

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

ПРОБЛЕМЫ УНИФИКАЦИИ ТЕРМИНОЛОГИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Бровкина Н.Д., к.э.н., доцент кафедры экономического анализа и аудита; Салихов З.А., к.э.н., доцент

Финансовая академия при Правительстве РФ

Контроль является неотъемлемой функцией управления и неотделим от понятия «власть». Власть без права контроля и возможности его осуществления утрачивает свою сущность. Формы контроля, его цели и задачи разнообразны и зависят, прежде всего, от области, в которой осуществляется контроль.

Классификация контроля по области его осуществления является хорошо известной. По этому признаку выделяют технологический, энергетический, экологический, санитарный, эпидемиологический и многие другие виды контроля. В этой системе область финансового контроля имеет следующую специфику. Если, например, эпидемиологический контроль может быть полностью реализован в своей сфере с использованием собственных механизмов (существует нормативная база контроля, методы определения заболеваний и эпидемиологического порога, способы борьбы с распространением эпидемии и т.д.), то финансовый контроль невозможно осуществить, используя только нормативную базу финансового контроля и способы контроля за движением финансовых ресурсов. В большинстве случаев финансовый контроль непременно потребует изучения специфики контролируемой области, то есть выйдет за рамки собственно финансовых потоков. Например, если на борьбу с эпидемией такой-то болезни выделено столько-то бюджетных средств, процедура финансового контроля будет невозможной без оценки следующих параметров: существовала ли действительно эпидемиологическая угроза, каковы могли бы быть ее негативные последствия, как соотносится сумма бюджетных расходов и финансовая оценка возможных негативных последствий, какие меры предотвращения эпидемии были профинансированы из бюджета, были ли это наиболее эффективные меры, существует ли очевидная связь между профинансированными мероприятиями и улучшением эпидемиологической обстановки.

Другой пример. Для осуществления деятельности бюджетного учреждения решено построить здание. Строительная организация предъявляет сметный расчет в обоснование цены на строительство. Бюджетная организация перечисляет деньги. Реальный финансовый контроль данной операции невозможен без оценки таких нефинансовых областей, как:

- правильность определения объемов строительных работ (например, сколько кубов бетона необходимо для строительной работ, не завышен ли их объем в смете);
- технические характеристики использованных материалов – какой марки бетон был фактически использован на строительстве, не выставлен ли счет за якобы использованный более дорогостоящий строительный материал; и т.д.

Указанная проблема взаимопроникновения областей финансового и иных областей контроля не остается незамеченной.

В работе «Государственный финансовый контроль» под редакцией С.В. Степашина [1] данная проблема освещена следующим образом: «...нельзя не отметить тот факт, что в процессе его (здесь - государственного финансового контроля – прим. автора) осуществления приходится опускаться до уровня предприятий, организаций, акционерных обществ и т.п....и на этом уровне государственный финансовый контроль приобретает черты финансово-хозяйственного, то есть он распространяется не только на чисто финансовую, но в определенных случаях и на хозяйственную деятельность, с тем чтобы определить правильность исчисления налогов, эффективность производства и эффективность использования бюджетных средств».

Кроме того, существование любой системы предполагает наличие расходов на ее содержание, и эффективность таких расходов невозможно определить без оценки эффективности осуществления системой своих функций, что требует изучения состояния дел в анализируемой системе.

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о «надстроечной» природе финансового контроля, его «надсистемности» в соотношении с другими областями контроля. Такое представление финансового контроля более точно определяет требования к его процедурам, так как позволяет проведение финансового контроля только как контроля финансового потока, без рассмотрения сущности финансируемой операции определить как «фиктивный финансовый контроль». С другой стороны, такой подход создает определенную систему требований к компетенции финансового контролера. Здесь можно добрым словом вспомнить практику ведомственных ревизий, сотрудники которых прекрасно знали не только бухгалтерию, но и деятельность, опосредованную финансовыми потоками.

Непосредственно финансовый контроль классифицируется в зависимости от органов, его осуществляющих, на следующие виды:

- государственный;
- коммерческий (аудиторские проверки за плату);
- внутренний (по отношению к контролируемому объекту подразделениями);
- общественный.

Данная классификация является устоявшейся, поэтому давать более подробную характеристику названным видам контроля в рамках данной работе нецелесообразно.

Рассмотрим более подробно объект исследования – государственный финансовый контроль.

В современном законодательстве легитимное определение государственного финансового контроля содержится в Указе Президента РФ № 1095 от 25 июля 1996 года «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в РФ», где указано:

Государственный финансовый контроль - 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 преимушеств.

Данное определение не свободно от недостатков. Например, понятно, что не любое использование кредитных ресурсов контролируется государством. Финансовые льготы также могут предоставляться друг другу субъектами коммерческой деятельности. Поэтому очевидно необходимость совершенствования определения.

По мнению В. М. Родионовой [2]:

Государственный финансовый контроль – это основанная на нормах финансового права система органов и мероприятий по проверке законности и целесообразности в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства, одна из форм государственного контроля, способствующая обеспечению законности, охране государственной собственности, целевому, эффективному и экономному использованию государственных средств, помогающая вскрыть нарушения установленной государством финансовой дисциплины.

Из данного определения можно выделить следующие признаки государственного финансового контроля:

- основанная на нормах финансового права;
- система органов;
- система мероприятий;
- по проверке законности и целесообразности;
- в сфере образования, распределения и использования денежных фондов государства¹.

Однако, по данному определению остается неясным место, например, валютного контроля в системе государственного финансового контроля, ведь им контролируется и движение частных финансов.

По мнению А.Н. Козырина:

Государственный финансовый контроль – это осуществляемая с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных 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.

Исходя из данного определения можно выделить следующие признаки государственного финансового контроля: деятельность государственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями специфических организационных форм и методов в целях установления законности и достоверности финансовых операций...

В проекте Закона «О государственном финансовом контроле» предлагается следующее определение:

Государственный финансовый контроль – это проверка соблюдения органами государственной власти и местного самоуправления, юридическими и физическими лицами финансового законодательства РФ и субъектов РФ, рациональности и эффективности использования государственных финансовых и материальных ресурсов.

Синтезируя рассмотренные определения (табл. 1) можно вывести следующие обязательные признаки государственного финансового контроля.

С точки зрения автора, обязательными признаками государственного финансового контроля являются:

Контролирующий субъект – органы государственной власти. Деятельность государственных органов осуществляется в пределах их компетенции, превышение которой является незаконной. Поэтому указание в определении на деятельность госорганов в пределах установленной компетенции является излишней. Также излишним будет являться упоминание о системе госорганов, так как требует определения самой системы. Кроме того, понятие такой системы относится скорее к механизму реализации контроля, чем к его сути.

Контролируемый субъект - органы государственной власти и местного самоуправления, юридические и физические лица. Действительно, сегодня ни один орган не рассматривается как исключенный из сферы государственного финансового контроля. Контролируются расходы на содержание депутатов Государственной Думы, расчет налогов с заработной платы аудиторов Счетной Палаты, планируется введение контроля за крупными расходами всех физических лиц и т.д.

Объект контроля – финансовая и связанная с ней хозяйственная деятельность контролируемых субъектов. Хотя трудно представить хозяйственную деятельность, не связанную с движением финансовых потоков, возможно, какие-то ситуации создают хозяйственную операцию, движения финансовых потоков по которой не существует (например, работники завода выходят на субботник (бесплатно) по уборке территории завода). Конечно, не вся финансовая деятельность контролируется государством, а только та ее часть, которая отнесена законом к области государственного контроля. Однако упоминание об этом в определении также будет излишним, так как деятельность государственных органов может осуществляться только в пределах своей компетенции. Тем не менее, чтобы подчеркнуть «нетотальность» государственного контроля, в определении можно включить ограничение сферы контроля как «в установленных законом пределах».

Цели контроля - оценки соблюдения контролирующими субъектами норм финансового законодательства Российской Федерации. Указание на цели оценки эффективности и рациональности расходования контролируемых средств являются дублирующими, так как обязанность эффективного и рационального расходования бюджетных средств закреплена в ст. 160 и 163 Бюджетного кодекса РФ, то есть в финансовом законодательстве, а кроме того, неприменима к такой сфере государственного контроля, как налоговый и таможенный контроль.

На основании вышеизложенного, можно предложить следующее определение:

Государственный финансовый контроль – это деятельность государственных органов по контролю в установленных законом пределах за финансовой и связанной с ней хозяйственной деятельностью органов государственной власти и местного самоуправления, юридических и физических лиц, с целью оценки соблюдения ими норм финансового законодательства Российской Федерации.

¹ Вторая часть определения, по сути, является дублирующей, расширительно определяющей цели данного вида контроля «одна из форм государственного контроля, способствующая обеспечению законности, охране государственной собственности, целевому, эффективному и экономному использованию государственных средств, помогающая вскрыть нарушения установленной государством финансовой дисциплины».

Таблица 1

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПРИЗНАКОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Признак	Источник			
	Родионова В.М	Козырин А.Н.	Проект Закона	Автор
Контролирующий субъект	Система органов	Деятельность государственных органов	(нет)	Государственные органы
Контролируемый субъект	(нет)	(нет)	Органы государственной власти и местного самоуправления, юридические и физические лица	Органами государственной власти и местного самоуправления, юридическими и физическими лицами
Объект контроля	сфера образования, распределения и использования денежных фондов государства	финансовые операции, финансово-хозяйственная деятельность	Государственные, финансовые и материальные ресурсы	Финансово-хозяйственная деятельность
Методы контроля	(нет)	специфические	(нет)	
<i>Цели контроля:</i>				
законность	+	+		
соблюдение норм финансового права				+
целесообразность	+			
достоверность		+		
эффективность	+	+	+	
целевое использование	+			
увеличение доходов госбюджета		+		
экономность	+			
охрана госсобственности	+	+		
рациональность			+	
вскрытие нарушений	+			

Из определения видно, что государственный финансовый контроль охватывает не всю финансовую деятельность контролируемых субъектов, а лишь ее часть, которая получила название «финансово-бюджетной сферы». Рассмотрим это понятие более подробно.

Понятие «финансово-бюджетная сфера» в настоящее время в законодательстве не определено, хотя и используется в нормативных документах. Так, Соглашение между Правительством РФ и Администрацией Хабаровского края от 24 июля 1996 г. № 5 носит название «О разграничении полномочий в финансово-бюджетной сфере». По сути, соглашение устанавливает порядок формирования и расходования средств бюджетов различных уровней, включая порядок перераспределения средств между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта РФ.

Понятие «бюджетная сфера» встречается гораздо чаще, хотя также не определено нормативными документами. Например, Постановление Правительства Российской Федерации от 2 октября 2003 года № 609 называется "О повышении тарифных ставок (окладов) Единой тарифной сетки по оплате труда работников организаций бюджетной сферы". По смыслу Постановления под «бюджетной сферой» понимаются бюджетные учреждения, работникам которых и повышается заработная плата.

Однако очевидно, что понятие бюджетной сферы намного шире.

В сложившейся практике под «бюджетной сферой» понимают всю систему отношений по поступлению и расходованию средств бюджетов всех уровней на различных этапах от планирования до составления отчетности.

Система таких отношений раскрыта в статье 1 Бюджетного кодекса РФ, в соответствии с которой в систему бюджетных правоотношений входят:

- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, утверждения и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, контроля за их исполнением;
- отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов, осуществления государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга.

Понятие субъекта бюджетных правоотношений дано в статье 152 Бюджетного кодекса РФ, в которой к участникам бюджетного процесса отнесены:

- Президент Российской Федерации;
- органы законодательной (представительной) власти;
- органы исполнительной власти (высшие должностные лица субъектов Российской Федерации, главы местного самоуправления, финансовые органы, органы, осуществляющие сбор доходов бюджетов, другие уполномоченные органы);
- органы денежно-кредитного регулирования;
- органы государственного и муниципального финансового контроля;
- государственные внебюджетные фонды;
- главные распорядители и распорядители бюджетных средств;
- иные органы, на которые законодательством Российской Федерации, субъектов Российской Федерации возложены бюджетные, налоговые и иные полномочия;

- бюджетные учреждения, государственные и муниципальные унитарные предприятия, другие получатели бюджетных средств;
- кредитные организации, осуществляющие отдельные операции со средствами бюджетов.

Из определения можно увидеть, что небюджетные организации, не получающие бюджетные средства, не перечислены в числе участников бюджетных правоотношений, то есть находятся за пределами бюджетной сферы.

Можно сделать вывод о том, что бюджетная сфера, исходя из определения Бюджетного кодекса, распространяется на низшем уровне только на получателей бюджетных средств, не охватывая при этом субъектов, только направляющих средства в бюджет (налогоплательщиков, не получающих бюджетные средства), и индеферентных субъектов (не платящих налоги и не получающих средства бюджета)².

Понятие «финансовая сфера» намного шире, поскольку финансы включают в себя не только государственные финансы, но и частные – финансы негосударственных организаций и частных лиц.

Вопрос распространения сферы государственного контроля на область частных финансов является самостоятельным предметом исследования. В рамках данной работы мы ограничимся лишь некоторыми аспектами данной проблемы, связанными с определением границ исследуемой области.

Финансовая деятельность юридических лиц несомненно больше по объему, чем объем финансовой деятельности частных лиц. Поэтому деятельность именно юридических лиц представляет интерес для государственного контроля. Деятельность же физических лиц представляет интерес для государства только в двух аспектах: когда такая деятельность осуществляется в значительном масштабе, то есть приближается по размерам к деятельности юридического лица, и когда у физического лица в результате осуществляемых операций появляется обязанность по формированию доходной части бюджета, например, по уплате налогов.

В отношении физических лиц можно сделать вывод об избирательности предмета государственного контроля в отношении их финансовой деятельности, при этом критерии отбора операций, контролируемых государством, в настоящее время прямо не заявлены в каком-либо нормативном документе, и их определение возможно только путем анализа действующих нормативных актов.

Другим достаточно интересным вопросом является определение пределов сферы государственных финансов (или бюджетной сферы) в совокупной финансовой сфере. Данный вопрос можно назвать проблемой определения «конечного бюджетополучателя».

Классическим получателем бюджетных средств является бюджетное учреждение. Однако бюджетное учреждение, как правило, не потребляет внутри себя полученные ресурсы, а использует их для реализации своих полномочий. Можно выделить три основные формы реализации полномочий путем распоряжения полученными бюджетными средствами:

- перечисление средств другим бюджетным учреждениям;

- перечисление средств небюджетным учреждениям и физическим лицам без встречного предоставления (выдача заработной платы работникам бюджетных учреждений, выдача пенсий, пособий, единовременной материальной помощи в связи со стихийным бедствием и т.д.);
- перечисление средств небюджетным учреждениям и физическим лицам с условием встречного предоставления (имущества, услуг, результатов работ и т.д.).

Первая из названных форм по сути является не направлением использования финансовых ресурсов, а их перераспределением, но в рамках отдельно взятого бюджетного учреждения учитывается как расходование бюджетных средств. При этом финансовый поток продолжает находиться в сфере бюджетного контроля, так как бюджетные организации являются субъектами бюджетных правоотношений.

Вторая и третья формы расходования средств бюджета являются переливом финансовых потоков из сферы государственных финансов в сферу частных финансов.

Проблемой является классификация субъектов, получающих средства бюджета от бюджетного учреждения как «получателей бюджетных средств». Если определить их таковыми, то, например, ребенок, получивший деньги на мороженое из заработной платы родителя - работника бюджетного учреждения, также может рассматриваться как получатель бюджетных средств.

Как уже отмечалось выше, при контроле за расходованием бюджетных средств не определен термин «бюджетополучатель», то есть тот предел в цепочке движения бюджетных средств, пройдя который денежный поток выходит из сферы государственного контроля.

Например, в соответствии с Положением о федеральной службе финансово-бюджетного надзора, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 (далее – Постановление № 278) в целях реализации полномочий в установленной сфере деятельности Федеральная служба имеет право:

- 1) проверять в организациях, получающих средства федерального бюджета, средства государственных внебюджетных фондов, фактическое наличие, сохранность и правильность использования средств,
- 2) проводить в организациях любых форм собственности, получивших от проверяемой организации денежные средства, материальные ценности и документы, сличение записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными проверяемой организации (встречная проверка).

Проиллюстрируем проблему определения сферы контроля на примере (см. рис. 1).

Если посмотреть на рис. 1, то проведение встречной проверки у поставщика 1 – иностранной организации – трудновыполнимо. Во втором случае получателем средств из бюджета является посредник, который перечислил эти деньги поставщику (производителю). По формулировке Постановления № 278 финансово-бюджетный надзор вправе проверять бесконечно долгую цепочку таких организаций, при этом уже второе звено в этой цепочке – поставщик – может не знать о том, что поступившие средства – бюджетные, поэтому применение к нему правил работы с бюджетными средствами (например, нецелевое использование) будет невозможно. Тогда какие виды ответственности может нести получатель бюджетных денег второго и

² Например, некоммерческие организации, не имеющие налогооблагаемой базы

далее звена, (и можно ли называть их уже бюджетными деньгами) нормативными актами не установлено.

В третьем примере средства перечисляются индивидуальному предпринимателю, который организацией не является, и по тексту нормативного документа встречная проверка его документов не входит в компетенцию финансово-бюджетного надзора.

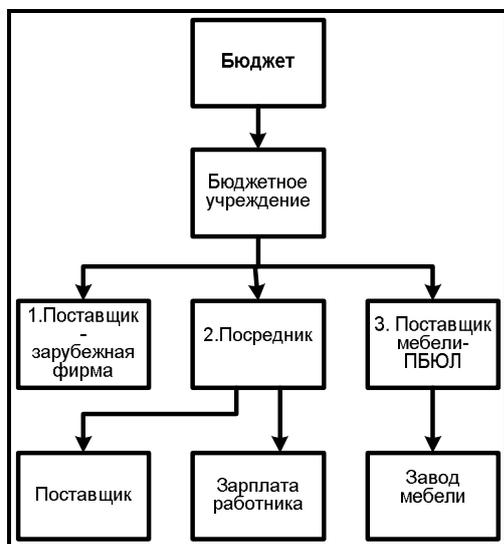


Рис. 1. Условная схема расходования средств бюджетным учреждением

Таким образом, установление границы между областью движения бюджетных средств и частных финансов является одной из насущных задач теории государственного финансового контроля. Решение данной проблемы усложняется также и разграничением средств по уровням бюджетов.

В настоящее время точное определение «получателя бюджетных средств» в нормативных документах отсутствует, что вызывает значительную неопределенность в определении реальных границ бюджетной сферы.

В.М. Родионовой в работе «Финансовый контроль» проводится следующая классификация государственного финансового контроля:

- Общегосударственный (выполнение хозяйствующими субъектами обязательств перед государством); в том числе:
 - налоговый;
 - таможенный;
 - валютный.
- Бюджетно-финансовый (законность и эффективность формирования и использования государственных средств). При этом бюджетно-финансовый контроль разделен на:
 - денежно-кредитный;
 - административный (внутренний контроль исполнительной власти за эффективностью деятельности подведомственных структур);
 - парламентский, или независимый (внешний контроль, организуемый органами законодательной власти).
- Ведомственный (внутриведомственное использование средств).

На наш взгляд, описанная выше классификация государственного финансового контроля не свободна от недостатков. В частности, присутствует смешение формы организации контроля (парламентский –

внешний; административный – внутренний) и направления контроля – денежно-кредитный.

Предложенная В. М. Родионовой классификация выделяет отношения по уплате налоговых платежей за пределы бюджетно-финансовой контроля [3]. Фактически, как мы и указывали выше, бюджетную сферу составляет только процесс утверждения и расходования бюджета. Процесс «наполняемости бюджета» за счет налоговых и таможенных платежей выпадает из бюджетной сферы, так как большинство коммерческих предприятий не являются по Бюджетному кодексу субъектами правоотношений.

Однако, выделяя «бюджетно-финансовый контроль» в отдельный вид контроля, Родионова В. М. не определяет его соотношение с бюджетным контролем, равнозначные ли это понятия или чем-то отличаются.

Равнозначность понятий «финансово-бюджетная сфера» и «бюджетная сфера» можно определить, рассмотрев бюджетную сферу как объект государственного финансового контроля. В этой системе соотношений, действительно, государственному финансовому контролю подлежит вся совокупность бюджетных отношений: любое отношение, например, распорядитель кредита – получатель бюджетных средств, подлежит контролю в различных аспектах: финансовому контролю, административному контролю, общественному контролю, и даже контролю со стороны прокуратуры и других органов. Поэтому органами государственного финансового контроля вся совокупность бюджетных отношений рассматривается с точки зрения финансового контроля, то есть «финансово-бюджетная сфера» – это бюджетная сфера с точки зрения финансового контроля.

Понятие «финансово-бюджетной сферы» можно рассматривать не только как соотношение «финансы - из них государственные финансы», но и как соотношение «бюджетные отношения – из них финансовые».

Такой подход можно обосновать двумя типами бюджетных отношений, возникающих между субъектами бюджетных правоотношений, закрепленными в Бюджетном кодексе:

- в процессе составления и рассмотрения, утверждения проектов бюджетов, исполнения и контроля за их исполнением;
- в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов.

Представляется логичным, что в первой группе бюджетных отношений преобладает административный аспект, при этом финансовый аспект выражается разве что в движении средств на выплату заработной платы должностных лиц, занимающихся данным процессом, и иные аналогичные расходы на обеспечение процесса «устройства бюджета».

Вторая же группа – формирования доходов и осуществления расходов бюджетов – безусловно состоит из финансовых потоков.

С этой точки зрения бюджетную сферу можно условно разделить на административно-бюджетную и финансово-бюджетную.

Подводя итоги, можно отметить, что понятие финансово-бюджетной сферы как сферы осуществления государственного финансового контроля можно рассматривать в трех значениях:

1. Финансово-бюджетная сфера как сфера осуществления государственного финансового контроля – это совокупность бюджетных правоотношений и части правоотноше-

ний, возникающих в сфере частных финансов, отнесенных законодательными актами к сфере государственного финансового контроля. В этом значении термин «финансово-бюджетная сфера» шире по объему, чем термин «бюджетная сфера».

2. Финансово-бюджетная сфера как сфера осуществления государственного финансового контроля – это совокупность бюджетных правоотношений как объектов государственного финансового контроля. В этом значении термин «финансово-бюджетная сфера» равен по объему термину «бюджетная сфера».
3. Финансово-бюджетная сфера как сфера осуществления государственного финансового контроля – это часть бюджетных правоотношений, непосредственно связанных с реальным, а не планируемым, движением финансовых потоков. В этом значении термин «финансово-бюджетная сфера» уже по объему, чем термин «бюджетная сфера».

Наиболее применимым нам представляется первое определение, как наиболее полно отражающее сферу государственного финансового контроля. Итак, финансово-бюджетная сфера как сфера осуществления государственного финансового контроля – это совокупность бюджетных правоотношений, закрепленных Бюджетным Кодексом РФ и части правоотношений, возникающих в сфере частных финансов, отнесенных законодательными актами к сфере государственного финансового контроля.

Наиболее часто в нормативных и методических документах различного уровня, а также в научной литературе упоминаются две формы осуществления государственного финансового контроля: «ревизия» и «проверка». При этом соотношение между двумя этими терминами остается дискуссионным вопросом.

Многие авторы определяют эти способы контроля одинаково, поскольку и источники являются общими. Как правило, понятия «проверка» и «ревизия» заимствуются из нормативных актов Министерства финансов Российской Федерации, регулирующих порядок планирования организации и оформления ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений.

Недавно в практике контроля введено новое понятие «обследование». Понятие «обследование» соответствует определению, данному в Законе г. Москвы «О контрольно-счетной палате г. Москвы», регламентирующего деятельность органа независимого финансового контроля на уровне субъекта федерации.

Рассмотрим понятия «проверка», «ревизия» и «обследование» с теоретической и практической стороны их организации и проведения.

В «Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации», утвержденной приказом Министерства финансов РФ № 42н от 14 апреля 2000 года, (далее - Инструкция), в пункте 4 дано следующее определение:

«Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской

Федерации и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление».

Проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации».

Казалось бы, вопрос ясен: «ревизия» – понятие общее, означает систему контрольных действий, а «проверка» – единичное контрольное действие, таким образом, ревизия состоит из некоторого количества проверок.

В Законе «О Счетной палате РФ» № 4-ФЗ от 11 января 1995 года в статье 15 функции Счетной палаты указаны как проведение «комплексных ревизий и тематических проверок», что в целом соответствует указанной выше трактовке. При этом ни в Законе, ни в регламенте Счетной палаты нет определения, что такое комплексная ревизия и тематическая проверка, которые палата должна проводить в соответствии с законом.

Однако при переходе в область практической деятельности использование рассматриваемых терминов вызывает сложность. Например, при необходимости проверить соблюдение правил работы с наличными денежными средствами, можно ли говорить о «ревизии кассы»? Данный термин является устойчивым и употребляется достаточно часто. Действительно, сам процесс проверки работы с наличными денежными средствами состоит из ряда действий, начиная с проверки наличия кассовой книги и заканчивая оценкой соблюдения технических требований к помещению кассы, то есть комплекса действий – по определению – «ревизии». Тогда каждое единичное действие, например, проверка наличия кассовой книги, – это единичное действие – по определению – «проверка».

Однако, если вернуться к формулировке статьи 15 Закона «О Счетной палате», вряд ли под тематической проверкой понималось единичное контрольное действие, неразложимое на более детальные действия.

Специалисты в области государственного финансового контроля подчеркивают именно «всеобъемлющий характер этого контрольного мероприятия», называя ее составляющие «разделами ревизии». Так, Ю. А. Данилевский отмечает [3], что «важным разделом ревизии обычно является проверка операций с основными средствами и нематериальными активами, инвестиций, т.е. затрат капитального характера, а также затрат на текущую деятельность, расчетов по оплате труда и других расчетов с физическими лицами», подчеркивая при этом, что «ревизия охватывает все направления финансово-хозяйственной деятельности организации».

Если придерживаться критерия комплексности применительно к термину «ревизия», тогда с точки зрения терминологии выражение «в ходе тематической проверки сохранности имущества была проведена ревизия кассы» будет неправильным, так как в ходе проведения частного мероприятия нельзя провести общее. Как выражаются специалисты: «каждый раз получается какая-то иная ревизия».

У контролера-ревизора, получившего задание и удостоверение на проведение проверки или ревизии по любому участку деятельности либо отдельной стороны финансово-хозяйственной деятельности прове-

ряемого объекта, цель одна – убедиться в отсутствии нарушений в финансово-бюджетной сфере.

И при ревизии и при проверке составляется программа контрольных действий, состоящая из определенной комбинации методов и способов контроля.

Не исключено, что методическая проверка на практике признана более детальной, она и концентрирует, по сути, больше вариантов контроля, чем при организации ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

Аналогичный подход, на наш взгляд, просматривается и в нормативных актах, регулирующих права, компетенцию и деятельность территориальных контрольно-ревизионных органах Минфина МФ РФ, а также в инструкции о проведении ревизий, где для ревизии или проверки устанавливается единая система требований.

В законодательстве Российской Федерации не выделяется проверка как отдельная форма финансового контроля, иногда полностью отождествляется и ревизия и проверка при определении всех организационных моментов контрольного мероприятия, таких как: компетенция контрольно-ревизионных органов, порядок проведения проверки и ревизии, применение тех или иных контрольных действий, приемов и способов получения информации, аналитических процедур и, наконец, оформление результатов контрольного мероприятия.

Из изложенного можно сделать вывод, что в нормативных документах, по сути, не выделяются отдельные формы финансового контроля, такие как проверка, ни по существу, ни по другим вышеперечисленным параметрам. Требования по существу и к ревизии, и к проверке на практике остаются неизменными. Такая трактовка форм государственного финансового контроля не вносит каких-либо недоразумений во взаимоотношения с правоохранительными органами при проведении совместных проверок.

Хотя данную проблему обсуждают уже в течение длительного времени, реальных предложений по определению термина «ревизия» и его соотношения с терминами «проверка», «контрольные мероприятия» не предлагается.

По мнению автора, основной отличительной чертой ревизии в сложившейся практике является ее проведение под административным принуждением. Административное принуждение присутствует при проведении ревизии как органами государственного контроля, так и ревизионными комиссиями и отделами ревизии (внутренним ревизором) конкретной организации. Это всегда проверка по вертикальной подчиненности, назначение, проведение и принятие мер по результатам которой зависит от вышестоящего по административной вертикали по отношению к ревизуемому субъекту органа. Такое определение ревизии можно назвать «ревизией в широком смысле слова». Итак, ревизия (в широком смысле слова) – это форма осуществления финансового контроля, проведение которой обеспечивается механизмом административного принуждения.

Термин же «проверка», по нашему мнению, является более широким, применимым как ко многим аспектам деятельности (например, проверка технических условий), так и к равным по административному положению субъектам (например, аудиторская проверка на

основании заключенного гражданско-правового договора).

Проведение финансового контроля в отношении административно подчиненных субъектов возможно в случае осуществления проверки не только государственными контрольными органами, но и, например, сотрудниками отдела внутреннего контроля холдинга. Для выделения ревизии (в узком смысле этого слова) как формы государственного финансового контроля следует выделить особые, специфические черты такой проверки:

- ревизия проводится органами государственного финансового контроля специальной компетенции;
- деятельность таких органов по проведению ревизии финансируется за счет средств бюджета соответствующего уровня;
- организация и проведение ревизии является частью механизма государственного (муниципального) управления;
- решение по результатам ревизии принимается уполномоченным органом государственной власти;
- при необходимости проведение ревизии и исполнение принятых по ее результатам решений может быть обеспечено мерами государственного принуждения.

Исходя из перечисленных выше характеристик, можно дать определение ревизии как формы осуществления государственного финансового контроля:

Ревизия (в узком смысле слова) – это форма осуществления государственного финансового контроля, которая проводится специализированными органами государственной (муниципальной) власти за счет средств бюджета соответствующего уровня; является частью механизма государственного (муниципального) управления; решение по результатам которой принимается уполномоченным органом государственной власти, проведение которой и исполнение принятых по ее результатам решений может быть обеспечено мерами государственного принуждения.

Одним из дискуссионных вопросов в экономической литературе нескольких десятилетий является классификация ревизии по различным признакам. Большинство авторов считают, что по указанному признаку ревизии следует классифицировать как:

- 1) комплексные;
- 2) финансовые (не комплексные);
- 3) тематические;
- 4) полные;
- 5) частичные;
- 6) документальные;
- 7) ревизии сохранности денежных средств и товарно-материальных ценностей;
- 8) финансово-хозяйственной деятельности организации.

Такое многообразие форм данной классификации только по этому принципу вводит в замешательство не только ученых – чистых теоретиков, но, самое главное, вводит сумятицу и неразбериху в умы практиков-ревизоров. Это, в свою очередь, сказывается на эффективности и результативности самого финансового контроля во всех сферах финансово-хозяйственной деятельности организаций и учреждений.

Подойдем к рассмотрению этого вопроса лишь с практической стороны планирования, организации, проведения и оформления данного способа финансового контроля, применительно к деятельности контрольно-ревизионных органов, в рамках предоставленных полномочий действующими нормативными актами.

Рассмотрим такие виды ревизии, как комплексные, полные и ревизии финансово-хозяйственной деятельности. На наш взгляд, ревизия финансово-хозяйственной деятельности, в профессиональном понимании, по линии контрольно-ревизионного управления Минфина и является полной. Поскольку нет ни одного документа в бухгалтерии, который бы не касался деятельности организации, будь она финансовая или хозяйственная. И наоборот, финансово-хозяйственная деятельность вызывает изменения в учете и отчетности.

По утверждению отдельных ученых, главное отличие комплексной ревизии от иных является участие при ее проведении специалистов. Так, И.А. Белобжецкий [39, с. 19] утверждает, что «комплексная ревизия - это не простая сумма проверок отдельных сторон производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Охват ревизией основных участков и показателей этой деятельности – только один из аспектов комплексности. Она заключается, прежде всего, в системном изучении экономики предприятия: взаимосвязей между финансово-экономическими показателями, техникой, технологией и организацией производства; сохранности и эффективности использования производственных ресурсов (денежных, материально-вещественных, трудовых); соблюдения плановой отчетности финансовой дисциплины». Из слов И.А. Белобжецкого возможен вывод, что комплексная ревизия – это охват ревизией основных участков и показателей этой деятельности, а остальные, неосновные участки не подвергаются, не охватываются комплексной ревизией. Поэтому отнести их по ширине охвата к полным нет никаких оснований.

И.С. Мацкевичюс, В.И. Лакис отмечают [4], что «основными признаками комплексности ревизии являются: участие при ее проведении специалистов, нужных для всестороннего и полного изучения деятельности ревизуемого предприятия; четкое взаимодействие всех проверяющих, обеспечивающее не только выявление недостатков и нарушений, но и их последствия, а также порождающие их причины условия».

В то же время из сказанного другими авторами вытекает, что ревизия из разряда обыкновенных, частичных, с охватом только основных участков, при привлечении специалистов, «нужных для всестороннего и полного изучения деятельности ревизуемого предприятия», переходит в разряд комплексных.

Остается определить, сколько их нужно привлечь, поскольку при постановке такого вопроса их необходимо привлекать по всем вопросам техники, технологии, организации производства. Это, кроме самих ревизоров, представители всех отделов и служб вышестоящей организации и внешних контрольных органов и служб, экономических служб, плановых, бухгалтерских, по налоговому учету, технологов, механиков, электриков, экспертных организаций, представители пробирного хозяйства и весоизмерительных приборов, отдела труда и заработной платы, специалистов для организации контрольного замера ремонтных и строительных работ, для контрольного запуска сырья и материалов в производство, бюро товарных экспертиз и ряд других специалистов в зависимости от отраслевой принадлежности, особенностей производства и других обстоятельств.

Привлечение их всех на практике невозможно, те, которые будут участвовать в ревизии, проверят из всего ревизуемого периода лишь за небольшой промежуток времени либо на определенную дату. По сути, ширина охвата этими специалистами будет частичной, даже если мы привлечем всех специалистов, и вновь нет достаточных оснований считать ревизию по указанному признаку полной.

Указанные выше признаки комплексности - четкое взаимодействие до выявления причин и условий, порождающих хищения и расточительство – это типичные требования не только к комплексным ревизиям, а ко всем ревизиям, включая самые «узкие» по ширине охвата, более того, они присущи всем без исключения признанным в теории способам финансового контроля: обследованию, проверке, анализу, экспертизе.

Тематическая ревизия, бесспорно, – ревизия отдельных сторон финансово-хозяйственной деятельности организаций, то есть:

- денежных средств;
- сырья и материалов;
- готовой продукции;
- объектов строительства и ремонта;
- основных средств;
- безналичных расчетов и др.

Включение в оборот термина «документальная ревизия...» с любым продолжением, вплоть до финансово-хозяйственной деятельности организации, нанесло значительный урон пониманию ревизионной деятельности, подтолкнуло отдельные министерства, ведомства и управления к буквальному пониманию этого слова, а самое горькое – к исполнению.

Анализ работы ряда ревизионных органов, беседы с руководителями ревизионных служб регионального и муниципального уровня, контролерами-ревизорами показал, что ревизия на самом деле документальная и по форме, и по существу. При этом от «головной боли» ревизоры освобождены, нет необходимости применения приемов фактического контроля, действительного положения дел, выявления фиктивных мнимых сделок, сумм приписок в объемах строительных и ремонтных работ, обоснованности затрат на производство.

Главное требование – наличие взаимосвязанных документов – практически всеми расхитителями соблюдается, что позволяет и не мешает им растаскивать имущество государства, акционерных обществ, федеральных государственных организаций, бюджетных учреждений. Требование – составление «надлежаще» оформленного документа – на любой факт хищения исполняется ими неукоснительно.

В службах и ведомствах контроля подобная документальная ревизия проводится минимальным количеством проверяющих, вплоть до одного; полностью игнорируется сам смысл ревизии - сопоставление документов с реальной действительностью.

Требование к контрольному аппарату - сдача материалов ревизии по применению приемов фактического контроля - исключается, так как они не предусматриваются изначально на всех стадиях ревизионного процесса (планирование, организация, проверка, оформление).

Об этой тенденции предупреждали специалисты контроля 30 лет назад, так как к недостаткам ревизий относится и то, что «проведение большинства ведомственных ревизий сводится к проверке документов, в

результате чего они превращаются в документальные».

Одной из причин рассмотренной классификации является отсутствие общепризнанных понятий:

- что такое ревизия;
- чем она отличается от других способов финансового контроля;
- какую нагрузку для контролера-ревизора она в себе несет и т.д.

Предоставленная выше классификация ни в коей мере не касается практической деятельности всех контролеров-ревизоров главного ревизионного ведомства страны – КРУ (в настоящее время – Федеральной службы финансово-бюджетного надзора). Тем более ни коим образом не способствует упорядочению работы, более того, дезорганизует в отдельных случаях попытки взаимодействия с другими ведомствами и службами контроля, прямо говоря, провоцирует дублирование и параллелизм в работе ревизионных органов.

В нормативных документах, регулирующих права и обязанности ведомств, порядок организации и проведения контрольных мероприятий, нет ни слова о видах ревизий; нет в них, как и на практике, частичных, финансовых, документальных и иных подобных видов ревизии. Проработав значительное количество лет в области контроля, автор не встречал, не проводил, и не принимал таких ревизий. Не выписывалось и временных удостоверений на ревизии с такими формулировками.

По нашему мнению, формулировка понятия «ревизии» в законодательном порядке может решить множество проблем, скопившихся в ревизорской практике.

По способу организации ревизии отдельные ученые подразделяют на плановые и внеплановые, а также внезапные.

К «сожалению», органы финансового контроля в принципе работу свою планируют, наличествуют планы от квартальных до годовых, поскольку проведение такого контрольного мероприятия требует значительного времени на планирование, организацию и проведение, определенного количества работников и т.д. Что подразумевается под внеплановыми ревизиями? Замена одного объекта на другой? Либо, вообще, работа контрольного органа без плана? Хотя в принципе такая ситуация возможна, и в силу определенных обстоятельств, вопроса политического значения, возможны проверки по инициативе губернатора региона, мэров муниципальных образований, по просьбе правоохранительных органов и по иным причинам, не требующим отлагательства на квартал и более. Это нормальная рабочая ситуация. По нашему мнению, это, – видимо, все-таки излишняя детализация ревизии, ничем не обусловленная и не влияющая на результаты работы контрольно-ревизионного органа. Скорее наоборот, проведение таких вот внеплановых ревизий повышает авторитет сегодняшней власти, наглядно демонстрирует рядовым налогоплательщикам эффективность расходования их средств, оперативное устранение социально опасных явлений – хищений, разбазаривания и расточительства государственного или иного имущества; повышается в глазах избирателя деятельность исполнительной и представительской власти.

Так, В.М. Родионова и В.И. Шлейников отмечают: «В ряде случаев допускаются внезапные ревизии – разновидность выездной проверки, проводимые без предварительного уведомления проверяемого субъекта (в отличие от плановой проверки)».

Хотелось бы выяснить, плановая ревизия для кого – речь идет о планах контрольно-ревизионного управления или имеются в виду планы расхитителей. Если первое, то по какой причине в плане не могут быть предусмотрены внезапные проверки и ревизии. По нашему мнению, не должно быть какой-либо увязки между внезапными и плановыми ревизиями.

Правильно вышеуказанные авторы отмечают: «Цель внезапной ревизии – установить факт правонарушения, который может быть скрыт при плановой ревизии». Совершенно верно. Кто сможет назвать хоть одно нарушение, которое не скроет преступник; предупрежденный за несколько месяцев, что он оставит для ревизора, после неоднократных внутренних контрольных мероприятий? Не надо строить иллюзий, что они не владеют всеми методами, видами и способами финансового контроля, скорее наоборот.

Что остается выявить ревизору после такой подготовки, какова будет результативность государственного финансового контроля?

По профессиональной совести требовать от коллег что-либо в такой ситуации – вверх кощунства. Каждый ревизор отдает себе отчет, что достаточными показателями неудовлетворительного состояния по обеспечению сохранности собственности являются установленные факты излишков и недостач кассовой наличности, материальных ценностей на складе, не оприходованной выручки за оказание услуг, сырья, материалов, лекарств, продуктов питания, мягкого и твердого инвентаря, горюче-смазочных материалов, которые можно выявить фактическими приемами контроля при неукоснительном соблюдении внезапности контрольных действий ревизионных процедур.

Как правило, от результативности этих первоочередных действий контролеров зависит дальнейший ход ревизий и результаты деятельности всей ревизионной группы.

Десятилетиями основной задачей преступников и наиболее ценной информацией считалось узнать время начала предстоящей ревизии и проверки. Одним из служебных проступков работника контрольного ведомства считался факт афиширования начала проверки. Контрольно-ревизионные органы предпринимали максимальные усилия по соблюдению внезапности контрольных мероприятий. Речь шла о нескольких десятках минут – не дать возможности должностным материально ответственным лицам избавиться от неучтенных излишних ценностей и погашения имеющейся недостачи, скрыть признаки хищений и злоупотреблений в виде не оприходования полученной выручки за реализацию продукции и оказанные услуги, необоснованного списания сырья и материалов в производство, фактов изготовления неучтенной продукции и т.д.

При этом не следует забывать, что, по сведениям правоохранительных органов, более 40% всего производства находится в «тени».

Соблюдение принципа внезапности контрольных мероприятий несомненно, помимо уважения со стороны

расхитителей, значительно влияет на результативность всех контрольно-ревизионных органов России.

Согласно Инструкции о порядке проведения ревизий и проверках в системе Минфина России «проверка представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определенном участке деятельности проверяемой организации». Обследование как способ проведения финансового контроля – это ознакомление контролирующих органов с состоянием определенного направления финансово-хозяйственной деятельности объектов контроля.

Закон г. Москвы «О контрольно-счетной палате Москвы» ст. 27 гласит: «Обследование – оперативное выявление положения дел по определенному вопросу, входящему в компетенцию контрольно-счетной палаты, в целях определения целесообразности проработки данной проблемы и необходимости проведения проверки».

По сути, обследование является допроверочным контрольным мероприятием, с точки зрения методологии контроля, обследование и проверка не отличаются друг от друга.

По нашему мнению, с практической стороны подобная надстройка – обследование – над такими методами контроля, как ревизия и проверка, ничем не обусловлена.

Особенности способа финансового контроля - обследования состоят в том, что оно:

- 1) присуще только парламентскому финансовому контролю;
- 2) применяется в регионе весьма ограниченно;
- 3) не предусмотрено ни одним контрольно-ревизионным органом России;

- 4) является необоснованной надстройкой в сложившейся системе контроля;
- 5) требует дополнительного излишнего финансирования;
- 6) не является доказательным материалом для органов дознания.
- 7) не имеет юридической силы;
- 8) не подписывается руководителем и главным бухгалтером проверяемой организации.

Указанные выше отличия не в пользу нового способа финансового контроля и, по всей видимости, трансформируются в проверку или ревизию отдельных вопросов финансово-хозяйственной организации. Практически ни один исследователь в области проблем финансового контроля не указал принципиальные отличия обследования от проверки. Поэтому, на наш взгляд, обследование может рассматриваться в качестве этапа или элемента проверки, но не как самостоятельное контрольное действие.

Литература

1. Степашин С. В., Столяров Н. С., Шохин С. О., Жуков В. А. Государственный финансовый контроль: Учебник для вузов, - СПб, 2004 г. — 557 с.
2. Родионова В. М., Шлейников В. И. Финансовый контроль. — М.: ФБК-Пресс, 2001 г. — 336 с.
3. Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н. Ревизия в государственном финансовом контроле — Бухгалтерский учет, № 16, 2001 г.
4. Мацкевичюс И. С., Лакис В. И. Ревизия в системе экономического контроля. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 223 стр.

Салихов Забир Ахметович