_rossiiskoi\\_federatsii#](https://minfin.gov.ru/ru/performance/budget/bud_codex/?id_65=121600-proekt_byudzhetnogo_kodeksa_rossiiskoi_federatsii#) (дата обращения — 10 июня 2020 г.).

<sup>22</sup> См. подробнее: *Комягин Д.Л.* Бюджетное право: Учебник для вузов. М., 2017. С. 225.

<sup>23</sup> *Кучеров И.И., Поветкина Н.А., Абрамова Н.Е.* и др. Контроль в финансово-бюджетной сфере: Научно-практическое пособие / Отв. ред. И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина. М., 2016.

<sup>24</sup> *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики. М., 1993. С. 104.

<sup>25</sup> Internal Revenue Service (IRS).

В целях реформирования данной службы в 1998 г. был принят отдельный закон (см. подробнее: URL: <https://www.congress.gov/105/plaws/publ206/PLAW-105publ206.pdf> (дата обращения — 17 мая 2020 г.)).

стерства финансов, данная служба ведает исключительно вопросами налогообложения (следовательно, осуществляет и налоговый контроль).

В части публичного финансового контроля в США высшим контрольным органом на федеральном уровне является Главное контрольно-финансовое управление (U.S. GAO). Его деятельность основана на единых стандартах (в которые входят «зеленая книга», «красная книга», «желтая книга» и т. д.)<sup>26</sup>. Принимая во внимание направления, которые охватываются указанными стандартами, можно заключить, что осуществляемый данным органом контроль является специализированным и узконаправленным и его невозможно смешать с другими видами контрольной деятельности.

Кратко проанализировав некоторые аспекты зарубежного опыта по исследуемой проблеме, отметим, что, по нашему мнению, соединить указанные виды государственного контроля (налогового и финансового) под одним названием также не представляется возможным, поскольку они имеют разные направления, регламентируются разными законами, осуществляются различными субъектами (государственными органами) и имеют неодинаковые цели.

В заключение подведем некоторые итоги.

В науке современного российского финансового права нет устоявшегося общепризнанного толкования понятия публичного финансового контроля. Легально закрепленная дефиниция также отсутствует. Есть ли необходимость в закреплении определения государственного (муниципального) финансового контроля на уровне законодательного акта — вопрос, на который еще предстоит ответить. В любом случае необходимо предварительно детально проработать понятие финансового контроля, чтобы итоговая формулировка отвечала всем разумным требованиям.

По нашему мнению, публичный финансовый контроль не включает и не должен включать в себя другие виды контрольной деятельности в сфере финансово-правовых отношений. Каждый из упомянутых видов контроля: связан с самостоятельным субъектом, который осуществляет такой контроль; имеет объект, на который направлена контрольная деятельность; создан для достижения конкретной цели (исключением является бюджетный контроль по описанным ранее причинам). Это, в частности, не позволяет объединить все виды публичного контроля под одним названием.

Следует также отметить, что в настоящее время нет необходимости в создании единого федерального закона, который регулировал бы все виды контрольной деятельности в Российской Федерации. Как было отмечено, каждый вид контроля имеет свои специфические признаки, объединить которые в одном федеральном законе слишком сложно или вовсе невозможно. Потребуется ли это в будущем — время покажет. ■

<sup>26</sup> См. подробнее: *Матвеева Н.С.* Международный опыт осуществления государственного финансового контроля // Финансовый журнал. 2020. Т. 12. № 2. С. 74, 75.

### Ключевые слова

публичный финансовый контроль; налоговый контроль; валютный контроль; бюджетный контроль; банковский надзор

### Список литературы

1. *Арзуманова Л.Л., Болтинова О.В., Бубнова О.Ю.* и др. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: Монография / Отв. ред. Е.Ю. Грачева. М., 2013.
2. *Грачева Е.Ю.* Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент обеспечения публичных интересов в условиях рынка // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4.
3. *Грачева Е.Ю.* Основные тенденции развития бюджетного контроля в РФ // Финансовое право и управление. 2013. № 2.
4. *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право: Учебное пособие. М., 2000.
5. *Казна и бюджет: Монография / Под общ. ред. Д.Л. Комягина.* М., 2014.

6. *Козырин А.Н.* Введение в российское налоговое право: Учебное пособие. М., 2014.
7. *Козырин А.Н.* Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики. М., 1993.
8. *Козырин А.Н.* Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1.
9. *Комягин Д.Л.* Бюджетное право: Учебник для вузов. М., 2017.
10. *Конюхова Т.В.* К вопросу о концепции проекта федерального закона «О финансовом контроле» // Журнал российского права. 2006. № 6.
11. *Кучеров И.И.* Бюджетное право России: Курс лекций. М., 2002.
12. *Кучеров И.И., Поветкина Н.А., Абрамова Н.Е.* и др. Контроль в финансово-бюджетной сфере: Научно-практическое пособие / Отв. ред. И.И. Кучеров, Н.А. Поветкина. М., 2016.
13. *Матвеева Н.С.* Международный опыт осуществления государственного финансового контроля // Финансовый журнал. 2020. Т. 12. № 2.
14. *Рябова Е.В.* Публичный финансовый контроль: выявление сущности явления // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 2.
15. *Тарасов И.Т.* Финансы и налоги: очерки теории и политики / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2004. Т. 4 (серия «Золотые страницы финансового права России»).
16. *Уксусов В.В.* Правовое регулирование муниципального финансового контроля // Актуальные проблемы российского права. 2016. № 3.
17. *Фролова Е.Е.* Виды государственного контроля в рамках финансовой деятельности государства // Известия Байкальского государственного университета. 2010. № 5.
18. *Халфина Р.О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952.
19. *Ялбулганов А.А.* Предмет и система финансового права: Монография. М., 2015.