

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ

ИССЛЕДОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Гварлиани Т.Е., д.э.н., профессор;
Черемшанов С.В., преподаватель кафедры
бухгалтерского учета и аудита

Сочинский государственный университет туризма и курортного дела

На современном этапе развития рыночных отношений происходят радикальные преобразования важнейших рычагов финансово-экономического управления. В том числе происходит функциональная активизация и реформирование финансового контроля, сформированы и совершенствуются налоговый, таможенный, бюджетный, банковский контроль. В современном обществе контроль все в большей степени реализуется как средство регулирования при решении конкретных экономических задач. Однако следует отметить, что эффективность финансового контроля в стране остается достаточно низкой. Одной из причин сложившегося положения является отсутствие единых правовых и методологических основ осуществления контрольных мероприятий. Не однозначна трактовка вопросов теории и организации контроля, существуют различные терминологические расхождения, в

сфере государственного финансового контроля не приняты соответствующие законы («О государственном финансовом контроле в Российской Федерации», «Об основах организации и деятельности контрольно-счетных органов в субъектах Российской Федерации»), не разработан этический кодекс контролеров. Назрела необходимость в осмыслении содержания и роли финансового контроля в современных условиях.

Прежде чем перейти к рассмотрению теоретических проблем финансового контроля, следует решить, что должна представлять собой система финансового контроля. Вопросами системы контроля занимались такие ученые, как В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, Е.А. Кочерин, О.А. Ногина, Г.Л. Рабинович, В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень, В.А. Воронов, М.С. Шидловская и другие. Составляющими любой системы являются элементы, свойства этих элементов, связи, которые соединяют элементы со свойствами системы, а также структура системы, которая отражает наиболее существенные и устойчивые связи между элементами системы и их группами. Основная дискуссия по проблеме определения системы контроля развернулась вокруг вопроса, что же считать элементами этой системы.

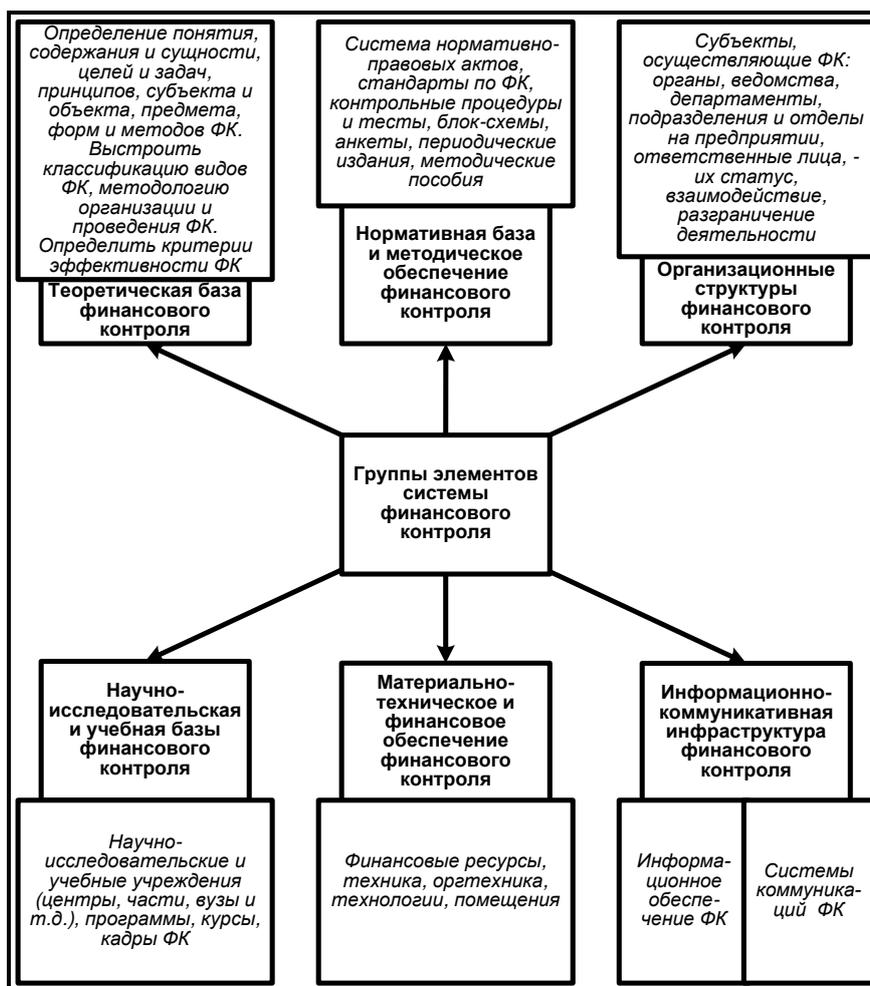


Рис. 1. Элементы системы финансового контроля

Г.Л. Рабинович и М.В. Романовский в систему социального контроля включают партийный, вневедомственный, ведомственный, внутрихозяйственный и общественный контроль.¹

Другой подход определяет систему контроля как взаимодействие его субъекта и объекта. Е.А. Кочерин считает, что под системой контроля следует понимать сумму элементов трех разделов теории контроля, а именно структуры контроля, которая изучает два полюса контрольной ситуации – субъект и объект, механизма воздействия субъекта контроля на объект и процесса их взаимодействия.²

По нашему мнению, наиболее обоснованными подходами к решению проблемы определения элементов системы финансового контроля являются работы В.М. Родионовой, В.И. Шлейникова и В.В. Бурцева. Они утверждают, что любая система контроля состоит из следующих элементов: предмета (что контролируют), объекта (кого контролируют), субъекта (кто контролирует), сферы деятельности, принципов, процессов, методов (методик), техники и технологии, механизма, сбора и

обработки исходных данных (информации) для проведения контроля, результата, субъекта, принимающего решение по результатам контроля и принятия решения по результатам контроля.³

Наиболее обоснованным и полным, является точка зрения В.В. Бурцева, который сгруппировал элементы системы государственного финансового контроля (ГФК) следующим образом:

- теоретическая база (определения понятий, цели, задачи, принципы, требования, виды ГФК и т.д.);
- нормативная база, методическое обеспечение;
- организационные структуры (включая их звенья – центры ответственности, статус и порядок взаимосвязей последних);
- научно-исследовательская и учебная базы, кадровое обеспечение;
- материально-техническое и финансовое обеспечение (в том числе финансовые ресурсы, соответствующие условиям работы техника, помещения и т.д.);
- информационно-коммуникативная инфраструктура (информационное обеспечение, система коммуникаций).⁴

В.В. Бурцев называет эти группы элементами системы государственного финансового контроля. Но наш взгляд,

¹ Государственный бюджет СССР: Учебник / Под ред. Г.Л. Рабиновича, М.В. Романовского. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и Статистика, 1988 – с.351

² Кочерин Е.А. Децентрализация без потери контроля.// Контроллинг, 1991 - №1. – с.20

³ Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – с.19

⁴ Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2002. – с.95

это есть группы элементов, в состав которых входят элементы системы контроля. Такой подход представляется наиболее правильным в связи с многоплановостью целей и многогранностью задач финансового контроля.

Базируясь на предложенных различными авторами концепциях систем контроля, финансового контроля и государственного финансового контроля, полностью соглашаясь с подходом В.В. Бурцева (на наш взгляд, следует дополнить и изменить только некоторые группы системы), нами выделены следующие группы элементов системы финансового контроля, которые представлены на рис. 1.

Основополагающей группой элементов системы финансового контроля является её теоретическая база. Ведь без надлежащей теоретической базы по финансовому контролю, не будут функционировать остальные элементы этой системы, не будет единой и целостной системы финансового контроля. На фоне того, что уже сегодня функционируют различные органы финансового контроля, принимаются федеральные законы, развиваются учебные программы и курсы по контролю, до сих пор у нас нет единой теории финансового контроля, отсутствие которой не позволяет правильно оценить сложившиеся ситуации в системе финансовых отношений.

Как видно из рис. 1, основным элементом теоретической базы системы финансового контроля является определение понятия финансового контроля.

Прежде чем приступить к определению понятия «финансовый контроль», рассмотрим понятие «контроль», которое до сих пор является темой дискуссий для многих ученых. В табл. 1 представлены различные определения контроля российскими и иностранными учеными. Большой вклад в толкование понятия «контроль» внесли следующие авторы: И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, И.Н. Герчикова, А.Н. Козырин, Е.А. Кочерин, В.М. Родионова, Р.Г. Сомоев, А.Д. Шеремет, В.И. Шлейников, В.З. Шевлоков.

Сложная природа этого института имеет многообразные проявления и дает возможность анализировать его с самых различных позиций. Исследуя приведенные в таблице 1 определения, можно сделать вывод о том, что контроль в различных научных исследованиях рассматривается в следующих аспектах:

- 1) как деятельность или функция различных контролирующих органов;
- 2) как функция системы управления;
- 3) как система наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от принятых стандартов;
- 4) как совокупность мероприятий, проводимых контролирующими органами по проверке хозяйственных операций;
- 5) как инструмент снижения различных рисков;
- 6) как процесс, обеспечивающий достижение организацией поставленных целей;
- 7) как неотъемлемая часть системы регулирования;
- 8) как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений.

Все эти подходы, на наш взгляд, являются правильными, так как система контроля отличается своей сложностью и многогранностью задач, стоящих перед ней. Но из всего множества аспектов, в которых рассматривается контроль, необходимо выбрать тот, который отражает его сущность и содержание. На наш взгляд, сущность контроля состоит в том, что с его помощью управляющий системой человек может получать информацию о действительном состоянии системы. Таким образом, *кон-*

троль – это неотъемлемая часть системы регулирования, с помощью которой субъект, управляющий системой, получает полную и достоверную информацию о действительном состоянии объекта управления.

Проведем такое же исследование понятия «финансовый контроль», как и понятия «контроль» (см. табл. 2). Вопросами трактовки понятия «финансовый контроль» занимались Т.А. Башкатова, Е.Ю. Грачева, А.Н. Козырин, Т.В. Конохова, Н.С. Малеин, Л.Н. Овсянников, В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Р.Г. Сомоев, В.А. Воронов, Н.И. Химичева, С.О. Шохин, В.З. Шевлоков.

Таблица 1
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «КОНТРОЛЬ»
РОССИЙСКИМИ И ИНОСТРАННЫМИ АВТОРАМИ

№	Определение	Автор
1	Контроль на предприятии состоит в проверке – все ли протекает согласно принятой программе, согласно данным приказам и установленным принципам	Файоль Анри. Общее и промышленное управление.
2	Контроль при социализме представляет собой одну из основных функций органов руководства и управления хозяйственным и культурным строительством, состоящую в систематической проверке объектов контроля и направленную на успешное решение задач коммунистического строительства	Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. 1973. с.13-14
3	Контроль не самоцель, а неотъемлемая часть системы регулирования, целью которого является вскрытие отклонений от принятых стандартов и нарушений принципов, законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на возможно более ранней стадии с тем, чтобы иметь возможность принять корректирующие меры, в отдельных случаях привлечь виновных к ответственности, получить компенсацию за причиненный ущерб или осуществить мероприятия по предотвращению или сокращению таких нарушений в будущем	Лимская декларация руководящих принципов контроля. 1977. ст.1.
4	Контроль - составная часть деятельности людей по управлению экономикой – представляет собой надстроечную категорию. Он выступает как внутренне присущая социалистической экономике функция управления	Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. 1989. с.18
5	Хозяйственный контроль - это систематическая, конструктивная деятельность руководителей, органов управления, направленная на приближение фактического исполнения к запланированному результату	Кочерин Е.А. Децентрализация без потери контроля.// Контроллинг, 1991 - №1. – с.14
6	Контроль означает комплексное изучение различных аспектов деятельности акционерных обществ: экономической эффективности и законности осуществляемых хозяйственных операций, достоверности учетной и отчетной информации о хозяйственных и финансовых действиях при сопоставлении с фактическим состоянием объектов контроля	Венедиктова В.И. Ревизия и контроль в акционерных обществах и товариществах (практическое руководство). – М.: Институт новой экономики. 1995. с.2
7	Контроль, будучи одной из форм управленческого цикла, представляет собой систему наблюдения, сопоставления, проверки и анализа функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых и принятых управленческих решений, выявления степе-	Сомоев Р.Г. Бюджетный контроль в Российской Федерации. 1998. с.5

№	Определение	Автор
	ни их реализации, наличия отклонений фактических результатов от заданных параметров и нормативных предписаний и принятия решений по их ликвидации	
8	Контроль – постоянный процесс, обеспечивающий достижение организацией принятых целей развития путем своевременного обнаружения возникающих в ходе производственно- хозяйственной деятельности объектов управления проблем (отклонений от плановых заданий, нормативов, стандартов) и изменений внешней среды	Казанцев А.К. Общий менеджмент. 1999. с.138
9	Контроль - это система наблюдения и проверки соответствия процесса функционирования объекта управления принятым управленческим решениям, установление результатов управленческого влияния на управляемый объект путем выявления отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений	Белуха Н.Т. Аудит. 2000. с.17-18
10	Контроль - важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами – неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями	Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. 2000. с.44
11	Контроль - управленческая функция, предполагающая наблюдение за действиями работников, точным следованием организации по выбранному курсу и достижением поставленных целей, а также внесение необходимых корректив	Дафт Р.Л. Менеджмент. Глоссарий. 2001. с.800
12	Контроль – проверка осуществления планов со стороны руководителя, менеджера – состоит из определения состояния объекта; сопоставления фактических результатов с плановыми; пересмотра планов, если становится явным, что они не могут быть выполнены; выявление отклонений от запланированного и регулирования	Карпова Т.П. Управленческий учет. 2001. с.40
13	Контроль является самостоятельной функцией управления и одним из важнейших элементов рыночной экономики	Шидловская М.С. Финансовый контроль и аудит. 2001. с.5
14	Контроль занимается фиксированием и оценкой уже свершившихся фактов в деятельности предприятия	Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием. 2002. с.19
15	Контроль - совокупность следующих действий: 1) определение фактического состояния или действия управляемого звена системы управления организацией; 2) сравнение фактических данных с требуемыми, т.е. с базой для сравнения, принятой в организации либо заданной извне, либо основанной на рациональности; 3) оценка отклонений, превышающих предельно допустимый уровень, на предмет степени их влияния на аспекты функционирования организации; 4) выявление причин данных отклонений	Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации. 2002. с.30
16	Контроль - неотъемлемая часть системы регулирования, одна из форм обратной связи, благодаря которой субъект, управ-	Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый

№	Определение	Автор
	ляющий системой, получает необходимую информацию о её действительном состоянии, что позволяет ему правильно оценивать фактически сделанное, выявлять отклонения от цели и связанные с этим нежелательные последствия	контроль. 2002. с.14
17	Контроль представляет собой процесс обеспечения достижения организацией своих целей	Переверзев М.П., Шайденоко Н.А., Басовский Л.Е. Менеджмент. 2002. с.167
18	Контроль - это неотъемлемая составная часть деятельности по управлению экономикой, функция, внутренне присущая управлению экономикой, подчиненная решению задач, стоящих перед управляющей системой.	Шевлоков В.З. Организационные основы создания государственного финансового контроля. // Аудит и финансовый анализ. 2002. №1. с.5

Толкование понятия «финансовый контроль» в различных научных работах рассматривается в следующих аспектах:

- как деятельность или функция различных контролирующих органов;
- как система наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью объекта управления;
- как совокупность мероприятий, проводимых контролирующими органами по проверке хозяйственных операций;
- как один из видов государственного контроля;
- как функция системы управления финансовыми отношениями;
- как контроль рублем в процессе объективно существующих денежных отношений.

На наш взгляд, основополагающим подходом, раскрывающим содержание и сущность финансового контроля наравне с тем, что он является системой наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия, учреждения, организации, государства, является ещё и то, что это важнейшая функция управления финансовой системой, имеющая специальную целевую направленность, определенное содержание и специфические способы осуществления. Таким образом, *финансовый контроль – это функция управления финансовой системой, с помощью которой субъект, управляющий одним из звеньев этой системы, получает полную и достоверную информацию о правильности и эффективности ее функционирования.*

Согласно определениям, приведенным в табл. 1 и 2 содержание финансового контроля заключается в том, что он является системой наблюдения за финансово-хозяйственной деятельностью объекта управления, системой проверки соблюдения финансового законодательства субъектами финансовых отношений, системой защиты финансовых интересов всех субъектов хозяйствования и управления.

Целью финансового контроля является реализация и содействие успешной финансовой политики государства и хозяйствующих субъектов, обеспечение эффективности процесса формирования, распределения и использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях экономики страны.

Достижение поставленной цели требует реализации определенных задач. Основными задачами финансового контроля являются:

- обеспечение соблюдения действующего финансового (бюджетного, налогового, страхового) законодательства;
- содействие сбалансированности между потребностью в финансовых ресурсах и размерами денежных фондов государства и хозяйствующих субъектов;
- правильность составления и исполнения бюджета государства и хозяйствующих субъектов;
- правильность ведения бухгалтерского учета во всех объектах контроля;
- выявление резервов роста финансовых ресурсов, доходной базы бюджетов государства и хозяйствующих субъектов;
- правомерность и эффективность использования внебюджетных фондов и правильность осуществления валютных операций;
- проведение органами финансового контроля профилактической, информационно-разъяснительной работы с целью повышения уровня финансовой дисциплины и др.

Таблица 2

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ» ОТЕЧЕСТВЕННЫМИ АВТОРАМИ

№	Определение	Автор
1	Финансовый контроль - это регулируемая правовыми нормами деятельность финансовых органов (организаций), направленная на обеспечение финансовой, бюджетной, кредитной, расчетной и кассовой дисциплины в процессе исполнения планов и заключающаяся в проверке законности, обоснованности и рациональности денежных затрат	Малеин Н.С. Кредитно-расчетные правоотношения и финансовый контроль. – М.: Наука, 1964. с.103
2	Финансовый контроль в капиталистическом обществе есть надзор за надлежащей реализацией финансовой политики господствующего класса органами управления в процессе претворения последними функций государства	Анисимов А. Финансовый контроль в капиталистических странах. 1966. с.3
3	Финансовый контроль - осуществляемая 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 её повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности	Козырин А.Н. Финансовый контроль. // Финансовое право: Учебник / Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. – М.: Юристъ, 1996. с.48
4	Финансовый контроль - это контроль за законностью и целесообразностью действий в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления в целях эффективного социально-экономического развития страны и отдельных регионов	Конюхова Т.В. Правовые акты об органах, осуществляющих финансовый контроль. // Законодательство и экономика. 1997. №19/20 с.25
5	Финансовый контроль - это прежде всего контроль рублем в процессе объективно существующих денежных отношений	Ковалева А.М. Финансы. 1998. с.16
6	Финансовый контроль представляет собой один из видов государственного контроля за образованием, распределением и использованием ресурсов всех звеньев фи-	Грачева Е.Ю. Финансовое право. 1999. с.19

№	Определение	Автор
	нансовой системы. Он направлен на проверку расходования государственных средств, своевременности и полноты мобилизации государственных ресурсов, законности расходов и доходов всех звеньев финансовой системы, соблюдения правил учета и отчетности	
7	Финансовый контроль - многоаспектная межотраслевая система наблюдения наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью объективной оценки экономической эффективности этой деятельности, установления законности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета	Шохин С.О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. 1999. с.6
8	Финансовый контроль - контроль за законностью действий в процессе собирания, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований в целях осуществления эффективной финансовой политики в обществе для обеспечения прав и свобод граждан	Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: Юриспруденция, 2000. с.112
9	Финансовый контроль - регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных и иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования	Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учебное пособие. – М.: Юриспруденция, 2000. с.34
10	Финансовый контроль: 1) строго регламентированная деятельность специально созданных контролирурующих органов за соблюдением финансового законодательства и финансовой дисциплины всех экономических субъектов; 2) неотъемлемый элемент управления финансами и денежными потоками на макро-, и микроуровне с целью обеспечения целесообразности и эффективности финансовых операций	Башкатова Т.А. Сущность и функции финансового контроля./ в учебнике Финансы, под ред. проф. Л.А. Дробозиной. 2001. с. 385
11	Финансовый контроль как вид государственного контроля направлен на проверку расходования государственных средств, своевременности и полноты мобилизации государственных ресурсов, законности расходов и доходов всех звеньев финансовой системы, соблюдения правил учета и отчетности	Грачева Е.Ю. Соколова Э.Д. Налоговое право: Вопросы и ответы. 2001. с.89
12	Финансовый контроль - это регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных и иных хозяйствующих субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования	Желудков А., Новиков А. Финансовое право (конспект лекций). 2001. с.15
13	Финансовый контроль представляет собой проверку специально уполномоченными органами соблюдения участниками финансовых отношений требований законодатель-	Овсянников Л.Н. Игра без правил. // Финансы. –

№	Определение	Автор
	ства, норм и правил, установленных государством и собственниками	2001. – №12. – с.56-57
14	Финансовый контроль - это совокупность мероприятий, проводимых субъектами контроля по проверке финансовых и связанных с ними операций и действий государственных органов власти, муниципальных образований, предприятий, учреждений, организаций, а также населения с применением специфических форм и методов организации	Сомоев Р.Г. Задачи, формы и методы финансового контроля. / в Учебнике Финансы, денежное обращение и кредит, под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. 2001. с.104
15	Финансовый контроль - это одна из функций системы управления финансовыми отношениями, основной задачей которой является отслеживание правильности функционирования этих отношений на уровне конкретного управляемого объекта с целью определения обоснованности и эффективности управленческих решений и степени их реализации, выявления отклонений, о которых целесообразно информировать органы, способные повлиять на улучшение ситуации	Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль. 2002. с.16
16	Финансовый контроль (внешний) - регулируемая правовыми нормами деятельность, осуществляемая законодательными органами государственной власти и созданными ими специальными институтами по контролю за поступлением, движением и расходованием государственных финансовых и материальных средств, эффективностью использования всех видов государственных ресурсов, льгот и преимуществ, предоставляемых государством, а также использованием средств государственных бюджетных и внебюджетных фондов и другой государственной собственности	Степашин С. Казна любит счет. 2002. http://www.ach.gov.ru/news/priloi/020621_1.shtm
17	Финансовый контроль - особая функция финансов, целью которой является вскрытие отклонений от принятых стандартов законности и эффективности управления финансовыми ресурсами, а при наличии таких отклонений – своевременное принятие соответствующих корректирующих и превентивных мер	Фадеекина Н.В., Воронов В.А. Финансовый контроль в сфере государственного сектора экономики. 2002. с.11
18	Финансовый контроль - контроль за законностью и целесообразностью действия в области образования, распределения и использования денежных фондов государства в целях эффективного социально-экономического развития страны	Апель А.Л. Основы финансового права. 2003. с.17
19	Финансовый контроль - это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления с применением специфических форм и методов его организации.	Шевлоков В.З. Организационные основы создания государственного финансового контроля. // Аудит и финансовый анализ. 2002. №1. с.5

Основным условием достижения целей и задач финансового контроля, построения его целостной и эффективной системы является соблюдение понятий для общества *принципов*, т.е. исходных положений, охватывающих теорию контроля в целом. Вопросами определения принципов контроля занимались такие ученые, как Т.А. Башкатова, В.В. Бурцев, Е.Ю. Грачева, О.А. Ногина, В.М. Родионова, В.И. Шлейников.

В целом, расхождения научного мнения в определении принципов финансового контроля нет. Все авторы выделяют практически одни и те же принципы, основными из которых являются:

- *независимость* – органы финансового контроля должны обладать организационной, функциональной, материальной и иного характера независимостью от государства и хозяйствующих субъектов, деятельность которых они проверяют;
- *законность* – органы финансового контроля должны строго следовать нормам и правилам, установленным законодательством;
- *ответственность* – органы финансового контроля должны нести экономическую, дисциплинарную и административную ответственность за ненадлежащее выполнение возложенных на него контрольных функций и задач;
- *гласность* – означает открытость деятельности органов финансового контроля, наличие доступа каждого гражданина к информации о результатах контрольной деятельности с помощью средств массовой информации;
- *объективность* – деятельность органов финансового контроля, их подходы к планированию и проведению проверок, заключение о проверках должны исключать какую бы то ни было предвзятость и предрасположенность;
- *системность* – предполагает наличие именно системы органов финансового контроля.

Система финансового контроля немыслима без таких его взаимосвязанных элементов, как субъект и объект, предмет контроля. Основная полемика развернулась вокруг понятий объекта и предмета контроля. *Субъектом финансового контроля общепринято называть органы, осуществляющие этот контроль*: специальные государственные контрольные органы (ведомства, департаменты, комиссии, комитеты, палаты и другие), подразделения и службы предприятия (бухгалтерия, службы контроля, внутреннего аудита, планово-экономический отдел и другие), аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, кредитные организации, общественные организации, а также руководители и сотрудники хозяйствующего субъекта или ведомства.

По вопросу определения объекта контроля и контрольной деятельности в научной литературе существуют самые различные мнения. Так, например, согласно концепции одних авторов, объектом контроля являются поведение или действия людей [Э.А. Вознесенский, И.А. Белобжецкий], согласно же другой позиции в качестве объекта контроля необходимо рассматривать деятельность организаций, предприятий, органов управления, должностных лиц [Ю.А. Данилевский, Т.М. Мезенцева, В.М. Родионова, В.И. Шлейников], третьи считают, что объектом контрольной функции финансов являются «...финансовые показатели деятельности предприятий, организаций, учреждений» [А.М. Ковалева], четвертые считают объектом контроля имущество, источники его образования и хозяйственные процессы, вызывающие изменение имущества и источники его образования [В.В. Бурцев, М.С. Шидловская, А.С. Половинкин], другие утверждают, что «непосредственным объектом финансового контроля являются процессы формирования денежных фондов и их использования, выражающие распределительные стоимости

общественного продукта или его распределение в натурально-вещественной форме и по стоимости» [Е.Ю. Грачева], а также денежные отношения [Р.Г. Сомоев в учебнике под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской].

Исходя из традиционного понимания, под объектом надлежит рассматривать прежде всего то, на что можно оказать непосредственное воздействие, иначе понятие объекта утрачивает какой-либо смысл. На наш взгляд, объектом финансового контроля является хозяйственная деятельность органов управления и должностных лиц государства и хозяйствующих субъектов, функционирование которых непосредственно обусловило контрольные процессы.

Наряду с определением объекта финансового контроля весьма целесообразным является выделение в его системе такого элемента, как предмет финансового контроля. В экономической литературе существуют различные подходы к определению предмета финансового контроля. Ю.А. Данилевский и Т.М. Мезенцева определяют предмет финансового контроля как «экономические взаимоотношения подконтрольных объектов». Р.Г. Сомоев в учебнике «Финансы, денежное обращение и кредит» под редакцией М.В. Романовского и О.В. Врублевской утверждает, что «непосредственным предметом контроля выступают: бюджетные показатели на всех этапах бюджетного процесса (составление, рассмотрение, утверждение и исполнение бюджета, составление и утверждение отчета о его исполнении); финансовые показатели деятельности субъектов хозяйствования (прибыль, доходы, амортизация, себестоимость, рентабельность, основные и оборотные фонды и др.); налоговые платежи в бюджет и внебюджетные фонды; показатели, характеризующие денежно-кредитные отношения; страховой рынок, другие операции и действия, имеющие стоимостную форму». В.В. Бурцев подходит к анализу предмета финансового контроля, по нашему мнению, с неопределенных позиций, характеризуя предмет как некое «...состояние и (или) действие какого-либо звена системы его объектов». Он, например, указывает на такие предметы государственного финансового контроля, как правильность начисления и своевременность уплаты налогов и сборов; своевременность получения, движения и расходования финансовых ресурсов; правильность ведения бухгалтерского учета и т.д.. О.А. Ногина считает, что в качестве «...предметов налогового контроля выступают документальные, вещественные и цифровые носители информации о совершении налогоплательщиком операций, его действия (бездействия)».

На наш взгляд, наиболее правильным подходом к определению предмета финансового контроля, раскрывающим его содержание и сущность, является концепция В.М. Родионовой и В.И. Шлейникова, которые считают, что «в качестве предмета финансового контроля выступают денежные, распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов на уровне отдельных хозяйствующих субъектов, а также на уровнях отраслей, территориальных единиц, регионов и страны в целом».

Вопросами определения форм, методов и классификацией видов финансового контроля занимались многие авторы, и единого мнения по данной проблеме нет до сих пор. Эту проблему остро обсуждали советские ученые, теперь российские. Даже принятие Бюджетного и Налогового кодексов, которые нормативно закрепили формы финансового и налогового контроля, окончательно

но не решило проблему определения форм и методов соответствующих видов контроля. Проблема заключается в том, что различные ученые и нормативные документы определяют эти понятия по-разному.

Различные терминологические расхождения характерны для многих авторов, рассматривающих формы, виды, типы, отрасли, приемы или методы контроля. Как писал И.А. Белобжецкий: «эти понятия подчас употребляются как взаимозаменяемые: одни специалисты трактуют формы контроля как слагаемые его метода, а по мнению других, наоборот, методы контроля положены в основу классификации его форм». Поэтому необходимо провести четкие границы между понятиями «форма», «метод» и «вид контроля», потому что, как справедливо отмечал этот же автор: «... с гносеологической точки зрения, разногочия в терминологии сдерживают дальнейшее развитие теории контроля, вызывая неопределенность основополагающих понятий».

Затрагивая проблему формы финансового контроля, необходимо обратиться к определению понятия «форма». Большой энциклопедический словарь, основываясь на философских категориях, определяет форму как внешнее выражение какого-либо содержания, а содержание – это определяющая сторона целого, совокупность его частей. Содержание и форма представляются как две взаимосвязанные философские категории.

И.А. Белобжецкий, также утверждает, что при «... трактовке форм финансово-хозяйственного контроля нужно исходить из соотношения содержания и формы как всеобщих категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности. Содержание представляет определяющую сторону предмета, а форма – его способ выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания. Следовательно, под формами финансово-хозяйственного контроля следует понимать способы конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций контроля». Следовательно, по мнению И.А. Белобжецкого, содержанием финансового контроля является контрольное действие, а формой – способы выражения и организация контрольных действий. И такими способами выражения и организации контрольных действий он называет предварительный, текущий и последующий контроль, отмечая, что «в основу данной классификации положены отдельные стороны конкретного выражения и организации контрольных действий в зависимости от времени их совершения».⁵

Бюджетный кодекс, законодательно определяя основы государственного и муниципального финансового контроля, статьей 265 установил следующие его формы: предварительный, текущий и последующий контроль.

Э.А. Вознесенский под формами контроля понимал «...отдельные стороны проявления содержания контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий. По отношению к финансовому контролю его формами являются предварительный и последующий контроль». Он отрицал понятие «текущий контроль», утверждая, что предварительный и последующий контроль осуществляются «...в ходе текущей деятельности контролируемых объектов и выражают содержание текущей оперативной работы соответствующих органов».⁶

⁵ Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989 – с.51

⁶ Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М.: Юридическая литература, 1973 – с.68

Трудно согласиться с мнениями И.А. Белобжецкого и Э.А. Вознесенского о том, что предварительный, текущий и последующий контроль, или предварительный и последующий контроль являются формами финансового контроля. По нашему мнению, эти виды контроля не могут быть способами выражения и организации контрольных действий, потому что, например, организовать *контрольное действие* под названием «предварительный контроль» невозможно. Предварительный контроль может включать в себя ряд различных контрольных действий, и эти контрольные действия и будут формами финансового контроля. Предварительный, текущий и последующий контроль – это не формы, а виды контроля в зависимости от времени его совершения. Поэтому также трудно согласиться с мнением разработчиков Бюджетного кодекса Российской Федерации о том, что к формам финансового контроля следует относить виды контроля в зависимости от времени совершения контрольных действий. Однако мы полностью соглашаемся с определением Белобжецкого, которое он дал форме финансового контроля, и утверждаем, что *форма финансового контроля представляет собой способ конкретного выражения и организации контрольных мероприятий, являющихся совокупностью действий, объединенных общей конкретной целью.*

Точки зрения о том, что формами финансового контроля являются предварительный, текущий и последующий контроль придерживаются многие ученые: Т.А. Башкатова, Е.Ю. Грачева, А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев, В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень, С.О. Шохин.

Целый ряд ученых не останавливаются на определении форм контроля в зависимости от времени его совершения, а развивают классификацию его форм по критериям, представленным в табл. 3. Например, В.М. Родионова и В.И. Шлейников по характеру материала, на основе которого проводится контроль, выделяют такие формы контроля как документальный и фактический контроль. А.С. Наринский и Н.Г. Гаджиев по объему деятельности, охватываемой ревизиями и обследованиями, различают полную и частичную формы контроля. Т.А. Башкатова в зависимости от объекта контроля выделяет следующие его формы: бюджетный контроль, контроль за внебюджетными фондами, налоговый, валютный, кредитный, страховой, инвестиционный контроль и контроль за денежной массой. С этими мнениями также трудно согласиться, потому что эти ученые называют формами контроля его виды.

Опять мы встречаемся с проблемой расхождения в терминологии одних и тех же понятий. Что же касается определения понятия «ревизия», как справедливо отмечает В.В. Бурцев: «до сих пор законодательно не определено, что такое ревизия, каковы её задачи и содержание, каковы функции, обязанности, права, порядок деятельности ревизора, каковы возможности и вообще правовое положение ревизуемой организации». Ревизия, по нашему мнению, является формой контроля, так как она представляет собой способ конкретного выражения и организации контрольного действия.

В работе «Аудит» Н.Т. Белуха к формам финансово-хозяйственного контроля относит тематические проверки, ревизии и аудит. Определение аудита как формы контроля также ошибочно, ибо аудит, согласно Федеральному закону РФ «Об аудиторской деятельности», есть предпринимательская деятельность по *независимой проверке* бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтер-

ской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Таким образом, можно сказать, что аудит – это один из методов организации проверки, а проверка и есть форма, в виде которой организуется контроль.

Таблица 3
ОБЗОР КЛАССИФИКАЦИИ ФОРМ КОНТРОЛЯ ПО РАЗЛИЧНЫМ КРИТЕРИЯМ

№	Критерий классификации	Форма контроля	Автор
1	Регламент осуществления	Обязательный (внешний) Инициативный (внутренний)	Т.А. Башкатова, А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев
2	Субъекты контроля	Президентский Контроль законодательных органов власти и местного самоуправления Контроль исполнительных органов власти Контроль финансово-кредитных органов Внутрифирменный контроль Аудиторский контроль	Т.А. Башкатова
3	Объекты контроля	Бюджетный контроль Контроль за внебюджетными фондами Налоговый контроль Валютный контроль Кредитный контроль Страховой контроль Инвестиционный контроль Контроль за денежной массой	Т.А. Башкатова
4	Объем деятельности	Полный контроль Частичный контроль	А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев
5	Метод контроля	Анализ хозяйственной деятельности Ревизия Тематическая проверка Обследование	Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень
		Сплошная проверка Выборочная проверка	А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев
6	Источник информации (по характеру материала)	Документальный контроль Фактический контроль	В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень, Л.М. Крамаровский
7	Время совершения	Предварительный контроль Текущий контроль Последующий контроль	Т.А. Башкатова А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев, В.М. Родионова, В.И. Шлейников, Н.И. Силаев, С.А. Артемьев, В.А. Пивень
		Предварительный контроль Последующий контроль	Л.М. Крамаровский

В своей работе «Оперативный контроль экономической деятельности предприятия» Б.И. Валуев, Л.П. Горлова и Е.Л. Зернов называют наблюдение и проверку формами проведения контрольных мероприятий. Под наблюдением понимается ведение систематического контроля выполнения установленных правил и норм. Данное определение, на наш взгляд, не раскрывает сущности понятия «наблюдение». Это определение можно отнести практически к

любой форме, виду или методу контроля. Авторы этой работы представляют собой проверку как изучение четко очерченных сторон деятельности и локальных операций, которая включает в себя ряд специфических форм проверки: экспертизу (соблюдение технологии изготовления продукции и обоснованность списания материалов), проверку сохранности всех или отдельных наименований материалов, топлива, запасных частей и соответствия их установленным нормативам.

По нашему мнению, экспертиза и проверка сохранности товарно-материальных ценностей являются не формами проверки, а методами контроля. Проверка же, и мы с этой точкой зрения соглашаемся, является формой контроля. Но наблюдение – это не форма контроля, а его метод, с помощью которого достигается цель контрольного мероприятия.

Большой вклад в определение формы контроля внес В.В. Бурцев, который определял её как «... способ организации и выражения определенным образом упорядоченной совокупности контрольных процедур». Заметим, что в данном определении нет больших и существенных расхождений с определением И.А. Белобжецкого.

Рассматривая проблемы, связанные с организацией системы государственного финансового контроля, В.В. Бурцев выделяет следующие его формы: ревизию, проверку (включая как непосредственную проверку, так и обследование, т.е. наблюдение, опросы с целью выявления положения дел по каким-либо вопросам в целях определения целесообразности проработки определенной проблемы и проведения более глубокого контроля), надзор, экспертизу нормативно-правовых актов и иных документов (включая подготовку аналитических материалов по отдельным вопросам, например, касающимся финансовой политики, государственных программ, договоров и соглашений органов государственной власти, международных договоров и т.п.). На наш взгляд, это наиболее правильная точка зрения, связанная с вопросом определения форм контроля. Единственное, в чем мы не согласны с В.В. Бурцевым, так это то, что он относит экспертизу нормативно-правовых актов и иных документов к формам государственного финансового контроля. Нам представляется, что экспертиза – это исследование специалистом каких-либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в соответствующей области. Поэтому экспертиза – это метод контроля, с помощью которого достигается цель контрольного мероприятия, но не его форма.

На наш взгляд, стоит признать правильной точку зрения разработчиков Налогового Кодекса РФ, которые установили следующие формы налогового контроля:

- налоговую проверку;
- получение объяснений от налогоплательщиков;
- проверку данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения прибыли;
- другие формы (например, создание налоговых постов и т.д.).

Таким образом, по нашему мнению, формами финансового контроля являются ревизия, проверка и надзор.

Ревизия, будучи формой финансового контроля, представляет собой систему обязательных контрольных действий по проверке законности, целесообразности и эффективности совершенных в проверяемом периоде хозяйственных и финансовых операций, основанная на проверке первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, фактического наличия денежных средств и товарно-материальных ценностей.

Проверка – это единичное контрольное действие или исследование состояния на определенном участке деятельности проверяемого субъекта. Как правило, проверкам подвергаются отдельные вопросы финансово-хозяйственной деятельности. По их результатам обычно намечаются мероприятия для устранения выявленных недостатков.

Надзор – это постоянное контрольное действие или исследование контролирующими органами за хозяйствующими субъектами на предмет соблюдения последними установленных правил и нормативов.

Таблица 4

ОБЗОР ПОНЯТИЯ МЕТОДА КОНТРОЛЯ

№ п/п	Наименование метода, приема и способа контроля	Автор
1	Наблюдение, проверка, анализ, ревизия	А.Л. Апель
2	1. Диалектико-материалистический метод. Законы: всеобщая связь и взаимообусловленность явлений, динамизм, переход количества в качество, единство и борьба противоположностей. Приемы научного мышления: наблюдение, сравнение, анализ и синтез, дедукция и индукция. 2. Документальный и фактический виды контроля: 2.1. Приемы документального контроля: формальная и арифметическая проверка документов; юридическая оценка отраженных в документах хозяйственных операций; логический контроль объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций; сплошное и несплошное (в том числе выборочное) наблюдение; встречная проверка документов или записей в учетных регистрах посредством сличения их с одноименными или взаимосвязанными данными у предприятий, учреждений и организаций, с которыми проверяемое предприятие имеет хозяйственные связи; способ обратного счета, основанный на предварительной экспертной оценке материальных затрат с целью последующего определения (обратным счетом) величины необоснованных списаний сырья и материалов на производство определенных видов продукции, которые ко времени ревизии большей частью или полностью имеются в наличии на складах предприятия-изготовителя или у его покупателей; оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета; балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей; сравнение; различные методические (технические) приемы экономического анализа. 2.2. Приемы фактического контроля: инвентаризация; экспертная оценка квалифицированными специалистами действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, соблюдения технологических режимов; визуальное наблюдение путем непосредственного обследования складских помещений, цехов и участков, состояния контрольно-пропускного режима, а также моментные наблюдения для фиксации отдельных элементов изучаемого процесса в определенный период (хронометраж, фотография рабочего дня и др.)	И.А. Белобжецкий

№ п/п	Наименование метода, приема и способа контроля	Автор	
3	1. Общенаучные методические приемы: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный анализ, функционально-стоимостной анализ. 2. Собственные методические приемы финансово-хозяйственного контроля: 2.1. Органолептические: инвентаризация, контрольные замеры работ, выборочные наблюдения, сплошные наблюдения, технологический контроль, химико-технологический контроль, экспертизы разных видов, служебное расследование, эксперимент. 2.2. Расчетно-аналитические: экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы. 2.3. Документальное: информационное моделирование, исследование документов, камеральные проверки, нормативно-правовое регулирование, группировка недостатков. 2.4. Обобщение и реализация результатов контроля: документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированная группировка, принятие решений и контроль за их исполнением	Н.Т. Белуха	
	1. Общенаучные методические приемы контроля: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др. 2. Собственные эмпирические, методические приемы контроля: инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др. 3. Специфические приемы смежных экономических наук: приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики		В.В. Бурцев
	5		
6	Счетная проверка балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности, документальная ревизия и т. д. Каждый из этих методов подразделяется на более частные способы, позволяющие решать промежуточные, относительно «мелкие» задачи. Например, в документальной ревизии используются такие способы, как встречная проверка документов, инвентаризация денежных средств и материальных ценностей, восстановление количественного учета, контрольное сличение и др.	Э.А. Вознесенский	
7	Формальная и арифметическая проверка документов, нормативная (юридическая) оценка документально оформленных хозяйственных операций, логическая проверка, встречная проверка, способ обратного счета, оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета, балансовый метод, сравнение, различные методические (технические) приемы экономического анализа.		Е.Ю. Грачева

№ п/п	Наименование метода, приема и способа контроля	Автор
8	Ревизия	Ю.А. Данилевский, Т.М. Мезенцева
9	Предварительный, направляющий, фильтрующий и последующий контроль	Е.А. Кочерин
10	Ревизия, проверка, анализ, наблюдение, обследование.	Л.В. Мелихова
11	Обследование, документальная проверка и экономический анализ, инвентаризация, обобщение и реализация результатов контроля	А.С. Наринский, Н.Г. Гаджиев
12	1. Общенаучные методы: анализ и синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод. 2. Специальные методы исследования: проверка документов, экономический анализ, исследование предметов и документов, осмотр помещений (территорий) и предметов, инвентаризация, экспертиза. 3. Методы воздействия на поведения проверяемых лиц в ходе осуществления налогового контроля: убеждение, поощрение, принуждение	О.А. Ногина
	13	
14	Предварительный, текущий и последующий контроль	Е. Ровинский
15	Способы проведения финансового контроля: проверка, ревизия, обследование, анализ	В.М. Родионова, В.И. Шлейников
16	Проверка, обследование, анализ, ревизия	Р.Г. Сомов
17	1. Органолептические методические приемы контроля: инвентаризация, контрольные замеры работ, выборочные наблюдения, сплошные наблюдения, технологический контроль, химико-лабораторный контроль, экспертизы различных видов, экспертиза проектов и сметной документации, служебное расследование, эксперимент. 2. Расчетно-аналитические методические приемы контроля: экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы. 3. Документальные методические приемы контроля: информационное моделирование, исследование документов, камеральные проверки, нормативно-правовое регулирование. 4. Обобщение и реализация результатов контроля: группировка недостатков, документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, следственно-юридическое обоснование, систематизированная группировка результатов контроля по результатам ревизии, контроль за выполнением принятых решений	А.А. Терехов, М.А. Терехов
	18	
19	Ревизия, проверка, рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов о финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц	Н.И. Химичева
20	Комплексная проверка или ревизия, тематическая проверка, счетная проверка, счетно-аналитические проверки, обследование, финансово-экономическая экспертиза	С.О. Шохин

Необходимо отметить, что в рамках одной из форм контрольного мероприятия могут применяться различные методы контроля. Иногда наименование метода может совпадать с названием формы контроля. Как и при определении форм контроля, в отношении методов контроля также существует довольно большое многообразие научных точек зрения (см. табл. 4). Для определения понятия «метод», обратимся к большому энциклопедическому словарю.

Большой энциклопедический словарь определяет метод как способ достижения какой-либо цели, как способ решения конкретной задачи, а также как совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения (познания) действительности.

Многие ученые понимают под методом контроля приемы и способы его осуществления (А.Л. Апель, Е.Ю. Грачева, Н.И. Химичева, С.О. Шохин). В.М. Родионова и В.И. Шлейников трактуют метод контроля как совокупность обоснованных и апробированных способов проверки, оценки и анализа состояния конкретных элементов объекта контроля. В.В. Бурцев пишет, что «под методом государственного финансового контроля следует понимать способ достижения его цели».

Таким образом, в настоящее время сформировалось общенаучное мнение *определения метода контроля как приема и способа его осуществления, достижения его цели.*

Э.А. Вознесенский к методам финансового контроля относит счетную проверку балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности, документальную ревизию и другие способы контроля. Каждый из этих методов он подразделяет на более частные способы, позволяющие решать более частные задачи контроля. Таким образом, Э.А. Вознесенский одним из первых зародил концепцию многоуровневой системы контроля, которую впоследствии развивали многие авторы. Несомненно, что такой комплексный подход к определению системы методов контроля является, на наш взгляд, наиболее правильным.

И.А. Белобжецкий, соглашаясь с Э.А. Вознесенским, определяет метод финансово-хозяйственного контроля как «...комплексное, органически взаимосвязанное изучение законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности хозяйственных и финансовых операций и процессов на основе использования учетной, отчетной, плановой (нормативной) и другой экономической информации в сочетании с исследуемым фактическим состоянием объектов контроля» и, развивая идеи Э.А. Вознесенского, в методологию финансово-хозяйственного контроля включает две составные части: метод, как общий подход к исследованию его предмета, и методику, как совокупность технических (методических) приемов, подчиненных решению конкретных задач контрольных действий.

На сегодня идея о многоуровневой системе контроля, считается устоявшейся среди современных авторов (Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, О.А. Ногина, А.А. Терехов, М.А. Терехов). В.В. Бурцев выделяет следующие части метода контроля: общенаучные методические приемы контроля, собственные эмпирические, методические приемы контроля и специфические приемы смежных экономических наук (см. табл. 4). На наш взгляд, наиболее полно методы контроля раскрыла Оксана Аркадьевна Ногина. К методам налогового контроля она относит следующие группы методов: общенаучные методы, специальные методы исследования и методы воздействия на поведение

проверяемых лиц в ходе осуществления контроля (см. табл. 4).

Базируясь на предложенных различными авторами концепциях методов контроля, на наш взгляд, следует говорить о сложившейся многоуровневой системе методов финансового контроля, в которой нами выделено три уровня (см. рис. 2):

1. **Общенаучные методы** – данные методы разработаны материалистической диалектикой, к ним относятся: анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, моделирование, статистические методы, логический метод, сравнительный метод, абстрагирование, конкретизация и другие;

2. **Специальные методы** – это специфические методы, разработанные практикой на основе достижений экономической науки. Специальные методы подразделяются на два подуровня: эмпирические приемы и специфические приемы смежных экономических наук;

2.1. Эмпирические методы – это методы, разработанные экономической наукой, с помощью которых осуществляются контрольные процедуры: инвентаризация, осмотр помещений и предметов, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, наблюдение, экспертиза, эксперимент, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, проверка документов, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, сканирование, письменный и устный опросы;

2.2. Специфические методы смежных экономических наук – это методы, разработанные на основе смежных экономических наук: приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятности и математической статистики;

3. **Методы воздействия на поведение проверяемых людей** – это методы, с помощью которых можно воздействовать на поведение проверяемых людей, среди них: убеждение, поощрение, принуждение, система штрафов и стимулов.

«Важное условие рациональной организации контроля, - писал И.А. Белобжецкий, - разработка его научно обоснованной классификации». Классификация видов финансового контроля является одним из наиважнейших элементов его системы. Важность разработки критериев классификации финансового контроля также подчеркивал Э.А. Вознесенский, который считал: «вид — составная часть, выражающая (частично) содержание целого и в то же время отличающаяся от других частей конкретными носителями контрольных функций (субъектами), объектами контроля, что в свою очередь предопределяет и отличия в методах осуществления контрольных действий». С этим мнением стоит согласиться, но не во всем. Как мы уже говорили выше, выражением содержания является форма исследуемого предмета. Поэтому по нашему мнению, *вид финансового контроля – это составная часть финансового контроля, которая выражает его назначение. Различие видов финансового контроля обусловлено различным назначением субъектов, объектов, целей и задач финансового контроля.*

Под классификацией видов финансового контроля, на наш взгляд, следует понимать систему соподчиненных его видов в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми видами в системе финансового контроля.

Многими авторами предпринимались попытки дать классификацию финансового контроля, его видов, типов, форм или методов. Среди них Т.А. Башкатова, И.А. Белобжецкий, Н.Т. Белуха, В.В. Бурцев, Э.А. Вознесенский, Е.Ю. Грачева, А.Н. Козырин, Е.А. Кочерин, О.А. Ногина, В.М. Родионова, Р.Г. Сомоев, А.Д. Шеремет, В.И. Шлейников, Н.В. Фадейкина, В.А. Воронов, Н.И. Химичева, С.О. Шохин.

Следует отметить следующее. Э.А. Вознесенский в 70-х годах выделял только два вида контроля государственный и общественный, по одному единственному признаку – в зависимости от субъекта контроля. В 80-х годах И.А. Белобжецкий по тому же единственному признаку выделяет уже три вида контроля – внутрихозяйственный, ведомственный и вневедомственный.

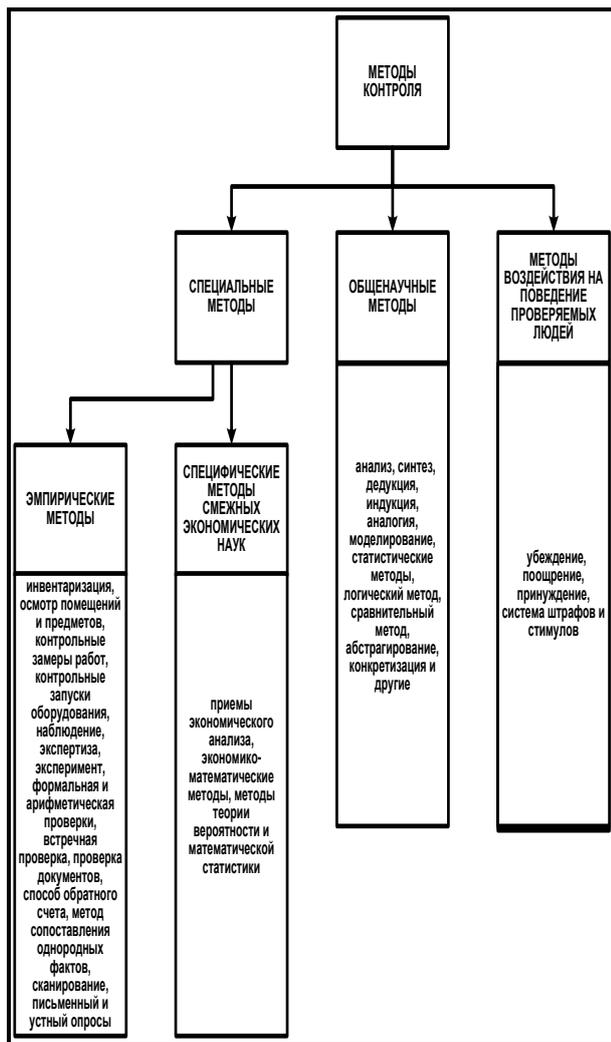


Рис. 2. Методы финансового контроля

В 90-х годах (до 99-го года) разные авторы описывают новые виды контроля и новые признаки классификации видов контроля, начинают относить к его видам те виды контроля, которые ещё совсем недавно считались его формами. Так, Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, Е.Л. Зернов выделяют до пяти признаков классификации видов контроля:

- в зависимости от объектов контроля: контроль системы, контроль подсистемы, контроль элемента;

Таблица 5
КЛАССИФИКАЦИЯ ВИДОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

№ п/п	Критерий классификации	Вид финансового контроля
1	В зависимости от времени осуществления	Предварительный Текущий Последующий
2	В зависимости от длительности проведения контрольной процедуры	Постоянный Периодический
3	В зависимости от полноты проведения контрольной процедуры	Сплошной (полный) Выборочный (частичный)
4	В зависимости от источника данных	Документальный Автоматизированный Фактический
5	В зависимости от временной направленности целей контроля	Стратегический Оперативный
6	В зависимости от регламента осуществления	Обязательный Инициативный
7	В зависимости от характера мероприятия контроля	Плановый Внеплановый
8	В зависимости от характера компетенции органов финансового контроля	ФК общей компетенции ФК отраслевой компетенции ФК межотраслевой компетенции ФК специальной компетенции
9	В зависимости от места проведения контроля	Выездной (по месту нахождения объекта) Камеральный (по месту нахождения субъекта)
10	В зависимости от характера связи контролируемых и контролируемых субъектов	Внешний Внутренний
11	В зависимости от количества субъектов, участвующих в контрольной проверке	ФК, осуществляемый одним субъектом контроля Совместный ФК
12	В зависимости от субъекта, осуществляющего контрольную деятельность	Президентский Правительственный Парламентский Финансовый контроль других органов власти (судебных органов власти, государственных внебюджетных фондов и др.) Внутриведомственный Внутрихозяйственный Банковский Независимый (аудиторский) Общественный
13	В зависимости от уровней субъектов РФ	Контроль Федеральных органов власти Контроль на уровне Федеральных Округов Контроль субъектов Федерации Муниципальный контроль
14	В зависимости от объекта контроля	Бюджетный Налоговый Таможенный Валютный Экспортный Страховой Денежно-кредитный и другие

Таблица 6
ОБЗОР ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЭТАПОВ ПРОВЕДЕНИЯ
КОНТРОЛЯ

№ п/п	Этапы проведения контроля	Автор
1	1. Планирование контроля 2. Проведение контроля 3. Реализации результатов контроля	В.В. Бурцев
2	1. Установление нормативных показателей 2. Измерение фактических результатов 3. Сравнение результатов с нормативными показателями 4. Осуществление корректирующих воздействий или их отсутствие	Р.Л. Дафт
3	1. Выработка стандартов и критериев 2. Сопоставление фактических результатов с ожидаемыми 3. Принятие корректирующих мер	А.К. Казанцев
4	1. Выработка стандартов и критериев 2. Сопоставление реальных результатов с принятыми стандартами 3. Принятие необходимых корректирующих действий	М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури
5	1. Установление стандартов 2. Сопоставление достигнутых результатов с установленными стандартами 3. Измерение результатов 4. Передача и распространение информации 5. Оценка информации о результатах	М.П. Переверзев, Н.А. Шайденко, Л.Е. Басовский
6	1. Планирование контрольного мероприятия 2. Конкретные действия по проведению контрольного мероприятия 3. Подготовка отчета о проведенном контрольном мероприятии	В.М. Родионова, В.И. Шлейников
7	1. Предплановый этап 2. Этап планирования 3. Непосредственное проведение контрольных процедур (процедур по существу) и получение контрольных (аудиторских) доказательств 4. Оформление результатов контрольных мероприятий 5. Процедуры проверки исполнения вынесенных по результатам финансового контроля решений	Н.В. Фадеева, В.А. Воронцов
8	1. Установление норм (стандартов) 2. Измерение соответствия выполнения этим нормам 3. Коррекция отклонения от норм и планов	Р.М. Фалмер
9	1. Анализ финансовой отчетности по данным публичной финансовой отчетности 2. Бухгалтерский анализ на основе действующего законодательства по бухгалтерскому учету 3. Обобщающий финансовый анализ на базе стандартизованного анализа финансовых потоков 4. Финансово-правовой анализ 5. Выводы, рекомендации	С.О. Шохин

- в зависимости от субъектов контроля: высшая администрация, руководители среднего звена, линейные руководители, отдельные работники, общественные организации;
- в зависимости от времени осуществления хозяйственной операции: предварительный, текущий и последующий контроль;
- в зависимости от длительности контрольных действий: систематический и периодический контроль;
- в зависимости от полноты осуществления контроля: сплошной и выборочный контроль.

С 99-го года по настоящее время наблюдается тенденция увеличения признаков классификации видов контроля (так В.В. Бурцев выделяет свыше 30 признаков),

многие ученые относят к видам контроля предварительный, текущий и последующий контроль (А.К. Казанцев, О.А. Ногина, Н.И. Химичева), которые до 90-х годов относились к формам контроля.

На наш взгляд, в методологическом плане должны быть предусмотрены признаки классификации видов контроля, представленные в таблице 5. Подробнее рассмотрим наиболее важные классификации, признаки которых требуют более или менее детального пояснения.

Самый распространенный признак классификации видов контроля, который, пожалуй, можно встретить в любом учебнике, посвященном этой тематике, является *время осуществления контрольной процедуры*. По данному признаку мы выделяем *предварительный, текущий и последующий контроль*. Многие авторы данные виды контроля относят к его формам, что мы считаем ошибочным.

Мы считаем целесообразным классифицировать финансовый контроль по такому признаку, как количество субъектов, участвующих в контрольной проверке. По данному признаку мы выделяем следующие виды финансового контроля:

- финансовый контроль, организованный одним субъектом контроля;
- совместный финансовый контроль.

Данный признак не встречается ни в одной работе по контролю, хотя необходимость его очевидна. *Совместный контроль* осуществляют многие субъекты контроля на различных уровнях. Проводятся совместные ревизии и проверки Счетной палаты Российской Федерации и контрольно-счетными органами республик, краев и областей. Счетная палата Российской Федерации совместно с аудиторскими организациями осуществляет проверку государственных предприятий и учреждений, государственных бюджетных и внебюджетных фондов. С.В. Степашин в отчете об итогах работы Ассоциации контрольно-счетных органов Российской Федерации и задач совершенствованию системы государственного финансового контроля отметил, что важнейшим элементом сотрудничества контрольно-счетных органов является «...планирование, организация и проведение совместных контрольных и иных мероприятий». Таким образом, становится очевидной необходимость выделения такого вида контроля, как совместный финансовый контроль.

Методология организации и проведения финансового контроля базируется на научно обоснованном выполнении его этапов. При определении этапов проведения контроля нет большого количества научных мнений по данной проблеме (см. табл. 6).

На наш взгляд, неправомерно к этапам проведения контроля относить этап установления нормативных показателей [Р.Л. Дафт, А.К. Казанцев, М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, М.П. Переверзев, Н.А. Шайденко, Л.Е. Басовский, Р.М. Фалмер], так как данный этап контрольные органы не осуществляют, - это функция плановых отделов, бюджетных комитетов предприятий и других ведомств.

По нашему мнению, целесообразно выделить следующие этапы проведения контрольного мероприятия:

1. Планирование контрольного мероприятия:
 - определение целей и задач контрольного мероприятия;
 - ознакомление с деятельностью проверяемого субъекта;
 - определение критериев оценки вопросов проверки;
 - установление приемлемого уровня существенности контроля;

- разработка методики проведения контрольного мероприятия;
 - составление плана и программы проведения контрольного мероприятия.
2. Проведение контрольного мероприятия:
- документальный контроль и анализ финансовой отчетности;
 - бухгалтерский анализ на основе действующего законодательства по бухгалтерскому учету;
 - финансово-правовой анализ.
3. Заключительный этап контрольного мероприятия:
- систематизация материалов проверки;
 - составление отчетных документов о проведенном контрольном мероприятии.

4. Организация последующего контроля (присущ в основном внутреннему контролю).

Проведенное теоретическое исследование не охватывает всех проблем, но, тем не менее, позволяет комплексно оценить отечественные научные школы современной теории финансового контроля и на этой основе строить эффективную модель его практической реализации.

Гварлиани Татьяна Евгеньевна