
БЮДЖЕТ, НАЛОГИ,
БАНКИ

СИСТЕМА ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ
И ПРАВОВОЙ МЕХАНИЗМ ЕГО РЕАЛИЗАЦИИ¹

© 2012 г. Елена Владимировна Овчарова²

Краткая аннотация: статья посвящена анализу системы финансового контроля, а также механизму его правового регулирования. На основе анализа различных видов финансового контроля, методов и форм финансового контроля, а также особенностей правоотношений, складывающихся в рамках проведения мероприятий публичного финансового контроля, автором выработаны рекомендации, направленные на совершенствование правового регулирования государственного и муниципального финансового контроля в России, в связи с разработкой проекта федерального закона о государственном финансовом контроле.

Annotation: the article is devoted to an analysis of the financial control system as well as the mechanism for the legal regulation of financial control. Based on the analysis of various types of financial control, the methods and forms of financial control and the particular features of the legal relationships that develop in the context of public financial control measures, the author comes up with recommendations that are aimed at improving the legal regulation of state and municipal financial control in Russia in connection with the draft federal law on state financial control being developed.

Ключевые слова: основания классификации финансового контроля, виды финансового контроля, публичный финансовый контроль, методы финансового контроля, формы финансового контроля, мероприятия финансового контроля, правоотношения в рамках публичного финансового контроля.

Key words: grounds for classifying financial control, types of financial control, public financial control, methods of financial control, forms of financial control, measures of financial control, legal relationships in the context of financial control.

В рамках подготовки проекта федерального закона “О государственном финансовом контроле”, о необходимости принятия которого неоднократно заявлял Председатель Счетной палаты РФ С.В. Степашин³, чрезвычайно важным представляется применение системного подхода для правильной классификации финансового контроля по основаниям и видам. Проведенная на должном уровне классификация позволяет правильно определить предмет правового регулирования и учитывать особенности механизма правового регулирования общественных отношений, складывающихся в рамках различных видов финансового контроля в зависимости от оснований классификации.

В науке финансового права в зависимости от правового статуса контролируемых субъектов различают *публичный* (государственный и муниципальный, общественный) и *непубличный* (внутрихозяйственный, независимый) *финансовый контроль*, каждый из которых подразделяется на подвиды.

Публичный финансовый контроль основан на принципах Лимской декларации руководящих принципов контроля ИНТОСАИ, а именно: принципах независимости, объективности, компетентности, прозрачности (гласности), а также на конституционных принципах организации государственного устройства в Российской Федерации (на принципах разделения властей, федерализма и самостоятельности местного самоуправления).

В соответствии с изложенными руководящими принципами создан высший орган публичного финансового контроля – Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы образованы также в субъектах РФ и муниципальных образованиях. Указанные органы занимаются институциональным финансовым контролем за операциями с причитающимися бюджетам средствами, со средствами бюджетов и за налоговыми преференциями соответствующих уровней бюджетной системы страны. В системе публичного финансового контроля институциональный финансовый контроль выделяется тем, что он проводится высшим

¹ В предыдущей статье были рассмотрены концепция и принципы финансового контроля (см.: Овчарова Е.В. Концепция и принципы финансового контроля // Гос. и право. 2012. № 11).

² Старший преподаватель юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук (E-mail: e.ovcharova@pgplaw.ru).

³ См.: <http://www.google.com>

организационно и функционально независимым органом финансового контроля соответствующего государственного (Российская Федерация и ее субъекты) либо муниципального образования, выведенным за рамки финансовой системы в организационном ее понимании.

Публичный финансовый контроль, проводимый в рамках финансовой системы в организационном ее понимании, можно разделить на ряд подвидов:

президентский финансовый контроль, который заключается в реализации контрольных полномочий Президента РФ в сферах публичных финансов и денежного обращения, являющихся элементом его конституционно-правового статуса, через Контрольное управление Президента РФ и полномочных представителей Президента РФ в восьми федеральных округах. Речь идет о контрольных функциях Президента РФ, которые реализуются через его администрацию, связанных с оценкой исполнения положений ежегодных посланий и бюджетных посланий Президента РФ Федеральному Собранию, а также за работой всего государственного аппарата в сферах финансовой деятельности и денежного обращения;

парламентский финансовый контроль, который заключается в реализации контрольных полномочий Федерального Собрания, законодательных (представительных) органов субъектов РФ и муниципальных образований в сферах публичных финансов и денежного обращения. Он реализуется при обсуждении и утверждении проектов законов (решений) о бюджете со всеми приложениями к ним, законов (решений) о налогах и иных проектов законов (решений) по вопросам финансовой деятельности и денежного обращения, в ходе рассмотрения отдельных вопросов исполнения бюджетов, налоговой системы и денежно-кредитной политики на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов во время проведения парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами, при рассмотрении и утверждении отчетов об исполнении бюджетов со всеми приложениями к ним;

правительственный финансовый контроль, который заключается в реализации контрольных полномочий Правительства РФ, высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ, местных администраций муниципальных образований в сферах публичных финансов и денежного обращения через аппараты указанных органов в отношении подведомственных им как непосредственно, так и опосредованно иных

субъектов государственного управления. Он осуществляется при определении и реализации основных направлений бюджетной, налоговой и денежно-кредитной политики, направленной на совершенствование бюджетной, налоговой и денежно-кредитной систем, а также при организации составления и рассмотрения проектов, утверждении бюджетов с приложениями к ним, при подготовке, рассмотрении и принятии законопроектов о налогах и по иным вопросам финансовой деятельности и денежного обращения, при организации исполнения бюджетов, составления, при рассмотрении и утверждении бюджетной отчетности.

На наш взгляд, с учетом структуры и содержания правоотношений публичный финансовый контроль в сфере государственного управления следует подразделять на *административный финансовый надзор* и *ведомственный финансовый контроль*.

Административный финансовый надзор проводится специально уполномоченными субъектами государственного финансового контроля (надзора) в определенных областях публичных финансов и денежного обращения (на федеральном уровне, как правило, федеральными службами, подведомственными Министерству финансов РФ, Центральным банком РФ в отношении кредитных организаций). Субъекты административного финансового надзора осуществляют контрольно-надзорные и административно-юрисдикционные функции. Они наделены полномочиями представителя власти по проведению мероприятий государственного надзора и по применению мер административного принуждения в отношении организационно не подчиненных субъектов. Контрольные полномочия этих субъектов определяются в соответствии с предметами их ведения и ограничиваются определенной областью публичных финансов и (или) денежного обращения. Указанные органы вправе применять меры административного принуждения в случаях нарушения требований законности в сферах публичных финансов и денежного обращения. Установление составов административных правонарушений по результатам административного надзора служит основанием для применения административных наказаний. В рамках административного финансового надзора проверяется только законность в сферах публичных финансов и денежного обращения.

На федеральном уровне административный финансовый надзор проводится:

Федеральным казначейством (федеральной службой) и его территориальными органами, на

которые возложен предварительный и текущий бюджетный контроль в процессе кассового обслуживания исполнения бюджетов бюджетной системы и ведения лицевых счетов главных администраторов и администраторов доходов бюджетов, источников финансирования дефицита бюджетов, главных распорядителей, распорядителей и получателей бюджетных средств, а также последующий бюджетный контроль при составлении бюджетной отчетности;

Федеральной службой финансово-бюджетного надзора и ее территориальными органами, на которые возложен последующий бюджетный контроль за операциями с бюджетными средствами при проведении проверок после завершения исполнения бюджета; валютный контроль за субъектами валютных операций, за исключением уполномоченных банков;

Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами, на которые возложен контроль за соблюдением правил налогового администрирования, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов; контроль за наличным денежным обращением в части соблюдения правил ведения кассовых операций и применения контрольно-кассовой техники; функции агента валютного контроля;

Федеральной таможенной службой и ее территориальными органами, на которые возложен контроль за соблюдением правил налогового администрирования, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты таможенных платежей; функции агента валютного контроля;

органами управления внебюджетными фондами, а именно: органами Пенсионного фонда РФ и Фонда социального страхования РФ и их территориальными органами, на которые возложен контроль за соблюдением правил налогового администрирования, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в государственные и территориальные внебюджетные фонды;

Центральным банком РФ и его территориальными органами в отношении уполномоченных коммерческих банков и иных кредитных организаций, иных субъектов банковских и валютных операций за соблюдением ими законодательства о банках и банковской деятельности, о национальной платежной системе, правил безналичного, электронного и наличного денежного обращения, валютного законодательства и актов органов валютного регулирования.

На наш взгляд, исчерпывающий перечень субъектов административного финансового надзора и основы их правового статуса должны быть установлены федеральным законом о государственном финансовом контроле.

Ведомственный финансовый контроль проводится вышестоящими субъектами государственного управления в отношении нижестоящих в порядке организационной подчиненности в системе государственного управления по всем предметам (сферам и областям) финансовой деятельности и денежного обращения подконтрольных субъектов. При этом в рамках непосредственного подчинения контролирующий орган вправе отменять незаконные и необоснованные акты подконтрольных субъектов, а в рамках федеративных отношений – приостанавливать действие таких актов. Такая отмена либо приостановление возможны как по собственной инициативе контролирующего органа, так и по обращению (как правило, в форме заявления либо жалобы) третьих лиц. При установлении дисциплинарных проступков должностных лиц контролируемых органов либо организаций в сферах финансовой деятельности и денежного обращения вышестоящие должностные лица, выступающие в качестве представителя нанимателя, вправе применять меры дисциплинарной ответственности. В рамках ведомственного финансового контроля проверяется как законность, так и целесообразность в областях финансовой деятельности и денежного обращения.

На всех уровнях бюджетной системы страны на главных распорядителей бюджетных средств возложен ведомственный контроль за расходами подведомственных им распорядителей и получателей бюджетных средств, а на главных администраторов доходов и источников финансирования дефицита бюджета, соответственно, за доходами и источниками финансирования дефицита бюджета подведомственных им администраторов доходов и источников финансирования дефицита бюджета.

На федеральном уровне ведомственный финансовый контроль проводится Министерством финансов РФ в отношении непосредственно подведомственных ему федеральных служб: Федерального казначейства (федеральной службы), Федеральной службы финансово-бюджетного надзора и Федеральной налоговой службы.

С нашей точки зрения, *непубличный финансовый контроль*, который проводится субъектами, не наделенными публично-властными полномочиями, можно разделить на два подвида: *внутрихозяйственный* и *независимый*.

В качестве *внутрихозяйственного финансово-го контроля* выступает бухгалтерский учет, который представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения документированной информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и всех хозяйственных операциях организации, ее доходах и расходах, источниках финансирования ее деятельности. Он предназначен для оценки законности и целесообразности хозяйственных операций, наличия имущества и обязательств, доходов, расходов и источников финансирования деятельности организации, соблюдения локальных актов, регламентирующих использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов организации. Его цель – предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности, выявление внутрихозяйственных резервов и обеспечение финансовой устойчивости организации. Бухгалтерский учет организации является основой для ведения ею налогового учета элементов юридического состава налогов, объекты налогообложения по которым – доходы, обороты по реализации и имущество организации. Налоговый метод является главным, а налоговые доходы – основными при формировании публичных денежных фондов. Полагаем, что указанное обстоятельство целесообразно учесть при разработке проекта федерального закона о государственном финансовом контроле.

Аудит – независимый финансовый контроль за достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, мнение о которой выражается аудитором в аудиторском заключении по результатам аудита. Аудиторское заключение носит оценочный характер, зависит от используемого аудитором уровня существенности обстоятельств, которые могут оказать влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций. Пользователями аудиторского заключения являются как учредители, участники и акционеры организации, так и государство в лице его компетентных органов и должностных лиц. Англосаксонская модель аудита рассматривает аудит как способ контроля со стороны лиц, имеющих долю в уставном капитале, за менеджментом организации. Евроконтинентальная модель аудита – способ контроля государства за финансово-хозяйственной деятельностью частных компаний (собственников частных денежных фондов), являющихся источниками публичных денежных фондов. Указанная модель характерна для России и, на наш взгляд, должна быть принята во внимание при разработке проекта упомянутого выше федерального закона.

По функциям финансовой деятельности государства и государственного регулирования денежного обращения страны в рамках каждой из указанных сфер выделяются области финансовой деятельности государства и денежного обращения страны, в которых ведется соответствующий им финансовый контроль. По тематическим сферам и областям финансового контроля выделяют бюджетный и налоговый контроль, банковский надзор и контроль налоговых органов за наличным денежным обращением, валютный контроль.

В сфере финансовой деятельности по областям финансового контроля можно выделить *бюджетный контроль*⁴ за соблюдением бюджетного законодательства на всех стадиях бюджетного процесса и *налоговый контроль*⁵ за соблюдением правил налогового администрирования, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации.

В сфере денежного обращения по областям финансового контроля в законодательстве выделяется банковский надзор за соблюдением законодательства о банках и банковской деятельности, законодательства о национальной платежной системе, подзаконных нормативных правовых актов ЦБ РФ о безналичных, электронных и наличных расчетах⁶, а также *контроль налоговых органов*

⁴ См.: Болтинова О.В. Бюджетное право. Учебн. пос. М., 2009.

⁵ См.: Налоговое право. Учеб. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003; гл. 14 “Налоговый контроль” Налогового кодекса РФ.

⁶ См.: Федеральный закон “О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)” от 10 июля 2002 г. // Собрание законодательства РФ. 2002. № 28. Ст. 2790 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О банках и банковской деятельности” от 2 декабря 1990 г. (в ред. Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон РСФСР “О банках и банковской деятельности в РСФСР”» от 3 февраля 1996 г.) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 6. Ст. 492 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О национальной платежной системе” от 27 июня 2011 г. // Собрание законодательства РФ. 2011. № 27. Ст. 3872; Федеральный закон “О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона “О национальной платежной системе”» от 27 июня 2011 г. // Собрание законодательства РФ. 2011. № 27. Ст. 3873 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О деятельности по приему платежей физических лиц, осуществляемой платежными агентами” от 3 июня 2009 г. // Собрание законодательства РФ. 2009. № 23. Ст. 2758 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации” от 23 декабря 2003 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 52 (Ч. 1). Ст. 5029 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций” от

за наличным денежным обращением в части соблюдения правил ведения кассовых операций и применения контрольно-кассовой техники⁷ и

валютный контроль за соблюдением валютных ограничений, правил учета и отчетности по валютным операциям⁸.

25 февраля 1999 г. // Собрание законодательства РФ. 1999. № 9. Ст. 1097 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О дополнительных мерах для укрепления стабильности банковской системы в период до 31 декабря 2014 года” от 27 октября 2008 г. // Собрание законодательства РФ. 2008. № 44. Ст. 4981 (с послед. изм. и доп.); Федеральный закон “О Банке развития” от 17 мая 2007 г. // Собрание законодательства РФ. 2007. № 22. Ст. 2562 (с послед. изм. и доп.); Инструкция ЦБ РФ “Об обязательных нормативах банков” от 16 января 2004 г. // Вестник Банка России. 2004. № 11 (с послед. изм. и доп.); Указание ЦБ РФ “О действиях при выявлении фактов (признаков) формирования источников собственных средств (капитала) (их части) с использованием ненадлежащих активов” от 6 февраля 2006 г. (с изм. и доп., внесенными Указанием ЦБ РФ от 30 июня 2006 г. № 1698-У) // Вестник Банка России. 2006. № 16, 41; Положение Центрального банка РФ “О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации” от 24 апреля 2008 г. // Вестник Банка России. 2008. № 29–30; Указание ЦБ РФ “О признаках платежеспособности и правилах обмена банкнот и монеты Банка России” от 26 декабря 2006 г. (с изм. и доп., внесенными Указанием ЦБ РФ от 5 июня 2009 г. № 2249-У) // Вестник Банка России. 2007. № 5; 2009. № 43; Положение Центрального банка РФ “О безналичных расчетах в Российской Федерации” от 3 октября 2002 г. // Вестник Банка России. 2002. № 74 (с послед. изм. и доп.); Положение Центрального банка РФ “О порядке осуществления безналичных расчетов физическими лицами в Российской Федерации” от 1 апреля 2003 г. // Вестник Банка России. 2003. № 24 (с послед. изм. и доп.); Положение Центрального банка РФ “Об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт” от 24 декабря 2004 г. // Вестник Банка России. 2005. № 17 (с послед. изм. и доп.); Инструкция ЦБ РФ “О порядке проведения проверок кредитных организаций (их филиалов) уполномоченными представителями Центрального банка Российской Федерации” от 25 августа 2003 г. // Вестник Банка России. 2003. № 67 (с послед. изм. и доп.); Инструкция ЦБ РФ “Об организации инспекционной деятельности Центрального банка Российской Федерации (Банка России)” от 1 декабря 2003 г. // Вестник Банка России. 2003. № 67 (с послед. изм. и доп.).

⁷ См.: Закон РФ “О налоговых органах Российской Федерации” от 21 марта 1991 г. // Вестник Верховного Совета РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492 (с послед. изм. и доп.); Положение Центрального банка РФ “О порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации” от 12 октября 2011 г. // Вестник Банка России. 2011. № 66; Федеральный закон “О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт” от 22 мая 2003 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 21. Ст. 1957 (с послед. изм. и доп.); Указание Центрального банка РФ “О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя” от 20 июня 2007 г. // Вестник Банка России. 2007. № 39 (с послед. изм. и доп.).

⁸ См.: Устав (Статьи Соглашения) Международного валютного фонда от 22 июля 1944 г. // Международный валютный фонд. Вашингтон, Округ Колумбия, США; постановление Верховного Совета РФ “О вступлении Российской Федерации в Международный валютный фонд, Международный банк реконструкции и развития и Международную ассоциацию развития” от 22 мая 1992 г. (с изм. и доп., внесенными Федеральным законом от 3 ноября 2010 г. № 291-ФЗ) // Росс. газ. 1992. 29 мая; 2010. 10 нояб.; Соглашение об основополагающих принципах валютной политики государств-членов Европейского экономического сообщества по регулированию и контролю операций, связанных с движением капитала. Санкт-Петербург, 11 декабря 2009 г. // <http://www.tsouz.ru>; Решение Межгосударственного Совета ЕврАзЭС “О Договоре о порядке перемещения физическими лицами наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу таможенного союза” от 5 июля 2010 г. // Там же; Договор о порядке перемещения физическими лицами наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу таможенного союза ратифицирован Федеральным законом “О ратификации Договора о порядке перемещения физическими лицами наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу таможенного союза” от 3 мая 2011 г. // Росс. газ. 2011. 6 мая; Решение Высшего Евразийского экономического совета от 19 декабря 2011 г. № 12 // <http://www.tsouz.ru>; Договор о противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма при перемещении наличных денежных средств и (или) денежных инструментов через таможенную границу таможенного союза. Москва, 19 декабря 2011 г. // Там же; Решение Комиссии таможенного союза о проектах плана работы экспертной группы “Валютное регулирование и валютный контроль” от 20 мая 2010 г. и Положения об экспертной группе “Валютное регулирование и валютный контроль” // Там же; Федеральный закон “О валютном регулировании и валютном контроле” от 10 декабря 2003 г. // Собрание законодательства РФ. 2003. № 50. Ст. 4859 (с послед. изм. и доп.); Указание Центрального банка РФ “О формах учета по валютным операциям, осуществляемым резидентами, за исключением кредитных организаций и валютных бирж” от 10 декабря 2007 г. // Вестник Банка России. 2008. № 1; Инструкция Центрального банка РФ “О порядке представления резидентами и нерезидентами уполномоченным банкам документов и информации при осуществлении валютных операций, порядке учета уполномоченными банками валютных операций и оформления паспортов сделок” от 15 июня 2004 г. // Вестник Банка России. 2004. № 36 (с послед. изм. и доп.); Положение Центрального банка РФ “О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за проведением валютных операций” от 1 июня 2004 г. (в ред. Указания ЦБ РФ от 26 сентября 2008 г. № 2080-У) // Вестник Банка России. 2004. № 35; 2008. № 58 (с послед. изм. и доп.); Письмо Центрального банка РФ “О перечне документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении

С учетом принципа плановости финансового контроля можно выделить такое основание классификации последнего, как время проведения контрольного мероприятия по отношению ко времени совершения подконтрольной операции, в соответствии с которым финансовый контроль подразделяется на *предварительный, текущий и последующий*. Предварительный финансовый контроль предшествует совершению подконтрольных операций. Текущий финансовый контроль проводится в ходе совершения подконтрольных операций. Последующий финансовый контроль следует за совершением подконтрольных операций.

Данная классификация легально закреплена в ст. 265 Бюджетного кодекса РФ. Законодательные (представительные) органы проводят предварительный контроль при обсуждении и утверждении проектов законов (решений) о бюджете и иных проектов законов (решений) по бюджетно-финансовым вопросам; текущий контроль – при рассмотрении отдельных вопросов исполнения бюджетов на заседаниях комитетов, комиссий, рабочих групп законодательных (представительных) органов во время проведения парламентских слушаний и в связи с депутатскими запросами; последующий контроль – при рассмотрении и утверждении отчетов об исполнении бюджетов. Контрольно-счетные органы, давая заключение на проекты законов (решений) о бюджете, осуществляют предварительный финансовый контроль, а на проекты отчетов об исполнении бюджетов – последующий. Федеральное казначейство осуществляет предварительный и текущий контроль в отношении кассовых операций с бюджетными средствами, а последующий – при составлении бюджетной отчетности. Органы финансово-бюджетного надзора в рамках проводимых ими

ревизий и проверок осуществляют последующий контроль за операциями с бюджетными средствами. Налоговые органы и органы управления внебюджетными фондами в ходе проверок проводят последующий контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты, соответственно, налогов и страховых взносов.

По непосредственному предмету финансового контроля различают *документальный и фактический контроль*. Предметом финансового контроля могут быть документы, а также фактические обстоятельства финансовой деятельности и денежного обращения.

Документы являются приоритетным предметом финансового контроля, который начинается с проверки сводных (обобщенных) документов финансовой отчетности и заканчивается проверкой первичных документов, оформляющих каждую финансовую и денежную операцию. Предполагается, что у проверяемых при проверке органами публичного финансового контроля подлежащей представлению отчетности не могут истребоваться первичные документы, на которых она основана, если они не подлежат представлению в качестве приложений к ней в случаях, предусмотренных законодательством. Если в процессе проверки финансовой отчетности выявляются противоречия, неясности, ошибки и неполнота представленных в отчетности сведений, то истребуются прежде всего финансовые регистры, на которых она основана, с необходимыми пояснениями. При невозможности устранения либо выявлении неустраняемых противоречий, неясности, ошибок и неполноты сведений, содержащихся как в отчетности, так и в финансовых регистрах, истребуются первичные документы. Если в результате их исследования не были установлены все необходимые сведения, то выяснению подлежат фактические обстоятельства деятельности, подтверждаемые указанными документами.

Полагаем, что для истребования документов, не подлежащих представлению одновременно с отчетностью, и для установления фактических обстоятельств деятельности при проведении финансового контроля необходимы специальные полномочия проверяющих, которыми они должны быть наделены только руководителем либо заместителем руководителя органа государственного или муниципального контроля, либо публичным аудитором контрольно-счетного органа и которые могут быть реализованы ими только при соблюдении предусмотренных законодательством процедур в рамках регламентированных мероприятий финансового контроля.

внешнеторговых сделок” от 11 сентября 1997 г. // Вестник Банка России. 1997. № 59; Перечень документов, подтверждающих выполнение работ, предоставление услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности при совершении внешнеторговых сделок, утвержденный МВЭС РФ 1 июля 1997 г. № 10-83/2508, ГТК РФ 9 июля 1997 г. № 01-23/13044, ВЭК РФ 3 июля 1997 г. № 07-26/3628 // Вестник Банка России. 1997. № 59; приказ Федеральной налоговой службы “Об утверждении форм уведомлений об открытии (закрытии), об изменении реквизитов счета (вклада) в банке, расположенном за пределами территории РФ, и о наличии счета в банке за пределами территории РФ” от 21 сентября 2010 г. // БНА ФОИВ. 2010. № 49; постановление Правительства РФ “Об утверждении Правил представления резидентами налоговым органам отчетов о движении средств по счетам (вкладам) в банках за пределами территории Российской Федерации” от 28 декабря 2005 г. (с изм. и доп., внесенными Постановлением Правительства РФ от 15 июля 2008 г. № 532) // Собрание законодательства РФ. 2006. № 2. Ст. 188; 2008. № 29 (Ч. 2). Ст. 3527.

Позитивный опыт подобной правовой регламентации предпринят частично в Налоговом кодексе РФ, в особенности с учетом изменений и дополнений, внесенных в него Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, и в Федеральном законе “О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля” от 26 декабря 2008 г. (с изм. и доп.) (далее – Федеральный закон от 26 декабря 2008 г.), который не применяется при государственном финансовом контроле (ч. 3.1. ст. 1). Считаем целесообразным предусмотреть предлагаемые нами правила о приоритете документального финансового контроля над фактическим, а также об ограничениях по истребованию документов в рамках проверки финансовой отчетности при проведении всех видов публичного (государственного и муниципального) финансового контроля.

По нашему мнению, в федеральном законе о государственном финансовом контроле должен быть четко определен правовой механизм реализации финансового контроля, основанный на концепции механизма правового регулирования, разработанной в теории права⁹. Это касается определения методов финансового контроля, т.е. способов проведения мероприятий финансового контроля, каковыми являются проверка, ревизия, наблюдение, анализ и обследование. Каждый из этих методов имеет свои особенности. В частности, необходимо разграничивать проверку и ревизию, являющиеся основными методами финансового контроля, определить виды проверок и ревизий, особенности проведения внешних и внутренних, документальных и фактических контрольных мероприятий. Не меньшее значение имеет законодательное определение правовых форм, т.е. актов финансового контроля, под которыми, на наш взгляд, следует понимать не только официальные письменные документы¹⁰, но также действия и бездействие¹¹ как контролируемых, так и подконтрольных субъектов. Полагаем, что такой широкий подход к актам финансового контроля будет способствовать надлежащей реализации правового статуса субъектов правоотношений, складывающихся в рамках финансового контроля. В связи с этим представляется важным определить в законе правовое значение каждого

акта финансового контроля. Целесообразно регламентировать в законе требования к оформлению актов контрольных мероприятий и последствия их несоблюдения. При этом должны быть определены границы контрольно-надзорных и административно-юрисдикционных полномочий субъектов публичного финансового контроля.

В правоотношениях публичного финансового контроля полномочиям по предметам ведения субъектов, наделенных государственно-властной компетенцией, корреспондируют права и обязанности в сфере публичного финансового контроля субъектов, не наделенных государственно-властной компетенцией. При этом субъекты, наделенные государственно-властной компетенцией, для реализации своего правового статуса в правоотношениях публичного финансового контроля уполномочены совершать только юридически значимые действия, прямо предусмотренные и регламентированные законодательством, в то время как субъекты, не наделенные такой компетенцией, вправе использовать любые не запрещенные законодательством возможности способами, которые не ущемляют прав и законных интересов других лиц, для реализации своего правового статуса в правоотношениях публичного финансового контроля.

В проекте закона о государственном финансовом контроле имело смысл предусмотреть ответственность органа публичного финансового контроля и (или) его должностных лиц как перед государством, так и перед подконтрольными субъектами, права и законные интересы которых нарушены в результате контрольных мероприятий.

Исследование механизма правового регулирования финансового контроля позволяет сделать вывод о том, что ныне в России отсутствует единая унифицированная правовая регламентация методов и форм финансового контроля, в целом общественных отношений, складывающихся в рамках этого контроля. Все виды публичного финансового контроля исключены из-под действия общего Федерального закона от 26 декабря 2008 г. в соответствии со ст. 1 указанного Закона. Этим Федеральным законом надлежащим образом и единообразно для всех правоприменителей регламентируются процедуры государственного и муниципального контроля. В нем учтены конституционные принципы публично-правового регулирования общественных отношений, связанных с применением мер государственного принуждения, с учетом гарантий прав лиц, в отношении которых они применяются.

⁹ См.: Алексеев С.С. Общая теория права. Учеб. М., 2008. С. 267–285; Его же. Право: азбука – теория – философия. Опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 364–387.

¹⁰ См.: Административное право России. Курс лекций / Под ред. Н.Ю. Хамановой. М., 2007. С. 336–346.

¹¹ См.: Васильев Р.Ф. Акты управления. М., 1987.

Существующее правовое регулирование публичного финансового контроля должным образом не соотносится с правовым регулированием производства по делам об административных, в том числе налоговых, правонарушениях и по уголовным делам, которые возбуждаются по результатам мероприятий финансового контроля. Этим обстоятельством обусловлено отсутствие необходимой взаимосвязи между мероприятиями финансового контроля, по результатам которых применяются меры юридической ответственности, и стадиями производства по делам об административных, в том числе налоговых, правонарушениях и по уголовным делам. В сложившейся ситуации при привлечении к юридической ответственности фактически используются доказательства, полученные в процессе мероприятий публичного финансового контроля без надлежащих процессуальных гарантий для правовой защиты проверяемого лица, которое только после выявления нарушений законодательства приобретает правовой статус лица, привлекаемого к юридической ответственности. На должном уровне процессуальные гарантии для такого лица реализуются в производстве по делам об административных правонарушениях и по уголовным делам и зачастую полностью отсутствуют при проведении в отношении него мероприятий публичного финансового контроля.

Таким образом, проект федерального закона о государственном финансовом контроле должен предусматривать процессуальные гарантии для защиты прав контролируемых лиц на уровне не ниже процессуальных гарантий, которыми наделяется лицо, привлекаемое к юридической ответственности в производстве по делу о нарушении законодательства в сферах финансовой

деятельности и денежного обращения. Процессуальные нормы, регламентирующие контрольные мероприятия, которые будут предусмотрены в указанном законе, должны быть согласованы с процессуальными нормами, определяющими порядок производства по делам о нарушениях законодательства в сферах финансовой деятельности и денежного обращения, так как такие нарушения могут быть выявлены главным образом по результатам государственного финансового контроля.

В связи с вышеизложенным заслуживает внимания вопрос об особом порядке возбуждения дела об административном правонарушении либо уголовного дела, если основанием для их возбуждения явилось административное правонарушение либо преступление в сферах финансовой деятельности государства и (или) денежного обращения страны. Поводом для возбуждения соответствующих дел могут быть только материалы финансового контроля, переданные уполномоченными органами государственного либо муниципального финансового контроля в уполномоченные органы административной юрисдикции либо правоохранительные органы. В законодательстве¹² уже предусмотрен аналогичный порядок возбуждения дел о налоговых преступлениях только по переданным из налоговых органов в правоохранительные органы решениям о привлечении к налоговой ответственности, принятым по результатам налоговой проверки, если требования налоговых органов о погашении недоимки, уплате пени и штрафа не были исполнены в добровольном порядке.

¹² См.: Федеральные законы: от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ; от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ; от 28 декабря 2010 г. № 404-ФЗ; от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ.