

Публичный финансовый контроль: выявление сущности явления



Е.В. Рябова

доцент департамента дисциплин публичного права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», кандидат юридических наук. Адрес: 101000, Российская Федерация, Москва, ул. Мясницкая, 20. E-mail: evryabova@hse.ru



Аннотация

Финансовый контроль в доктрине финансового права понимается как термин, объединяющий любую контрольную деятельность государства и местного самоуправления в финансовой сфере. Это свидетельствует о применении отраслевого подхода к пониманию финансового контроля, при этом ученые выдвигают различные позиции, объясняющие отнесение налогового контроля, валютного контроля и контроля (надзора) со стороны Банка России, в том числе контроля в сфере денежного обращения к разновидностям публичного финансового контроля. Учеными выдвигались ранее и до сих пор выдвигаются идеи интеграции всех видов публичного контроля в рамках одного закона о государственном и муниципальном финансовом контроле. В статье обоснована несостоятельность отраслевого подхода к финансовому контролю и предлагается применение сущностного подхода к выработке доктринального понятия финансового контроля. Ближайшее рассмотрение финансового контроля и соотнесение его с валютным, налоговым контролем и банковским надзором по предмету и целям демонстрирует их сущностные различия. Публичный финансовый контроль не объединяет различные виды публичного контроля в финансовой сфере, а является самостоятельным видом контроля наравне с налоговым и валютным. В статье также проводится дифференциация между контролем и надзором, прежде всего в зависимости от включения в управление финансовыми ресурсами. Обосновывается несостоятельность суждений об отнесении аудита к видам финансового контроля. Изучение нормативной базы финансового контроля позволяет утверждать, что он является категорией не только публичного, но и частного права; прежде всего финансовый контроль осуществляется собственником финансовых ресурсов как заинтересованным лицом. Автор критикует идею о закреплении в Бюджетном кодексе России термина «бюджетный контроль» в силу того, что данное изменение будет носить лишь редакционный характер и не позволит выстроить единую систему публичного контроля в финансовой сфере в рамках единого законодательного акта.



Ключевые слова

финансовый контроль, бюджетный контроль, налоговый контроль, валютный контроль, надзор, государственный аудит, публичный финансовый контроль.

Благодарность: Статья подготовлена при информационной поддержке СПС «КонсультантПлюс».

Для цитирования: Рябова Е.В. Публичный финансовый контроль: выявление сущности явления // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2019. № 2. С. 103–123.

УДК: 342

DOI: 10.17-323/2072-8166.2019.2.103.123

Введение

Понятие финансового контроля в науке финансового права не имеет устоявшегося смыслового и содержательного наполнения. Законодатель использует узкий подход к закреплению данного понятия в законе, наука же — чрезмерно широкий. В последнее время в доктрине финансового права все чаще применяется термин «бюджетный контроль», хотя законодателю данное понятие неизвестно. Однако при разработке новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации выдвигается идея закрепления данного понятия для отграничения государственного и муниципального контроля в финансово-бюджетной сфере от такового контроля в иных сферах общественных отношений. Целью настоящего исследования является не критика или поддержка выдвигаемой идеи относительно бюджетного контроля в силу того, что переименование скорее является редакционным действием, а вскрытие сути финансового контроля и выделения его дифференциальных признаков на основе анализа различных нормативных источников, не ограничиваясь источниками финансового права.

1. Доктринальное понятие финансового контроля: постановка проблемы

Государство воздействует на участников распределительных экономических отношений с помощью финансового права, не только регулируя и предопределяя их поведение, но и осуществляя в активной форме контрольные мероприятия с целью соблюдения финансовой дисциплины. Во всех сферах общественных отношений, формирующих предмет финансового права, осуществляется государственный и муниципальный — публичный¹ — кон-

¹ Объединение государственного и муниципального контроля под одним понятием публично-го контроля тоже может иметь спорный характер. Однако в настоящем исследовании мы будем понимать под публичным контролем именно контроль со стороны уполномоченных органов государственной власти (государственных органов) либо юридических лиц публичного права (например, Банка России), т.е. государственный контроль, а также контроль со стороны уполномоченных органов местного самоуправления (муниципальных органов) — муниципальный контроль.

троль. В зависимости от сферы финансовых отношений традиционно выделяют различные **виды** публичного контроля (надзора):

финансовый («бюджетный») контроль (осуществляется в сфере бюджетных правоотношений);

налоговый контроль (осуществляется в сфере налоговых правоотношений);

валютный контроль (осуществляется в сфере валютных правоотношений);

банковский надзор (осуществляется в сфере банковских правоотношений (надзор за кредитными организациями));

надзор в сфере финансовых рынков за некредитными финансовыми организациями, включая надзор в сфере страховых правоотношений.

Выделение данных видов основано на их нормативном закреплении и, в том числе является традиционным в доктрине. Профессор Д.Л. Комягин обозначил составляющие «контроля за публичными ресурсами» — государственный финансовый контроль (бюджетный контроль), налоговый, таможенный, валютный, парламентский контроль, контроль в сфере закупок и государственный стратегический контроль, а также проблему «их интеграции в рамках какой-то обобщенной деятельности, то есть создания целостной системы контроля» [Комягин Д.Л., 2015: 10-12]. Между тем мы полагаем, что система контроля за публичными ресурсами представляет собой более емкое понятие, включающее не только государственный и муниципальный контроль, но и общественный контроль, а выделение составляющих одного явления должно быть произведено по единому критерию. К тому же 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) кажется невозможной и нерациональной в силу того, что финансовый контроль — не собирательное понятие, а явление с отличительными признаками, что доказывается в настоящей статье.

Очевидно, что публичный контроль (надзор)² в сфере финансовых правоотношений не однороден, в каждой области правоотношений применяются собственные методологические установки и подходы. Контрольные правоотношения включают: 1) субъект контроля — публичный субъект, а именно, орган государственной власти (государственный орган), орган местного самоуправления, Банк России³; 2) объект контроля — подконтрольный субъект, который может быть как публичным субъектом (например, госу-

² О разграничении контроля и надзора будет сказано ниже.

³ Публичный финансовый контроль может осуществляться и иными юридическими лицами публичного права, в случае надления их такими полномочиями, к примеру, государственными корпорациями.

дарственный орган), так и частным субъектом (например, организация — налогоплательщик); 3) предмет контроля — соблюдение объектом контроля норм финансового права (например, предметом налогового контроля является полнота и своевременность уплаты налогов и иных налоговых платежей); 4) методы контроля — совокупность способов и приемов, применение которых позволяет выявлять отклонения в поведении субъекта финансового права — объекта контроля — от финансово-правовых предписаний.

В доктрине устоялась концепция финансового контроля, не имеющая законодательного подкрепления. В литературе термин «финансовый контроль» используется широко, может быть более емким, нежели контроль в финансово-бюджетной сфере, и включать разные виды публичного контроля, к примеру, налоговый, валютный, банковский, страховой. Такое понимание финансового контроля является традиционным [Грачева Ю.А., 2000: 113]; [Козырин А.Н., 2014: 66-76].

Обыкновенно ученые, рассматривая финансовый контроль в самом широком понимании, в целях обозначения финансового контроля в бюджетной сфере, именуют его бюджетным контролем [Омелехина Н.В., 2018: 87]. Некоторые авторы пытаются дать определение бюджетному контролю, выделяя его специфику. Например, И.Б. Лагутин пишет, что бюджетный контроль применительно к региональному уровню — это «организация и деятельность уполномоченных органов по проверке законности и эффективности движения публичных денежных фондов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также использования публичного имущества» [Лагутин И.Б., 2017: 236]. В книге «Бюджетный контроль» он определен как «деятельность представительных и исполнительных органов государственной власти, местного самоуправления, а также специализированных контрольных органов по проверке законности, своевременности, правильности, эффективности и результативности образования, распределения и использования основного финансового плана — бюджета, осуществляемая на всех стадиях бюджетного процесса в Российской Федерации» [Болтинова О.В., 2018: 29]. Мы тоже так поступили, перечисляя виды публичного контроля в финансовой сфере, однако заключили данный термин в кавычки намеренно, в силу того, что бюджетный контроль — суть финансовый контроль, а использование термина «бюджетный контроль» возможно исключительно в целях обозначения исследуемого объекта как совокупности однородных общественных отношений и нецелесообразно в целях правового регулирования.

Однако включение термина «бюджетный контроль» в корпус новой редакции Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее — БК РФ) послужило толчком к распространению данного термина в науке финансового

права⁴ и даже его активному исследованию как «нового» явления. К примеру, Т.А. Вершило анализирует различные научные определения бюджетного контроля и выделяет признаки бюджетного контроля как особого «автономного» вида публичного финансового контроля: «... является разновидностью финансового контроля... осуществляется в особом юридическом процессе — бюджетном как на стадии планирования, так и исполнения, а также в отчетной стадии... осуществляется в бюджетной деятельности государства... данный вид контроля направлен на оценку эффективности государственного (муниципального) управления в бюджетной сфере и оценку эффективности управления бюджетом» [Вершило Т.А., 2017: 18–19].

Авторы работы «Контроль в финансово-бюджетной сфере» указывают: «Очевидным является то, что финансовый контроль — это контроль, осуществляемый в сфере финансов» [Кучеров И.И., Поветкина Н.А., 2016: 21]. В настоящем исследовании мы пытаемся опровергнуть устоявшееся представление о финансовом контроле и доказать, что государственный финансовый контроль не включает налоговый, валютный и прочие виды контроля в финансовой сфере. Финансовый контроль — родовое наименование любой контрольной деятельности уполномоченных субъектов финансового права, у финансового контроля есть предмет, цели и задачи, участники и прочие необходимые элементы контрольной деятельности. Классификация финансового контроля на государственный, муниципальный, общественный и аудиторский, предложенная в учебнике под редакцией Н.И. Химичевой [Химичева Н.И., 2012: 157], на наш взгляд, не выдерживает критики. Классифицировать можно только конкретное единое явление, в этой же классификации мы видим смешение аудита и финансового контроля, которые являются разнопорядковыми категориями. Аудит не может являться разновидностью финансового контроля, так как финансовый контроль является управленческой деятельностью, компонентой управления финансовыми ресурсами⁵, тогда как аудит осуществляется независимо от субъекта управления, он не включен в процесс управления финансовыми ресурсами и направлен на управление в целом. К тому же аудит выступает средством финансового контроля, осуществляемого собственниками финансовых ресурсов или имущества в частных или публичных интересах.

Такая позиция согласуется с положением п. 3 ст. 18 Лимской декларации руководящих принципов контроля, согласно которому все управление

⁴ Для обозначения финансового контроля в бюджетной сфере термин «бюджетный контроль» применяют [Андреева Е.М., 2018: 40–48]; [Лагутин И.Б., 2015: 15]; [Комягин Д.Л., 2017: 10–11]; [Грачева Е.Ю., 2013: 169].

⁵ Е.Ю. Грачева рассматривает финансовый контроль как «неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками на макро- и микроуровнях для обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций» [Грачева Е.Ю., 2013: 127].

государственными финансами, независимо от того, отражены они в национальном бюджете или нет, должно быть объектом контроля высшего контрольного органа⁶. Данное положение имеет принципиальное значение для понимания конституционной модели функционирования Счетной палаты именно как органа государственного аудита⁷. На сегодняшний день, к сожалению, законодатель не смог провести четкую черту между государственным аудитом и государственным финансовым контролем, между тем, доктринально данные понятия являются абсолютно различными. Как отмечает С.В. Степашин, «для российского менталитета понятие «контроль» является не только более привычным, чем относительно позднее заимствованный термин «аудит», но также эмоционально более жестким, действенным, директивным, обязательным» [Степашин С.В., 2006: 21].

Традиционный в доктрине финансового права подход к сущности финансового контроля основан на положениях Указа Президента России от 25.07.1996 №1095 (в ред. от 18.07.2001) «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»⁸. Согласно данному документу, государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ. Между тем, законодатель не воспринял данную концепцию и сузил публичный финансовый контроль до контроля в финансово-бюджетной сфере, что является совершенно верной позицией.

Мы убеждены, что классификация финансового контроля по сферам общественным отношений является ошибочной. Если предположить, что, к примеру, валютный контроль и налоговый контроль являются видами публичного финансового контроля, то из этого следует, что сущность валютного контроля и финансового контроля одна. Полагаем, что нет ничего общего между валютным и налоговым контролем как разновидностями государственного контроля, кроме того, что и тот и другой осуществляются по поводу денежных средств.

Попытку увязать контроль в сфере денежного обращения и финансовый контроль предприняла Н.А. Саттарова: «Безусловно, фондирование централизованных денежных средств, а также их распределение и использование

⁶ Лимская декларация руководящих принципов контроля (принята в Лиме 26.10.1977 IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля) // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Разграничение государственного аудита и финансового контроля, к сожалению, не так однозначно.

⁸ СЗ РФ. 1996. № 31. Ст. 3696.

опосредованы денежным обращением, что обуславливает необходимость финансового контроля в сфере денежного обращения» [Саттарова Н.А., 2016: 27–29]. Очевидно, что публичный контроль в финансовой сфере неоднороден, между тем ученые пытаются сконструировать единую систему публичного финансового контроля, оправдывая существование такой системы единством цели. Зачастую такой целью выступает обеспечение правомерного и эффективного формирования и расходования фондов публично-правовых образований.

На сегодняшний день в законодательстве и подзаконных нормативных правовых актах применяются различные термины, по сути обозначающие одно и то же явление применительно к публичным или частным финансовым ресурсам — финансовый контроль⁹, контроль над финансово-хозяйственной деятельностью¹⁰ или контроль финансово-хозяйственной деятельности, проверка финансово-хозяйственной деятельности¹¹, контроль в финансово-бюджетной сфере¹², контроль в сфере бюджетных отношений¹³.

Профессор А.А. Ялбулганов под финансовым контролем понимает «осуществляемую с использованием специфических организационных 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 резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности» [Ялбулганов А.А., 1999: 43–44]. Профессор Е.Ю. Грачева под контрольными правоотношениями понимает «правовую связь между контролирующим и подконтрольным субъектами в целях создания наиболее

⁹ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ (в ред. от 03.08.2018, с изм. от 11.10.2018) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

¹⁰ Глава XII Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ (в ред. от 19.07.2018) «Об акционерных обществах» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 1; ст. 15 Федерального закона от 19.07.1998 № 115-ФЗ (в ред. от 21.03.2002) «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий)» // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3611.

¹¹ Проверка финансово-хозяйственной деятельности — термин, как правило, применяемый в сфере регулирования внутреннего финансового контроля. Например, приказ Роспечати от 11.04.2014 № 84 «Об утверждении порядка проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций, подведомственных Федеральному агентству по печати и массовым коммуникациям». Документ опубликован не был // СПС «КонсультантПлюс».

¹² Постановление Правительства Российской Федерации от 28.11.2013 № 1092 «О порядке осуществления Федеральным казначейством полномочий по контролю в финансово-бюджетной сфере» // СЗ РФ. 2013. № 49 (часть VII). Ст. 6435.

¹³ Статья 11 Федерального закона от 07.05.2013 № 77-ФЗ «О парламентском контроле» // СЗ РФ. 2013. № 19. Ст. 2304.

благоприятных условий для реализации нормативно-правовых предписаний в поведении, деятельности подконтрольных субъектов, обеспечении эффективности правового регулирования, восстановлении состояния законности и правопорядка в случае их нарушения» [Грачева Е.Ю., 2000: 135].

С учетом приведенных определений и в целях настоящего исследования определим, что финансовый контроль — контроль, предметом которого выступает соблюдение участниками финансовых отношений нормативных требований к проведению процедур аккумулирования, распределения и использования фондов денежных средств, управления имуществом и иными финансовыми ресурсами. Предметом публичного финансового контроля выступает не только эффективность и целевой характер использования публичных денежных средств, но и имущества и иных финансовых ресурсов. Это обусловлено тем, что грань между отношениями по управлению денежными средствами и управлению имуществом очень тонка и не всегда представляется целесообразным ее проводить. К примеру, управление средствами Фонда национального благосостояния как частью федерального бюджета предполагает их вложение как в иностранную валюту, так и в иные активы, имеющие денежную оценку, но не имеющие денежной формы.

Нормативные требования к финансовой деятельности могут устанавливаться различными документами, в том числе законодательными актами, подзаконными нормативными правовыми актами, локальными нормативными документами. Например, финансовая деятельность публично-правовых образований подлежит законодательной регламентации, в силу чего мы можем наблюдать законодательные положения, регулирующие функционирование бюджетов бюджетной системы, а также положения подзаконных нормативных правовых актов. Помимо этого, каждым главным администратором бюджетных средств формируются локальные нормативные документы (стандарты и процедуры), регламентирующие деятельность должностных лиц самого главного администратора бюджетных средств, а также должностных лиц подведомственных ему администраторов бюджетных средств.

Таким образом, финансовый контроль — это контроль над финансовой деятельностью объекта контроля, т.е. над финансово-хозяйственной деятельностью субъекта права. Финансовый контроль — универсальное явление, имеющее место как в публичной, так и частной сфере. Финансовую деятельность, т.е. формирование, распределение и использование фондов денежных средств, осуществляют как публичные, так и частные субъекты, при этом первые преследуют публичный интерес, вторые — частный. Регламентация финансового контроля над публичными фондами денежных средств (что означает финансовый контроль над публичными финансами) осуществляется нормами финансового права. К примеру, правоотношения, возникающие в связи с проведением Счетной палатой контрольного меро-

приятия в отношении НИУ-ВШЭ (федерального автономного учреждения), являются финансовыми правоотношениями, т.е. урегулированы нормами финансового права, тогда как правоотношения, возникающие по поводу финансового контроля лизингодателя финансового над деятельностью лизингополучателя, регулируются Федеральным законом от 29.10.1998 №164-ФЗ (в ред. от 16.10.2017) «О финансовой аренде (лизинге)»¹⁴, не являются предметом финансового права и, тем самым, не выступают финансовыми правоотношениями, которым присущ публичный характер.

Собственно термин «финансовый контроль»¹⁵ применяется в сфере бюджетных отношений и закрепляется в БК РФ. Законодательно финансовый контроль означает буквально «контроль за формированием и расходованием бюджетных средств». Однако, исходя из сути финансового контроля, государство осуществляет его не только в финансово-бюджетной сфере. Это очевидно при ближайшем рассмотрении таких явлений, как «государственный финансовый контроль», реализуемый в соответствии с БК РФ, и «контроль банковской системы», реализуемый в соответствии с Федеральным законом от 05.04.2013 №41-ФЗ (ред. от 07.02.2017) «О Счетной палате Российской Федерации» (далее — Закон о Счетной палате)¹⁶.

Банк России в силу закона и в целях реализации публичных функций осуществляет финансовую деятельность, формируя публичные фонды денежных средств. Данные фонды не входят в бюджетную систему, но при этом их формирование основано на федеральной собственности и обусловлено публичным интересом. Финансовый контроль над соблюдением нормативных требований к финансовой деятельности Банка России как внешний, независимый субъект осуществляет Счетная палата. Данные правоотношения регламентированы положениями Закона о Счетной палате, а также внутренними стандартами Палаты. БК РФ не регламентирует данные отношения, так как фонды Банка России не входят в бюджетную систему и финансовая деятельность Банка независима от решений Правительства.

Законодатель, формулируя нормы ст. 23 Закона о Счетной палате¹⁷, избегает термина «финансовый контроль» в целях разграничения контроля в

¹⁴ СЗ РФ. 1998. № 44. Ст. 5394.

¹⁵ Термин «финансовый контроль» рассматривается исключительно в рамках финансовых правоотношений. Однако он может использоваться и в иных сферах, например, статья 38 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ (в ред. от 16.10.2017) «О финансовой аренде (лизинге)» закрепляет право лизингодателя на финансовый контроль.

¹⁶ СЗ РФ. 2013. № 14. Ст. 1649.

¹⁷ В соответствии с п. 2 ст. 23 Закона о Счетной палате (в действующей редакции) Счетная палата осуществляет проверки финансово-хозяйственной деятельности Центрального банка, его структурных подразделений и учреждений. Указанные проверки осуществляются в соответствии с решениями Государственной Думы, принимаемыми на основании предложений Национального финансового совета.

бюджетной и банковской системах. Строго говоря, с позиции закона контроль банковской системы Счетной палаты не является государственным финансовым контролем. Однако это исключительно терминологическая особенность, не изменяющая его сути как финансового в силу того, что предметом данного контроля выступают именно финансово-хозяйственные операции Банка России, его структурных подразделений и учреждений.

2. Соотношение публичного финансового контроля с налоговым, валютным контролем и банковским надзором

Предметом публичного финансового контроля является соблюдение нормативных требований финансово-хозяйственных операций субъектом финансового права. Как уже отмечалось, сутью финансового контроля является контроль финансово-хозяйственной деятельности, т.е. контроль над формированием, распределением и использованием фондов денежных средств. Правовую основу публичного финансового контроля формируют нормы бюджетного права — гл. 26 БК РФ закрепляет основные положения в области государственного и муниципального финансового контроля. Однако финансовый контроль не является единственным видом публичного контроля в финансовой системе — государство осуществляет налоговый контроль, валютный контроль, страховой надзор и прочие виды публичного контроля и надзора в финансовой сфере. Одной из задач настоящего исследования является разграничить финансовый контроль с иными видами контроля и надзора в финансовой сфере.

2.1. Финансовый и налоговый контроль

Предметом налогового контроля являются полнота и своевременность уплаты налогов, сборов и обязательных страховых взносов. В целях проверки правильности исчисления и полноты уплаты налогового платежа налогоплательщиком налоговый орган изучает финансово-хозяйственные операции, совершенные налогоплательщиком (плательщиком сбора или обязательного страхового взноса). Ведь именно они порождают налоговую обязанность. При этом налоговый орган не изучает всю финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика, не исследует вопросы эффективного и целевого использования денежных средств, а находится строго в рамках предмета налоговой проверки. Финансовый результат (прибыль или убытки) налогоплательщика интересует налогового органа постольку, по-

сколькo это оказывает влияние на исчисление подоходных налогов. В случае с имущественным налогообложением учитывается только формальная составляющая правового режима имущества: имеет правовое значение только то, кто является собственником по государственному реестру недвижимости, или на балансе какой организации находится имущество, — финансово-хозяйственные операции с использованием имущества не имеют значения. Напротив, финансовый контроль направлен именно на финансово-хозяйственную деятельность — исследуются цели финансово-хозяйственных операций, их экономическая целесообразность и эффективность, вся деятельность либо отдельные аспекты финансовой деятельности, направленной на формирование, распределение и использование денежных средств.

Соотношение налогового и государственного финансового контроля легко изобразить схематично¹⁸. Контроль налогового органа в отношении налогоплательщика, предметом которого является полнота и своевременность уплаты им федеральных налогов и иных налоговых платежей, является налоговым контролем. Контроль Счетной палаты за налоговым органом, предметом которого является эффективность администрирования федеральных налогов и иных налоговых платежей, поступающих в федеральный бюджет, является финансовым контролем, в силу того, что он направлен на исследование и оценивание деятельности по формированию фонда денежных средств — федерального бюджета. Такая концепция и отражена в БК РФ: объектом финансового контроля контролирующего государственного органа выступает администратор доходов бюджета как участник бюджетного процесса, тогда как объектом налогового контроля со стороны контролирующего государственного органа выступает налогоплательщик, который не является участником бюджетного процесса. Ошибочно полагать, что налогоплательщик участвует в процессе формирования бюджета, этот процесс в целях разграничения понятий финансовый и налоговый контроль следует сузить до участников бюджетного процесса. Легко увидеть этот процесс схематично на историческом примере с откупной системой сбора налогов — формируют бюджет не налогоплательщики, а именно сборщики налогов.

Цель налогового и финансового контроля, по сути, одна — сформировать бюджеты бюджетной системы. Разница в предмете: поведение налогоплательщика, его действия или бездействие, которые входят в поле зрения налогового органа, направлены на формирование бюджетов бюджетной системы не непосредственно, а опосредованно, в действительности же его поведение

¹⁸ Причина соотнесения налогового контроля именно с государственным финансовым контролем, а не публичным финансовым контролем в целом, включающим государственный и муниципальный финансовый контроль, проста: налоговый контроль в большинстве стран мира и, в том числе в России, является исключительным государственным полномочием и не относится к вопросам местного значения.

направлено на исполнение конституционной обязанности уплаты налогов и иных публичных обязательных платежей. Потому налогоплательщики и плательщики иных обязательных платежей не являются участниками бюджетного процесса, равно как и получатели субсидий, бюджетных инвестиций и бюджетных ассигнований в иных формах не являются участниками бюджетного процесса — они не исполняют бюджеты бюджетной системы (хотя за счет денежных средств физических и юридических лиц, выступающих плательщиками как обязательных публичных, так и частноправовых платежей, формируются бюджеты и в их же пользу денежные (бюджетные) средства распределяются в различных формах бюджетных ассигнований).

Налоговый контроль — точка соприкосновения двух подотраслей финансового права: бюджетного и налогового. Дело в том, что налоговый контроль является составляющей налогового администрирования, т.е. деятельности по администрированию налоговых платежей налоговыми органами¹⁹, которые выступают в бюджетном процессе администраторами доходов бюджетов. Основными бюджетными полномочиями администраторов доходов бюджетов являются учет, начисление платежа, *контроль* полноты и своевременности его уплаты, принудительное взимание платежа (взыскание), зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных платежей, начисление пени и привлечение к юридической ответственности (начисление штрафов). Непосредственное регулирование процедур налогового администрирования и контроля полноты и уплаты налоговых платежей, что и составляет содержание налогового контроля, осуществляется положениями Налогового кодекса²⁰, а не БК РФ.

Контроль полноты уплаты публичных обязательных платежей осуществляют не только налоговые органы, но и многие иные органы, например, таможенные органы, которые администрируют таможенные платежи — таможенные пошлины и сборы, а также косвенные налоги (НДС и акцизы), взимаемые при перемещении товаров, работ и услуг через таможенную границу. Д.Л. Комягин справедливо отмечает, что «любой вид государственного контроля, мероприятия которого направлены на проверку правомерности мобилизации публичных доходов, имеет отношение к публичным финансам... существует значительное разнообразие иных видов публичных доходов, условно обобщенных понятием «неналоговые доходы»» [Комягин Д.Л., 2015: 16–17].

Таким образом, налоговый контроль является контролем со стороны налоговых органов полноты и своевременности уплаты налоговых платежей,

¹⁹ Налоговые органы могут администрировать и неналоговые доходы, например, арендные платежи.

²⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в ред. от 03.08.2018) // СЗ РФ. 1998.N 31. Ст. 3824.

тогда как контроль над уплатой публичных обязательных платежей, поступающих в бюджеты бюджетной системы (фискальных платежей), является полномочием любого администратора доходов бюджетов. Контроль в рамках администрирования публичных платежей вовсе не является финансовым контролем.

Эти рассуждения обусловлены применением сущностного подхода к изучаемым явлениям, тогда как традиционное в финансово-правовой доктрине отнесение налогового контроля к разновидностям государственного финансового контроля обусловлено применением отраслевого подхода, что верно подмечено Н.В. Васильевой [Васильева Н.В., 2017: 145]. Между тем намечающиеся тенденции правового регулирования неналоговых платежей свидетельствуют о намерении законодателя привести администрирование налоговых и неналоговых доходов бюджетов в части публичных обязательных платежей к единому началу, насколько это вообще возможно, что повлечет изменением архитектуры финансового права. Мы придерживаемся скептической точки зрения о целесообразности и реализме данных замыслов, однако в настоящее время в научных кругах уже ведутся дискуссии на этот счет [Селиванов А.С., Орлов М.Ю., Зарипов В.М. и др., 2018: 14–26].

2.2. Финансовый и валютный контроль

Предметом валютного контроля является соблюдение участниками валютных отношений (валютных резидентом и нерезидентов) положений валютного законодательства и актов органов валютного регулирования при совершении ими валютных операций. Валютные операции различны, перечень их и правовой режим закреплены Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле»²¹, но, чаще всего, это расчеты в иностранной либо национальной валюте при совершении внешнеэкономических сделок между валютными резидентами и нерезидентами. Валютный контроль направлен не на изучение и оценивание финансово-хозяйственной деятельности субъекта финансового права, а лишь на соблюдение им законодательных требований при совершении определенного вида финансово-хозяйственных операций — валютных. Валютный контроль продиктовано не наполнением бюджетной системы как в случае с налоговым контролем или любым другим контролем над уплатой фискальных платежей, а исключительно необходимостью устойчивости национальной валюты. Все валютные операции оказывают влияние на национальную валюту, в связи с чем государство регулирует и контролирует обращение иностранной валюты.

²¹ Федеральный закон от 10. 12. 2003 № 173-ФЗ (в ред. от 03.08.2018) «О валютном регулировании и валютном контроле» // СЗ РФ. 2003. № 50. Ст. 4859.

Если в рамках финансового контроля исследуются финансово-хозяйственные операции с иностранной валютой или внешними ценными бумагами, предметом финансового контроля не выступает соблюдение требований валютного законодательства; данные операции оцениваются с точки зрения их финансового результата и правомерности в соответствии с принципом целевого характера использования денежных средств (например, вправе ли было бюджетное учреждение приобрести иностранную валюту за счет средств, выделенных ему в целях выполнения государственного задания).

Между тем в доктрине есть противоположные мнения, относящие валютный контроль к разновидностям государственного финансового контроля. И.В. Хаменушко полагает, что валютный контроль следует понимать как минимум в трех аспектах, один из которых заключается в том, что валютный контроль выступает видом государственного финансового контроля, т.е. деятельностью государственных органов и уполномоченных организаций, проводимой с помощью специальных приемов и способов для обеспечения законности и правопорядка в сфере валютных отношений [Хаменушко И.В., 2013: 105]. Данный автор обосновывает включение института валютного регулирования в структуру финансового права тесной связью между бюджетной и валютной политикой (на наш взгляд, это очевидно, но нецелесообразно), что позволяет ему сделать вывод, что валютный контроль — разновидность финансового. Мы усматриваем в данной аргументации отраслевой подход, несостоятельность которого пытаемся доказать.

2.3. Финансовый контроль и банковский надзор

По мнению исследователей, контроль и надзор обладают характерными чертами. Контроль обычно характеризуется: 1) осуществлением оценки деятельности контролируемого объекта, как с точки зрения законности, так и целесообразности и эффективности; 2) возможностью вмешательства контролирующего субъекта в деятельность контролируемого объекта; 3) нормативно закрепленной возможностью субъектов контроля непосредственно привлекать правонарушителей к ответственности [Яблонская А.Б., 2009: 15–20]. В действующем законодательстве выделяется финансовый контроль, налоговый контроль, валютный контроль и контроль в сфере закупок товаров, работ и услуг для публичных нужд.

Надзор характеризуется: 1) оценкой деятельности поднадзорного объекта исключительно с точки зрения законности; 2) невозможностью вмешательства в деятельность поднадзорного объекта, субъект надзора констатирует нарушение законности поднадзорным объектом; 3) реагированием в форме обращения к нарушителю с предупреждением, предписанием об устранении нарушений или в вышестоящий орган по отношению к нарушителю, в вы-

шестоящий надзорный орган либо в суд; 4) надзорная деятельность всегда осуществляется в отношении объектов, не находящихся в организационном подчинении надзорных органов [Яблонская А.Б., 2009: 15–20].

В финансовом праве выделяют банковский, страховой надзор и некоторые иные виды надзора, осуществляемого Банком России в финансовом секторе экономики. Как отметил А.А. Ситник, ««надзор» применяется лишь в отношении контрольной деятельности, осуществляемой Банком России на финансовом рынке и включающей в себя банковский надзор, страховой надзор, надзор на рынке ценных бумаг, надзор за микрофинансовыми организациями, надзор и наблюдение в национальной платежной системе и т.д.» [Ситник А.А., 2017: 6–7]

В практической деятельности контроль и надзор разграничить трудно. Между тем между ними есть существенное различие, как между аудитом и финансовым контролем: надзор, равно как и аудит, не включен в управленческий процесс, в то время как контроль является неперенным элементом управления. Вот почему Банк России не может осуществлять финансовый контроль над банками — он не управляет частными финансами. Он выступает регулятором и надзорным органом в отношении финансового рынка в целом, но не контролером, что будет раскрыто ниже.

Между тем законодательство фактически отождествляет указанные понятия. К примеру, Указ Президента России от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» функции по контролю и надзору не разграничиваются. Вывод об их идентичности можно сделать из названия Федерального закона от 26.12.2008 №294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»²², а также из содержащегося в нем определения²³. О смешении понятий контроля и надзора пишет и Л.Л. Арзуманова: «С позиций науки административного права наблюдается четкое разграничение понятий «контроль» и «надзор», в то время как анализ законодательных актов в финансовой деятельности государства, а также доктрины финансового права позволяет говорить о синонимичности этих категорий» [Арзуманова Л.Л., 2017: 7–12].

Банковская система государства функционирует независимо от правительства и бюджетной системы. Регулируется банковская система законодательством и нормативными актами Банка России. За функционированием

²² СЗ РФ. 2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6249.

²³ В соответствии с указанным Законом под государственным контролем (надзором) понимается проведение проверки выполнения юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем при осуществлении их деятельности обязательных требований к товарам (работам, услугам), установленных действующим законодательством.

банковской системы надзирает Банк России, предметом которого выступает соблюдение банками и иными участниками банковских отношений требований банковского законодательства и актов Банка России как регулятора банковской системы. Целью банковского надзора является обеспечение устойчивого функционирования банковской системы, а также соблюдения законных интересов юридических и физических лиц. В соответствии с финансовым законодательством публичный финансовый контроль осуществляется в сфере публичных финансов и его предметом является соблюдение финансово-правовых предписаний о формировании, распределении и использовании публичных фондов денежных средств. Банковский надзор осуществляется в банковской системе и его предметом выступает соблюдение правовых предписаний о формировании, распределении и использовании частных фондов денежных средств, ведь банковская или небанковская кредитная организация, как правило, учреждается частным субъектом, преследующим частный интерес.

Однако это не исключает финансового контроля в банковской системе, но не со стороны государства. Для соотнесения финансового контроля и банковского надзора необходимо поместить оба этих вида контрольной деятельности в одну плоскость — банковскую систему — и рассмотреть их характеристики. При банковском надзоре анализу подлежат не финансово-хозяйственные операции, как при финансовом контроле, а показатели финансовой деятельности, характеризующие способность организации исполнять финансовые обязательства перед юридическими и физическими лицами, тем самым обеспечивая устойчивость банковской системы. Банковский надзор, равно как и финансовый контроль, направлен на формирование, распределение и использование денежных фондов, однако финансовый контроль и банковский надзор при схожести целей — обеспечение устойчивого формирования, распределения и использования денежных фондов кредитных организаций — имеют различные предметы и иницируются различными субъектами.

Финансовый контроль в сфере частных финансов вправе осуществлять частный субъект²⁴, в случае с кредитной организацией — это участник кредитной организации (к примеру, акционер) или сама кредитная организация (в данном случае осуществляется внутренний финансовый контроль), а надзор над финансовой деятельностью кредитной организации осуществляет Российская Федерация, уполномочивающая Банк России на осуществление данной деятельности. Последствием финансового контроля может быть управленческое решение об изменении курса финансовой деятельности, тогда как при осуществлении банковского надзора государство не вмешивается.

²⁴ Однако это может быть и субъект публичного права, если акционером выступает Банк России или публично-правовое образование.

вается в финансово-хозяйственную деятельность кредитной организации, постоянно отслеживая соответствие финансовых показателей, кредитных организаций, нормативам, установленных банковским законодательством, а также нормативными актами Банка России. Вмешательство в финансово-хозяйственную деятельность кредитной организации возможно только при угрозе стабильности банковской системы государства.

Заключение

Финансовый контроль является универсальной категорией, регулируемой как публичным, так и частным правом, что подтверждается действующим правовым регулированием. Сущностью финансового контроля является контроль над финансово-хозяйственной деятельности объекта контроля, аккумулирующего и расходующего денежные средства в публичных целях либо использующего публичное имущество или иные финансовые ресурсы. Финансовый контроль прежде всего осуществляется в интересах собственника. Помимо этого финансовый контроль может осуществляться собственником не в целях реализации его частного интереса, а в публичных целях, защищая интересы слабой стороны — потребителей услуг (работ) экономических агентов²⁵.

Публичный финансовый контроль осуществляется в отношении денежных средств, имущества, объектов интеллектуальной собственности и иных ресурсов, формируемых и используемых (расходуемых) в публичных целях, т.е. в рамках реализации публичного интереса. При этом он осуществляется как органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, так и юридическими лицами публичного права при их наделении законом контрольными полномочиями. Финансовый контроль преследует либо частный, либо общественный, либо публичный интерес, прежде всего в зависимости от того, с какой целью образуется и расходует фонд денежных средств, используется имущество и иные финансовые ресурсы. Публичный финансовый контроль реализуется в публичных интересах, т.е. государственном либо муниципальном интересе, обусловленного функциями и задачами соответствующих публично-правовых образований.

²⁵ Речь идет о ситуации, к примеру, с обязательным аудитом. Собственник, обязанный законом, инициирует аудиторскую проверку не в собственных целях, а в публичных. Тем самым государство защищает прав контрагентов объекта контроля. В данном случае речь идет именно о финансовом контроле со стороны собственника, инициирующего аудиторскую проверку, а не о самом аудите. Предложенное нами решение вопроса о субъекте финансового контроля в случае обязательного аудита не лишено недостатков. Собственник в данном случае не является заинтересованным лицом, поэтому отнесение его к категории субъекта финансового контроля весьма условно.

Государственный финансовый контроль следует отличать от налогового, валютного контроля и надзора, осуществляемого Банком России над финансовыми организациями (институтами). Все эти виды государственного контроля объединяет то, что они реализуются государственными органами либо юридическими лицами публичного права, в том числе Банком России, в публичных интересах, при этом каждый рассматриваемый вид контроля (надзора) решает свою задачу. Налоговый контроль отличается от финансового контроля его специфический предмет; валютный контроль отличается от финансового контроля его предмет и цель. Ближе всего к финансовому контролю надзор, осуществляемый Банком России на финансовом рынке: у них совпадает предмет — финансово-хозяйственная деятельность, выраженная в специфических показателях. Однако Банк не действует от имени собственника, надзор осуществляется не в отношении публичных финансов, а в отношении частных финансов. К тому же надзор Банка не встроен в управление финансовыми ресурсами объектов надзора, в отличие от финансового контроля.

Публичный финансовый контроль является самостоятельным видом публичного контроля в финансовой сфере, наравне с налоговым контролем и иными видами контроля над уплатой публичных платежей, валютным контролем, а при объединении контроля и надзора в одну контрольно-надзорную функцию государства, то и наравне с надзором Банка России на финансовом рынке. Использование термина «финансовый контроль» в целях обозначения контрольной деятельности государства и местного самоуправления в финансовой сфере необоснованно. Изучение научных позиций по данному вопросу не обнаружило удовлетворительных аргументов в оправдание применения отраслевого подхода к понятию финансового контроля. Приводимые в литературе классификации финансового контроля не позволяют раскрыть сущность финансового контроля и также основаны на отраслевом подходе.



Библиография

Андреева Е.М. Недостатки правового регулирования финансового контроля (на примере межбюджетных трансфертов) // Актуальные проблемы российского права. 2018. № 3. С. 40–48.

Арзуманова Л.Л. Контрольно-надзорные полномочия органов государственной власти Российской Федерации в сфере денежного обращения // Законы России: опыт, анализ, практика. 2017. № 7. С. 7–12.

Болтинова О.В. (ред.). Бюджетный контроль. М.: Норма, 2018. 160 с.

Васильева Н.В. Публичные доходы в Российской Федерации: финансово-правовой аспект. М.: Норма, 2017. 304 с.

Вершило Т.А. К вопросу об осуществлении парламентского бюджетного контроля // Законы России: опыт, анализ, практика. 2017. № 6. С. 18–22.

- Грачева Е.Ю. (отв. ред.) Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы. М.: Норма, 2013. 384 с.
- Грачева Ю.А. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. 192 с.
- Козырин А.Н. Правовые основы государственного и муниципального финансового контроля в Российской Федерации // Реформы и право. 2014. № 1. С. 66–76.
- Комягин Д.Л. Бюджетное право. М.: Издательский дом НИУ ВШЭ, 2017. 590 с.
- Комягин Д.Л. Контроль за публичными ресурсами и его последствия // Финансовый вестник. 2015. № 12. С. 10–19.
- Комягин Д.Л. Политическая ответственность и стратегический контроль в сфере публичного хозяйства // Реформы и право. 2015. № 4. С. 16–23.
- Кучеров И.И., Поветкина Н.А. (отв. ред.) Контроль в финансово-бюджетной сфере. М.: Контракт, 2016. 320 с.
- Лагутин И.Б. (отв. ред.). Региональное финансовое право. М.: Юстицинформ, 2017. 316 с.
- Лагутин И.Б. Бюджетный контроль и бюджетный аудит в Российской Федерации: проблемы системности и особенности правового регулирования. М.: Юрлитинформ, 2015. 368 с.
- Омелехина Н.В. Финансовые риски в бюджетной сфере: доктринальное понимание сущности и видового разнообразия // Журнал российского права. 2018. N 8. С. 77–88.
- Саттарова Н.А. Отдельные финансово-правовые средства обеспечения финансовой дисциплины в сфере денежного обращения // Финансовое право. 2016. N 4. С. 27–29.
- Селиванов А.С., Орлов М.Ю. и др. Неналоговые платежи в российском законодательстве: грядет систематизация? // Закон. 2018. N 3. С. 14–26.
- Ситник А.А. Государственный финансовый контроль и надзор: разграничение понятий // Законы России: опыт, анализ, практика. 2017. N 7. С. 3–7.
- Степашин С.В. Конституционный аудит. М.: Наука, 2006. 816 с.
- Хаменушко И.В. Валютное регулирование в Российской Федерации: правила, контроль, ответственность. М.: Норма, 2013. 352 с.
- Химичева Н.И. (отв. ред.). Финансовое право. М.: Норма, 2012. 752 с.
- Яблонская А.Б. Контрольно-надзорная функция государственной власти в Российской Федерации: теоретико-правовое исследование: дис... к.ю.н. М., 2009. 175 с.
- Ялбулганов А.А. Финансовый контроль как институт финансового права // Юрист. 1999. N 4. С. 43–50.

Pravo. Zhurnal Vysshey Shkoly Ekonomiki. 2019. No 2

Public Financial Control: Searching of Nature



Elena V. Ryabova

Associate Professor, Public Law Department, National Research University Higher School of Economics, Candidate of Juridical Sciences. Address: 20 Myasnitskaya Str., Moscow 101000, Russia. E-mail: evryabova@hse.ru

Abstract

Financial control is understood as a term that covers different control activities of the national and local governments in the public finance sector by Russian scholars. Such understanding demonstrates the use of the “sectoral approach” to interpret financial control, while scholars put forward various positions explaining the inclusion of tax control, currency control and control (supervision) by the Bank of Russia, including control over monetary circulation, in public financial control sphere. In past and nowadays, scholars in public finance law put forward the idea of integrating all types of public control under a single law on national and local financial control. Meanwhile, this paper substantiates the failure of the use of the sectoral approach to understand of financial control and justifies the use of the substantive approach to development of a doctrinal concept of financial control. The closest examination of financial control and its correlation with currency, tax control and banking supervision on subjects and objectives demonstrates their essential differences. Public financial control does not combine various types of control over public finance, but it is an independent type of control on a par with tax and currency control. The paper also differentiates between control and supervision, primarily depending on the inclusion in the financial resources management. It substantiates failure of the proposition that an audit is a type of financial control. The study of the legal framework of financial control suggests financial control is not only a public law category, but also private law category. It is carried out by the owner of financial resources as an interested person. The author criticizes the idea that the term “budgetary control” should be established by the Budgetary Code of Russia, because this change will only be editorial in nature and will not allow building a “single system” of public control in the public finance sector under a single law.

Keywords

financial control; budgetary control; tax control; currency control; supervision; public audit; public financial control.

Acknowledgments: The information support of the work is by SPS ConsultantPlus”.

For citation: Ryabova E.V. (2019) Public Financial Control: Searching of Nature. *Pravo. Zhurnal Vyshey shkoly ekonomiki*, no 2, pp. 103–123 (in Russian)

DOI: 10.17-323/2072-8166.2019.2.103.123

References

- Andreeva E. M. (2018) Disadvantages of Legal Framework for Financial Control: a Study of Intergovernmental Transfers. *Aktual'nye problemy rossiiskogo prava*, no 3, pp. 40–48 (in Russian)
- Artemov N.M., Bogdanova A.V., Vasil'eva N.V. et al (2017) *Regional Public Finance Law*. Moscow: Justitsinform, 316 p. (in Russian)
- Arzumanova L.L., Boltinova O.V., Bubnova O.J. et al (2013) *Legal Framework for Financial Control in the Russian Federation*. Moscow: Norma, 284 p. (in Russian)
- Arzumanova L.L. (2017) Control and Supervisory Powers of the Russian Federation's Government Bodies in the Sphere of Money Circulation. *Zakony Rossii*, no 7, pp. 7–12 (in Russian)
- Gracheva Yu. A. (2000) *The Legal Framework for National Financial Control*. Moscow: Jurisprudencia, 376 p. (in Russian)

- Komyagin D.L. (2015) Control for Public Resources and its Consequences. *Finansovyi vestnik*, no 12, pp. 10–19 (in Russian)
- Komyagin D. L. (2015) Political Responsibility and Strategic Control in the Public Sector. *Reformy i pravo*, no 4, pp. 16–23 (in Russian)
- Lagutin I.B. (2015) *Budgetary Control and Audit in Russia*. Moscow: Justitsinform, 368 p. (in Russian)
- Kozyrin A.N. (2014) The Legal Framework for National and Local Financial Control in Russia. *Reformy i pravo*, no 1, pp. 66–76 (in Russian)
- Omelekhina N.V. (2018) Financial Risks in the Public Sector: a Doctrinal Understanding. *Zhurnal rossiyskogo prava*, no 8, pp. 77–88 (in Russian)
- Sattarova N.A. (2016) The Financial and Legal Means of Ensuring the Financial Discipline in the Sphere of Money Circulation. *Finansovoe pravo*, no 4, pp. 27–29 (in Russian)
- Selivanov A.S., Orlov M.Y. et al. (2018) Non-tax Payments in the Russian Legislation: Systematization is Coming? *Zakon*, no 3, pp. 14–26 (in Russian)
- Sitnik A.A. (2017) National Financial Control and Supervision: the Distinction between Terms. *Zakony Rossii*, no 7, pp. 3–7 (in Russian)
- Stepashin S.V. (2006) *Constitutional Audit*. Moscow: Nauka, 816 p. (in Russian)
- Vasil'eva N.V. (2017) *The Public Revenues in Russia*. Moscow: Norma, 304 p. (in Russian)
- Vershilo T.A. (2017) Conduct of the Parliamentary Budgetary Control. *Zakony Rossii*, no 6, pp. 18–22 (in Russian)
- Yalbulganov A.A. (1999) Financial Control as a Legal Institution of Public Finance Law. *Jurist*, no 4, pp. 43–50 (in Russian)