

БЮДЖЕТ, НАЛОГИ, БАНКИ

КОНЦЕПЦИЯ И ПРИНЦИПЫ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

© 2012 г. Елена Владимировна Овчарова¹

Краткая аннотация: статья посвящена анализу концептуальных основ: понятия, функций и роли финансового контроля. На основе анализа правового механизма реализации международно признанных принципов финансового контроля, предусмотренных в Лимской декларации руководящих принципов контроля ИНТОСАИ, и принципов организации финансового контроля в различных странах 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 author analyses conceptual fundamentals of financial control: its definition, functions and role. Based on an analysis of the legal mechanism for implementing the internationally recognised financial control principles set out in the Lima declaration of the INTOSAI guiding principles of financial control, and of the organizational principles of financial control in various countries, 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: финансовый контроль, публичный финансовый контроль, финансы, публичные финансы, функции финансов, финансовая система, принципы финансового контроля.

Key words: financial control, public financial control, finances, public finances, finance functions, financial system, principles of financial control.

В настоящее время в Российской Федерации ведется активная разработка проекта федерального закона о государственном финансовом контроле². В связи с этим приобретает актуальность рассмотрение проблем, связанных с выработкой общегосударственной концепции финансового контроля. Указанная концепция особенно необходима в условиях модернизации экономики России, так как финансовый контроль является одной из важнейших функций финансов.

Для оценки роли финансового контроля в финансах и финансовой системе следует рассмотреть понятийный аппарат финансов и понятийный аппарат финансовой системы как базовые категории и установить их соотношение с финансовым контролем.

В науке финансового права не сложилось единого понимания указанных категорий³,

однако общие подходы, на наш взгляд, очевидны. В связи с этим представляется целесообразным изложить авторскую позицию, касающуюся рассматриваемых понятий.

Финансы – это система экономических отношений по образованию, распределению, перераспределению и организации использования публичных и частных денежных фондов. Роль финансов в экономике заключается в финансовом обеспечении расширенного воспроизводства и обеспечении финансового регулирования развития экономики страны⁴.

Публичные финансы – это система экономических отношений по образованию, распределению, перераспределению и организации использования публичных денежных фондов.

Финансовая система страны в материальном смысле – это система публичных и частных денежных фондов.

Финансовая система государства в материальном смысле – это система публичных денежных фондов.

Публичные денежные фонды отличаются от частных по цели, а не по форме собственности, хотя попытки объединения и того и другого кри-

¹ Старший преподаватель юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук (E-mail: e.ovcharova@pgplaw.ru).

² См.: <http://www.google.ru>

³ См.: *Ивлиева М.Ф.* Категории “финансы” и “финансовая деятельность государства” в науке финансового права // *Гос. и право*. 2004. № 7. С. 20–26; *Худяков А.И.* Основы теории финансового права. Алматы, 1995; *Соколова Э.Д.* Правовые основы финансовой системы России. М., 2006; *Финансовое право*. Учеб. / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2008; *Финансовое право*. Учеб. / Под ред. Е.Ю. Грачевой. М., 2011; *Финансовое право*. Учеб. / Под ред. С.В. Запольского. М., 2011.

⁴ См.: *Финансы*. Учеб. / Под ред. А.И. Архипова, И.А. Погосова. М., 2010. С. 5–13, 22–28.

терия для проведения различия между публичными и частными денежными фондами были приняты в финансово-правовой науке⁵.

Цель публичных денежных фондов – финансовое обеспечение задач и функций публичной власти государства и муниципальных образований.

Публичные денежные фонды – это бюджеты бюджетной системы Российской Федерации: федеральный бюджет и бюджеты государственных внебюджетных фондов на федеральном уровне, бюджеты субъектов РФ и бюджеты территориальных внебюджетных фондов на уровне субъектов РФ, местные бюджеты на муниципальных уровнях как публичные денежные фонды, принадлежащие государству и муниципальным образованиям и составляющие денежные средства казны; а также публичные денежные фонды, не принадлежащие государству и муниципальным образованиям, но преследующие публичные цели, например фонды государственных корпораций.

Целью частных денежных фондов является ведение предпринимательской и иной экономической деятельности.

Частные денежные фонды – это денежные фонды предприятий независимо от форм собственности и организационно-правовых форм по производству товаров, выполнению работ и оказанию услуг; денежные фонды кредитования кредитных организаций; денежные фонды страхования страховых организаций; личные денежные фонды домашних хозяйств.

Финансовая система страны в организационном смысле – это система субъектов финансовой деятельности и денежного обращения. В финансовую систему страны включены как субъекты финансовой системы государства, так и иные субъекты, не обладающие государственно-властной компетенцией, некоторые из которых могут быть наделены публичными функциями в областях финансовой деятельности и денежного обращения, например коммерческие банки как уполномоченные кредитные организации и агенты валютного контроля.

Финансовая система государства в организационном смысле – это система субъектов финансовой деятельности государства и муниципальных образований и денежного обращения страны, наделенных государственно-властной компетенцией в областях финансовой деятельности и денежного обращения.

Система субъектов финансовой деятельности государства и муниципальных образований определяется бюджетным устройством страны, а ее организация основана на принципах разделения властей, федерализма и самостоятельности местного самоуправления, положенных в основу государственного устройства Российской Федерации.

Счетная палата РФ, контрольно-счетные органы субъектов РФ и муниципальных образований как высшие органы финансового контроля на соответствующем уровне публичной (государственной) организации общества выведены за пределы финансовой системы, так как реализуют функцию внешнего (независимого) финансового контроля в отношении субъектов финансовой системы, совершающих финансовые операции с денежными средствами бюджетов соответствующего уровня бюджетной системы страны.

Финансовая система государства организационно представлена Президентом РФ, органами законодательной и исполнительной ветвей власти Российской Федерации и ее субъектов, представительными и исполнительными органами местного самоуправления, а также органами судебной системы Российской Федерации и прокуратуры.

Особое место в этой системе занимает Центральный банк РФ (Банк России), который не входит в систему органов государственной власти, обладая организационной и функциональной независимостью, и совмещает государственно-властные полномочия по определению денежно-кредитной политики государства, организации и регулированию денежного обращения страны с функциями кредитной организации в отношении уполномоченных коммерческих банков и иных кредитных организаций в России (всех остальных кредитных организаций).

Элементы финансовой системы страны в материальном смысле – публичные и частные денежные фонды, являющиеся объектами финансового контроля.

Субъекты финансовой системы страны в организационном смысле – государственные и муниципальные органы, организации независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, их должностные лица, законные и уполномоченные представители, самозанятые физические лица, являющиеся контролирующими либо подконтрольными субъектами финансового контроля, правовой статус которых реализуется в правоотношениях финансового контроля, складывающихся как в рамках финансовой системы страны в организационном смысле, так и с орга-

⁵ См.: Худяков А.И. Указ. соч. С. 1–40.

нами независимого институционального финансового контроля.

Цели финансового контроля определяются целями публичных денежных фондов при условии, что задачи и функции государства должны исходить из интересов гражданского общества. Целями государственного (публичного) финансового контроля являются точность и своевременность финансового планирования; законность и полнота поступлений денежных средств в публичные фонды денежных средств; обоснованность и эффективность использования денежных средств из публичных фондов денежных средств.

Предмет государственного (публичного) финансового контроля наиболее полно и обоснованно определен в действующем в настоящее время Указе Президента РФ «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» от 25 июля 1996 г. (с изм. и доп.):

исполнение бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

организация денежного обращения страны;

использование кредитных ресурсов;

состояние государственного внутреннего и внешнего долга, муниципального долга;

состояние государственных резервов;

предоставление финансовых и налоговых преференций (льгот и иных выгод).

При разработке нового федерального закона о государственном финансовом контроле целесообразно сохранить указанный подход к определению предмета государственного (публичного) финансового контроля.

Исходя из общих принципов об обеспечении баланса публичных и частных интересов в праве, финансовый контроль должен обеспечить необходимый обществу и государству баланс интересов субъектов публичных и частных денежных фондов.

Контрольная функция финансов как экономической категории

Финансы характеризуются четырьмя функциями: распределительной и контрольной (базисными), а также регулирующей и стабилизирующей (надстроечными)⁶.

Распределительной функции финансов присущ процесс их распределения в рамках финансовой системы: между частными денежными фондами, из частных в публичные денежные фонды и в системе публичных денежных фондов. Реализация этой функции означает определение источников получения средств и принятие мер по их поступлению в денежные фонды. В рамках реализации данной функции проводится различие первичного распределения пассивных доходов от реализации вещных прав на имущество, на базе которого ведется деятельность по производству товаров, выполнению работ и оказанию услуг, и вторичного распределения активных доходов от производства товаров, выполнения работ и оказания услуг. При получении одними частными денежными фондами указанных доходов от других частных денежных фондов, для которых эти доходы будут являться расходами, формируются налоговые обязательства как первых, так и вторых частных денежных фондов по уплате реальных и личных налогов, связанных с реализацией вещных прав на имущество, и личных налогов, связанных с получением доходов и оборотом по реализации товаров, работ и услуг⁷. Исполнение налоговых обязательств обеспечивает поступление денежных средств из частных денежных фондов в публичные денежные фонды, как правило, принадлежащие на праве собственности государству и муниципальным образованиям, которые используются для реализации задач и функций государства, а последние должны быть основаны на интересах общества. Цель распределительной функции и критерий эффективности ее реализации – финансовый баланс страны, под которым понимается система взаимосвязанных показателей, характеризующих образование, распределение, перераспределение и организацию использования фондов денежных средств финансовой системы страны без расходования капитала денежных средств, реализации активов и принятия долговых обязательств. При формировании, распределении, перераспределении и организации использования публичных денежных фондов цель распределительной функции – обеспечение баланса публичных и частных интересов в обществе и государстве.

Контрольная функция финансов позволяет оценить эффективность распределительной функции финансов, так как общим объектом финансового контроля являются процессы образования, распределения, перераспределения и организации использования денежных фондов финансовой си-

⁶ См.: Финансы. Учеб. / Под ред. А.И. Архипова, И.А. Погосова. С. 13–22.

⁷ См.: Налоговое право. Учеб. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 49–51.

стемы страны, а конкретным – каждая финансовая операция, поэтому в управлении финансами необходима координация при реализации указанных функций.

Регулирующая функция финансов проявляется в установлении публичной властью, исполнении и применении правил поведения, регулирующих общественные отношения, складывающиеся при осуществлении распределительной и контрольной функций финансов. Реализация указанной функции зависит от эффективности механизма правового регулирования, определяющего организацию и функционирование финансовой системы страны.

Стабилизирующая функция финансов предполагает обеспечение стабильного социально-экономического положения и прогрессивного социально-экономического развития путем финансового обеспечения расширенного воспроизводства и правового регулирования развития экономики страны. Стабилизирующая функция реализуется при разработке прогнозов социально-экономического развития, которые основываются на краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном финансово-экономическом планировании и используются в качестве экономического обоснования финансовых показателей бюджетов бюджетной системы страны в соответствии с Федеральным законом “О государственном прогнозировании и программах социально-экономического развития Российской Федерации” от 20 июля 1995 г. (с изм. и доп.).

Финансовый контроль как функция финансов сопровождает характеризующие проявление распределительной функции финансов процессы образования, распределения, перераспределения и организации использования денежных фондов финансовой системы страны и совершаемые при этом финансовые операции, которые обеспечиваются характеризующим проявление регулирующей функции финансов механизмом правового регулирования. Роль финансов в экономике определяется потребностью расширенного воспроизводства и развития экономики, т.е. экономическим ростом, в котором заключается содержание стабилизирующей функции финансов. Реализация данной функции предполагает экономическое обоснование финансовых показателей, являющихся предметом финансового контроля, при краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном финансово-экономическом планировании.

На основе анализа вышеуказанных функций финансов можно определить финансовый контроль следующим образом.

С экономической точки зрения финансовый контроль есть функция финансов. С правовой точки зрения финансовый контроль характеризуется как функция финансовой деятельности государства и муниципальных образований, а также государственного и муниципального регулирования и управления, которая реализуется органами государственной власти и местного самоуправления, иными государственными и муниципальными органами, уполномоченными государством и иными организациями независимо от форм собственности и организационно-правовых форм, самозанятыми физическими лицами.

Финансовый контроль как институт финансового права представляет систему материальных и процессуальных финансово-правовых норм. Эти нормы включаются в Общую и Особенную части финансового права. Они регулируют общественные отношения по реализации функции финансового контроля в рамках комплексных материальных и процессуальных финансовых правоотношений, складывающихся между контролирующими и подконтрольными субъектами.

Содержание финансового контроля, с одной стороны, заключается в оценке законности образования публичных денежных фондов путем получения доходов, а с другой – в оценке не только законности, но и целесообразности, рациональности, эффективности и результативности организации использования, распределения и перераспределения публичных денежных фондов путем осуществления расходов и привлечения источников финансирования дефицита бюджетов публичных денежных фондов. Объектом оценки применительно к доходам публичных денежных фондов, которые главным образом формируются за счет налоговых платежей, является только законность, так как речь идет о переходе права собственности на имущество от налогоплательщиков к государству и муниципальным образованиям. Объект же оценки применительно к расходам и источникам финансирования дефицита бюджета – не только законность, но и иные критерии, рассчитанные на достижение определенного общественно-полезного результата от использования публичных денежных фондов, поскольку речь идет о расходовании средств, полученных от налогоплательщиков. Финансовый контроль за денежным обращением страны заключается в оценке законности и обоснованности внутреннего и внешнего денежного обращения страны для обеспечения платежного баланса и защиты национальной валюты.

Общая цель финансового контроля есть соблюдение финансовой дисциплины, т.е. реализация принципов, директив и норм финансового права.

Эффективность финансового контроля обусловливает необходимость применения комплексных мер государственного воздействия на подконтрольные субъекты. Имеются в виду как превентивные–предупредительные меры, так и меры административного принуждения. В качестве предупредительных мер можно рассматривать письменные разъяснения по вопросам финансового контроля, в качестве мер административного пресечения – приостановление операций по счетам в банках, арест имущества, запрет на отчуждение имущества, в качестве восстановительных мер – взыскание недоимки и пени. Самостоятельный вид административного принуждения в целях обеспечения эффективности финансового контроля – юридическая ответственность за нарушения требований законодательства в областях финансовой деятельности государства и денежного обращения страны, выявленных по результатам финансового контроля. В связи с этим представляется целесообразным наделение государственных и муниципальных органов финансового контроля полномочиями по применению соответствующих мер государственного принуждения.

Принципы финансового контроля

Международно признанными принципами финансового контроля, закрепленными в Лимской декларации руководящих принципов контроля ИНТОСАИ, являются независимость, объективность, компетентность, прозрачность (гласность). Общими для финансового контроля как в Российской Федерации, так и в других государствах являются также принципы законности и плановости. Разделение властей, федерализм и самостоятельность местного самоуправления как принципы устройства публично-властной организации общества характеризуют организацию государственного и муниципального финансового контроля в стране с учетом принципа независимости высших органов финансового контроля (контрольно-счетных органов) и органов национальной резервной системы (системы Центрального банка РФ).

Принцип независимости финансового контроля закреплен в разд. II Лимской декларации руководящих принципов контроля ИНТОСАИ. Независимость характеризуется с различных сторон как функциональная, организационная, финансовая и личная.

Функциональная независимость предполагает организационное отграничение контрольных функций от других функций управления и наделение ими различных субъектов. Например, в рамках системы федеральных органов исполнительной власти принцип функциональной независимости реализован в Указе Президента РФ “О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти” от 9 марта 2004 г. (с изм. и доп.), в соответствии с которым контрольно-надзорные функции закреплены, как правило, за федеральными службами.

Организационная независимость выражается в разделении финансового контроля на внутренний – финансовый контроль субъекта, входящего в одну организационную систему с подконтрольным субъектом, и внешний – финансовый контроль субъекта, который не входит в одну организационную систему с подконтрольным субъектом. В соответствии с этим разграничены также полномочия органов государственной власти либо палат представительных органов по формированию органа внешнего контроля, а также установлен более продолжительный срок полномочий органа внешнего контроля по сравнению с полномочиями органов государственной власти, которые участвуют в его формировании. Например, при формировании Счетной палаты РФ указанные принципы соблюдаются, так как она формируется на паритетных началах Государственной Думой и Советом Федерации, а ее аудиторы назначаются сроком на шесть лет – ст. 5 и 6 Федерального закона “О Счетной палате Российской Федерации” от 11 января 1995 г. (с изм. и доп.), в то время как Государственная Дума избирается сроком на пять лет – ч. 1 ст. 96 Конституции РФ.

Финансовая независимость обеспечивается финансированием органов финансового контроля из бюджета отдельной строкой, недопустимостью выделения бюджетного финансирования подконтрольным субъектом контролирующему субъекту. Указанный принцип соблюдается при финансировании Счетной палаты РФ отдельной строкой из бюджета и нарушается при финансировании Федерального казначейства и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, которые подведомственны Министерству финансов РФ, несмотря на то что и в отношении последнего они реализуют соответствующие полномочия органов финансового контроля.

Личная независимость контролирующих субъектов предполагает недопустимость конфликта интересов, т.е. ситуации, при которой личная заинтересованность, связанная с получением доходов

(неосновательного обогащения) либо материальной выгоды, влияет или может повлиять на объективное исполнение должностных обязанностей и при которой возникает или может возникнуть противоречие между личной заинтересованностью и законными интересами граждан, организаций, общества, субъекта РФ или Российской Федерации, способное привести к причинению вреда этим законным интересам граждан, организаций, общества, субъекта РФ или Российской Федерации. Для соблюдения принципа независимости в рассматриваемом аспекте в законодательстве о государственной службе предусмотрены правила урегулирования конфликта интересов, которые основаны на ст. 19 Федерального закона “О государственной гражданской службе Российской Федерации” от 27 июля 2007 г. (с изм. и доп.).

Принцип объективности субъектов финансового контроля обеспечивается недопустимостью конфликта интересов и организационной независимостью. Аудиторская организация не должна оказывать услуги по ведению бухгалтерского учета и подготовке бухгалтерской отчетности тем организациям, аудит которых она проводит, так как в противном случае возникает конфликт интересов. Контролирующий орган не должен организационно подчиняться органам, законность актов (действий (бездействий) и решений) которых он контролирует, так как тем самым нарушается независимость органов финансового контроля от подконтрольных им субъектов. В связи с этим представляется целесообразным подчинение непосредственно Правительству РФ всех федеральных служб, ныне подведомственных Министерству финансов РФ.

Объективность методов финансового контроля достигается выбором необходимых для достижения целей последних мероприятий финансового контроля, эффективностью их проведения, надлежащей оценкой их результатов, формированием достаточных относимых и допустимых доказательств и правильной квалификацией выявленных нарушений.

Принцип компетентности имеет объективную и субъективную составляющие. Объективная компетентность предполагает четкое определение предметов ведения и полномочий субъектов, наделенных государственно-властными полномочиями, с одной стороны, а также прав и обязанностей субъектов, не наделенных такими полномочиями, – с другой, в сфере финансового контроля. Субъективная компетентность означает установление квалификационных требований к исполнению функций финансового контроля и

соответствие уровня квалификации персонального субъекта финансового контроля квалификационным требованиям к исполнению возложенных на него функций финансового контроля.

Реализация принципа прозрачности (гласности) проявляется прежде всего в установлении и введении налогов, рассмотрении и утверждении финансовых планов страны (бюджетов бюджетной системы Российской Федерации) и отчетов об их исполнении парламентом как органом народного представительства в форме закона либо акта представительного органа местного самоуправления, а также в освещении в СМИ процесса рассмотрения и утверждения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и отчетов об их исполнении. По отдельным бюджетным показателям в случае разногласий проводятся публичные слушания. Законы и акты представительных органов местного самоуправления о налогах, о бюджетах бюджетной системы Российской Федерации, отчеты об исполнении бюджетов подлежат обнародованию, которое предполагает их официальное опубликование с предоставлением временных рамок для ознакомления с указанными актами. Данный подход к обнародованию основан на правовых позициях постановлений Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П и от 30 января 2001 г. № 2-П.

Реализация принципа прозрачности (гласности) в финансовом контроле означает открытость и доступность для публичного ознакомления плановых и отчетных документов финансовой деятельности, требование к опубликованию в СМИ бухгалтерской отчетности компаний, деятельность которых затрагивает публичные интересы.

Как следует из ст. 209 Бюджетного кодекса РФ, исключение из принципа прозрачности (гласности) заключается в особом порядке рассмотрения и утверждения секретных статей федерального бюджета.

Принцип законности (верховенства закона) предполагает всеобщность и определенность права, верховенство Конституции РФ и федеральных законов – в публичных финансах, прежде всего кодифицированных (Бюджетный кодекс РФ и Налоговый кодекс РФ), которым должны соответствовать другие федеральные законы, равенство всех перед законом, эффективность механизма правового регулирования.

Проблема реализации этого принципа в финансовой деятельности государства и денежном обращении страны связана с тем, что финансы – это экономическое понятие, и подчиняются они

экономическим законам. Традиционно экономика воспринимается как базис, а право – как надстройка⁸, соответственно этому и экономические отношения характеризуются как базисные, а правовые – как надстроечные. Проблемы правового регулирования заключаются в том, что базисные отношения динамичнее и объективнее надстроечных, поэтому возникают пробелы и анахронизмы в правовом регулировании в областях финансовой деятельности и денежного обращения и в достижении целей финансового контроля.

Указанными обстоятельствами обусловлены наделение финансовых и налоговых органов полномочиями по оценке обоснованности налоговой выгоды, а также наделение финансовых органов полномочиями по разъяснению налогового законодательства, правовой регламентации бюджетной классификации, бюджетного учета и отчетности, наделение Центрального банка РФ полномочиями по определению денежно-кредитной политики, организации и нормативному регулированию денежного обращения в стране.

В существующем механизме правового регулирования судебные акты кассационных и высших судебных инстанций являются актами официального толкования законодательных и подзаконных нормативных правовых актов, обязательными для нижестоящих судов при разрешении ими судебных споров в областях финансовой деятельности и денежного обращения в рамках судебной системы страны.

В соответствии со ст. 6 Федерального конституционного закона “О Конституционном Суде Российской Федерации” от 21 июля 1994 г. (с изм. и доп.) правовые позиции Конституционного Суда РФ, изложенные в его решениях (постановлениях и определениях), обязательны для всех субъектов права.

Принцип плановости финансового контроля обусловлен сущью бюджета как финансового плана доходов и расходов публичного образования, для обеспечения деятельности которого он предназначен, на финансовый год, который равен календарному году, и плановый период, который составляет два года, следующих за финансовым годом, что предопределяет цикличность бюджетного процесса. Финансовый контроль реализуется на всех стадиях бюджетного процесса в отношении всех бюджетов бюджетной системы страны

на каждый финансовый год и плановый период, поэтому он также базируется на принципе плановости.

Принцип разделения властей положен в основу разграничения компетенции в публичных финансах и денежном обращении между органами законодательной, исполнительной и судебной ветвей власти. Это позволяет наладить эффективную систему непрерывного финансового контроля за деятельностью органов исполнительной власти со стороны представительных органов публичной власти как непосредственно, так и через образованный ими на паритетных началах высший орган государственного (муниципального) финансового контроля (контрольно-счетный орган). При возникновении споров в областях публичных финансов и денежного обращения эти споры рассматриваются судами общей юрисдикции и арбитражными судами в качестве дел, возникающих из административных правоотношений. Жалобы на нарушения конституционных прав граждан и споры о компетенции, а также запросы о конституционности актов в областях финансовой деятельности государства и муниципальных образований, а также в сфере денежного обращения страны рассматриваются Конституционным Судом РФ и конституционными судами субъектов РФ. Финансовый контроль со стороны органов законодательной и судебной ветвей власти предполагает организацию действенной системы финансового контроля в структуре исполнительной власти (правительственный контроль, ведомственный контроль и административный надзор).

В бюджетной сфере реализация указанного принципа заключается в том, что органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления составляют проект соответствующего бюджета и представляют его на рассмотрение и утверждение законодательным органам власти и представительным органам местного самоуправления, исполняют бюджет, составляют отчет о его исполнении и представляют его на рассмотрение и утверждение законодательным органам власти и представительным органам местного самоуправления, а законодательные органы власти и представительные органы местного самоуправления рассматривают и утверждают бюджет и отчет о его исполнении. В налоговой сфере законодательные органы власти и представительные органы местного самоуправления устанавливают налоги либо отдельные элементы их юридического состава и вводят их на своей территории, а органы исполнительной власти и исполнительные органы местного само-

⁸ См.: *Маркс К.* Капитал: критика политической экономии. Т. 1. Кн. 1. Процесс производства капитала; *Ленин В.И.* О государстве. Лекция в Свердловском университете 11 июля 1919 г.

управления обеспечивают исполнение налоговых обязательств и поступление налоговых доходов в бюджеты бюджетной системы страны. В сфере реализации денежно-кредитной политики высший орган исполнительной власти – Правительство РФ определяет совместно с Центральным банком РФ денежно-кредитную политику, согласует ее с парламентом страны – Федеральным Собранием в формах, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации, при рассмотрении и утверждении федерального бюджета, обеспечивает ее реализацию и ежегодно представляет Государственной Думе отчет о ее реализации.

В науке финансового права модель разделения властей при организации публичного (государственного и муниципального) финансового контроля рассматривается с позиций демократической либо экономической доктрины бюджетного права и процесса.

Согласно демократической доктрине контрольные полномочия органа законодательной власти либо представительного органа местного самоуправления превалируют над контрольными полномочиями высшего органа исполнительной власти либо исполнительного органа местного самоуправления общей компетенции, так как бюджет – акт парламента как органа народного представительства, который рассматривает, утверждает и контролирует его исполнение. Это предполагает реализацию депутатами полномочий по внесению изменений и дополнений в бюджет при его принятии. Демократическая доктрина воплотилась в бюджетном законодательстве стран континентальной Европы и России, в частности в Бюджетном кодексе РФ.

Согласно экономической доктрине контрольные полномочия высшего органа исполнительной власти либо исполнительного органа местного самоуправления общей компетенции превалируют над контрольными полномочиями органа законодательной власти либо представительного органа местного самоуправления, так как депутаты либо не вправе вносить изменения или дополнения в бюджет при его принятии, либо если вносят их, то должны указать источники для покрытия возникших в результате таких изменений и дополнений расходов. Экономическая доктрина широко применялась в странах англосаксонской системы права (Великобритании, США). Основным аргументом в ее пользу является то, что парламент носит популистский характер, а правительство строится на профессиональной основе, поэтому специалисты в правительстве лучше, чем народ-

ные представители в парламенте, разбираются в публичных финансах.

Федерализм и самостоятельность местного самоуправления положены в основу разграничения компетенции в публичных финансах и денежном обращении между Российской Федерацией, субъектами РФ и муниципальными образованиями. Это разграничение предполагает основанное на гл. 3 и 8 Конституции РФ разграничение предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления по финансовому контролю в отношении бюджетов, соответственно, федерального, региональных (субъектов РФ) и муниципальных уровней бюджетной системы, иных публичных денежных фондов федерального, регионального (субъектов РФ) и местного уровней, например фондов государственных корпораций на федеральном уровне.

Реализация указанных принципов в настоящее время проявляется в сочетании централизации и децентрализации в организации системы органов (должностных лиц) публичного финансового контроля в России.

Централизацией в системе органов (должностных лиц) публичного финансового контроля характеризуется вертикально интегрированная на федеральном уровне, как правило, с разветвленной сетью структурных подразделений центрального аппарата на федеральном уровне и территориальных органов на региональных и (или) местных уровнях организационная система финансового контроля.

Централизованной является система президентского финансового контроля, реализуемая через Администрацию Президента РФ в деятельности Контрольного управления Президента РФ и полномочных представителей Президента РФ в федеральных округах, контрольные полномочия которых распространяются в том числе на все сферы финансовой деятельности государства и муниципальных образований, а также денежного обращения страны.

На федеральном уровне созданы централизованные системы федеральных служб, подведомственных Министерству финансов РФ как финансовому органу федерального уровня: система органов Федерального казначейства, которые, как правило, обеспечивают предварительный и текущий контроль за исполнением бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации; система органов финансово-бюджет-

ного надзора, на которую возложен валютный контроль за субъектами валютных операций и агентами валютного контроля, не являющимися уполномоченными банками; система налоговых, таможенных органов, а также органов управления внебюджетных фондов, которые в совокупности ведут налоговый контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налоговых платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, на налоговые органы возложен также контроль за наличным денежным обращением, а на налоговые и таможенные органы – функции агентов валютного контроля.

Наиболее эффективно споры в областях публичных финансов и денежного обращения страны рассматриваются и разрешаются в соответствии с правилами подведомственности и подсудности дел судами судебной системы страны, на которые возложен судебный контроль, в том числе в указанных сферах. Единство судебной системы страны – основополагающий принцип ее организации, объясняющий ее централизацию.

Национальная резервная система характеризуется централизованностью и представлена органами Центрального банка РФ, на которые возложен контроль за безналичным, электронным и наличным денежным обращением в стране, а также валютный контроль за уполномоченными банками как субъектами валютных операций и агентами валютного контроля.

Децентрализация в системе органов (должностных лиц) публичного финансового контроля проявляется в следующем. На каждом уровне государственной организации общества: федеральном, субъектов РФ (региональном) и муниципальном (местном), – в целях реализации компетенции (предметов ведения и полномочий) по финансовому контролю, соответственно, Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований создаются и функционируют законодательный (представительный) и исполнительные органы общей компетенции, в том числе в областях публичных финансов и денежного обращения, финансовые органы специальной компетенции, преимущественно (Минфин РФ) или исключительно (финансовые органы субъектов РФ, муниципальных образований) в областях публичных финансов и денежного обращения, органы финансово-бюджетного надзора для последующего бюджетного контроля за операциями со средствами федерального бюджета на федеральном уровне, со средствами бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов – на уровне субъектов РФ и в порядке делегирования полномочий, воз-

можно, на уровне муниципальных образований. Система каждого вида указанных органов является относительно децентрализованной.

Принцип децентрализации изначально заложен в основу организации контрольно-счетных органов институционального финансового контроля, которые создаются на федеральном, региональном и местном уровнях для обеспечения независимого финансового контроля за использованием бюджетных ресурсов соответствующего уровня бюджетной системы страны. Однако в последнее время наблюдается устойчивая тенденция к централизации указанной системы в рамках концепции государственного аудита⁹, получившая легализацию в Федеральном законе “Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований” от 7 февраля 2011 г.

Централизованные и децентрализованные организационные системы финансового контроля разделяются по видам публичного финансового контроля.

Институциональный, парламентский финансовый контроль, ведомственный финансовый контроль органов исполнительной власти общей (Правительство РФ, высшие исполнительные органы субъектов РФ и местные администрации муниципальных образований) и специальной (финансовые органы) компетенции, последующий административный бюджетный надзор органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления специальной компетенции децентрализованы, т.е. проводятся, соответственно, контрольно-счетными, законодательными (представительными) органами, органами исполнительной власти общей и специальной компетенции и органами финансово-бюджетного надзора Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований в отношении бюджетов соответствующего уровня бюджетной системы, т.е. на федеральном уровне, уровне субъектов РФ и местном уровне, соответственно. При этом соответствующие органы финансового контроля федерального уровня – Счетная палата РФ, Федеральное Собрание РФ, Правительство РФ, Министерство финансов РФ и Федеральная служба финансово-бюджетного надзора обеспечивают в различных организационных и правовых формах, разнообразными методами контроль за деятельностью децентрализованной системы

⁹ См.: *Степашин С.В.* Конституционный аудит. М., 2006; *Его же.* Государственный аудит и экономика будущего. М., 2008.

органов институционального, парламентского, ведомственного финансового контроля, последующего административного бюджетного надзора, соответственно.

Предварительный и текущий административный бюджетный надзор в отношении всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, переведенных на казначейскую систему их исполнения, возлагается, как правило, на федеральную единую централизованную систему органов казначейства. Налоговый контроль ведется исключительно федеральными едиными централизованными системами налоговых и таможенных органов, а контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды – только федеральными едиными централизованными системами органов управления средствами государственных внебюджетных фондов, на которые возложены контрольно-надзорные и административно-юрисдикционные функции, – органами Пенсионного фонда РФ и Федерального фонда социального страхования. Правовое регулирование, государственное управление и контроль за денежным обращением относятся к ведению Российской Федерации, т.е. организация и проведение финансового контроля за денежным обращением на всей территории Российской Федерации относятся к компетенции федеральных государственных органов – Центрального Банка РФ и Правительства РФ, которое действует при этом как непосредственно, так и в лице уполномоченных им федеральных органов исполнительной власти. Так, валютный контроль возложен Правительством РФ на федеральную

единую централизованную систему органов финансово-бюджетного надзора, а контроль за наличным денежным обращением – на федеральную единую централизованную систему налоговых органов.

Сложнее обстоит дело с последующим правительственным бюджетным контролем в форме бюджетной отчетности, который проводится в отношении как бюджетов соответствующего уровня бюджетной системы – федерального, региональных (субъектов РФ) и местных бюджетов органами исполнительной власти и исполнительными органами местного самоуправления общей компетенции соответствующего уровня – Правительством РФ, высшими исполнительными органами государственной власти субъектов РФ и местными администрациями, так и бюджетов всех нижестоящих уровней бюджетной системы на каждом из вышестоящих уровней бюджетной системы последовательно: органами исполнительной власти субъектов РФ – в отношении местных бюджетов, федеральными органами исполнительной власти – в отношении региональных (субъектов РФ) и местных бюджетов. Здесь имеет место делегирование полномочий по составлению бюджетной отчетности финансовым органам, а на федеральном уровне – Федеральному казначейству (гл. 25.1. БК РФ).

В целом необходимо отметить превалирование централизованных организационных систем публичного финансового контроля и устойчивую тенденцию к централизации децентрализованных организационных систем публичного финансового контроля в Российской Федерации.