

ИССЛЕДОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИОННЫХ ПРИЗНАКОВ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

УДК 336.025.2

Кнарник Карапетовна Арабян

к.э.н., доцент кафедры УПиММ МЭСИ

Тел.: 8(903)144-14-92

Эл. адрес: akn@bk.ru

Совершенствование классификационных признаков в теории финансового контроля является одной из важнейших проблем, поскольку среди ученых нет единого мнения по вопросу классификации форм и методов финансового контроля, что, в свою очередь, затрудняет дальнейшие развитие методологии и исследование иных вопросов теории финансового контроля. В статье обобщены подходы ученых и специалистов по исследованию классификационных признаков финансового контроля.

Ключевые слова: классификация, финансовый контроль, метод, форма, ревизия, судебная экспертиза, бухгалтерская экспертиза, аудит.

Knarik K. Arabyan,

PhD in Economics, Associate Professor, the Department of Project Management and Innovation Management, Moscow State University of Economics, Statistics and Informatics

Tel.: 8(903)144-14-92

E-mail: akn@bk.ru

RESEARCH OF CLASSIFICATION FEATURES OF THE FINANCIAL CONTROL

One of the major problems is an improvement of classification features in the financial control theory. There is not a consensus concerning the form classification and the methods of financial control. This factor hinders the development of methodology and investigation of other issues of the financial control theory. The author summarizes scientists' approaches to studying the classification features of financial control in the article.

Keywords: classification, financial control, method, form, revision, forensic enquire, accounting expertise, audit.

Подходы к исследованию классификационных признаков финансового контроля. Проблема совершенствования классификационных признаков финансового контроля находит отражение в многочисленных трудах отечественных ученых. Например, А.А. Ершов выделил следующие основания для классификации видов финансового контроля[4]:

- субъекты и характер контрольной деятельности;
- объект контроля;
- время проведения;
- формы проведения.

Исходя из субъектов и характера контрольной деятельности А.Д. Шеремет, В.П. Суйц выделяют государственный, ведомственный и вневедомственный финансовый контроль[16]. Н.И. Химичева считает, что финансовый контроль, исходя из характера контрольной деятельности, включает в себя контроль представительных органов государственной власти и местного самоуправления, аппарата Президента РФ, исполнительных органов власти общей компетенции, финансово-кредитных органов, ведомственный и внутрихозяйственный, общественный, аудиторский[15]. В исследованиях Е.Ю. Грачевой выделены следующие виды финансового контроля: государственный (общегосударственный/надведомственный и внутриведомственный), муниципальный, внутрифирменный (внутрихозяйственный), аудиторский.

По времени проведения чаще всего встречается предварительный, текущий и последующий виды контроля [2].

Интересная классификация системы финансового контроля предложена С.В. Лукашиным, которая, впоследствии была нами модифицирована[7].

Н.Д. Бровкина в своих исследованиях и научных трудах выделяет следующие основания для классификации финансового контроля[1]:

- в зависимости от уровня организации:
 - финансовый контроль на уровне государства;
 - финансовый контроль на уровне субъектов Федерации;
 - финансовый контроль на уровне муниципалитета;
 - финансовый контроль на уровне отрасли;
 - финансовый контроль на уровне отдельного предприятия;
 - финансовый контроль на уровне структурного подразделения.
- в зависимости от нормативной базы, в соответствии с требованиями которой осуществляется финансовый контроль:
 - контроль, осуществляемый на основании Конституции Российской Федерации, конституционных федеральных законов;
 - федеральных законов Российской Федерации;
 - законов субъектов Российской Федерации;
 - нормативных актов федеральных органов исполнительной власти;
 - нормативных актов органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
 - локальных нормативных актов организаций.
- по сфере осуществления финансового контроля:
 - валютный;
 - налоговый;
 - таможенный и т.д.

Также Н.Д. Бровкина предлагает в качестве основания выделить источник финансирования, в зависимости от которого финансовый контроль подразделяется [1]:

- за счет проверяемого субъекта;
- за счет управляющего субъекта;
- за счет третьих лиц.

Формы финансового контроля. Одним из ключевых вопросов является противоположная точка зрения ученых в отношении классификации финансового контроля по методам и формам. Например, обобщая исследования Н.И. Хими-

чевой, А.А. Ершов, приходит к выводу, что ревизии, проверки, рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов и финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др. относится не к формам, а к методам финансового контроля [4, 15]. Вместе с тем важно отметить, что в как нормативных актах, так и научных работах, понятия «ревизия», «проверка», «контроль» часто отождествляются.

Л.А. Майсигов считает, что бухгалтерский контроль представляет собой один из важнейших видов контроля, который не нашел должного развития в современной экономической науке [8]. По его мнению, ревизия – это форма контрольного мероприятия, применяемая для углубленного и расширенного охвата объекта контроля и получившая очень широкое распространение на практике со стороны государственных органов.

Н. Ильичева определяет ревизию как форму бюджетного контроля, представляющую собой комплекс взаимосвязанных проверок финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций, а также работы финансовых органов по составлению и исполнению бюджета, осуществляемых путем документального и фактического контроля и направленных на установление обоснованности, целесообразности и экономической эффективности совершения хозяйственных операций и выделения бюджетных средств, на изучение соблюдения финансовой дисциплины, сохранности государственной собственности, на определение достоверности ведения учета и отчетности в целях выявления недостатков и нарушений в деятельности ревизуемого объекта [6].

Согласно Административному регламенту, утвержденному Приказом Минфина РФ от 4 сентября 2007 г. № 75н в ходе ревизий (проверок) в финансово-бюджетной сфере проводится комплекс контрольных действий по изучению:

- соответствия деятельности учредительным документам;
- обоснований (расчетов) плановых сметных показателей;
- исполнения бюджетных смет;
- использования средств федерального бюджета, в том числе на приобретение товаров, работ, услуг для государственных нужд;
- использования средств федерального бюджета, полученных в виде

трансфертов (субвенций и субсидий, включая субвенции и субсидии, выделенные из федерального бюджета организациям любых форм собственности, бюджетных кредитов и инвестиций);

– исполнения бюджетов субъектов РФ в соответствии с заключенными в установленном порядке соглашениями о мерах по повышению эффективности использования бюджетных средств и увеличению налоговых и неналоговых доходов бюджета субъекта РФ, а также контроля за их исполнением;

– соблюдения требований бюджетного законодательства РФ получателями средств федерального бюджета, межбюджетных трансфертов, бюджетных кредитов, ссуд и инвестиций, предоставляемых из федерального бюджета, гарантий Правительства РФ;

– использования средств государственных внебюджетных фондов;

– поступления и расходования средств от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности;

– обеспечения сохранности материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности;

– использования федерального имущества, находящегося в оперативном управлении или хозяйственном ведении, поступления в федеральный бюджет доходов от использования материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности;

– ведения бухгалтерского (бюджетного) учета, достоверности бухгалтерской (бюджетной) отчетности;

– устранения нарушений, выявленных предыдущей ревизией (проверкой).

В соответствии с Федеральным законом от 31 мая 2001 г. № «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» судебная экспертиза – процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В п. 1 ст. 57 УПК РФ экспертом признается лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное для производства судебной экспертизы и дачи заключения.

По мнению Н.С. Дубоносовой, судебно-экспертная деятельность направлена, прежде всего, на оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла [3].

Подробный анализ сущности судебно-бухгалтерской экспертизы проведен в работах Я.В. Соколова и С.М. Бычкова [12]. В своих исследованиях авторы приводят следующее определение: «Экспертиза – это самостоятельное исследование, проводимое в целях установления тех существенных обстоятельств, для выяснения которых нужны специальные познания, а не контрольные действия по отношению к выводам ревизии».

А.Р. Шляхов и А.М. Ромашов уточнили, что объектом судебно-бухгалтерской экспертизы является бухгалтерская операция, отражающая определенный аспект финансово-хозяйственной деятельности [17].

По мнению И.Н. Токарева, экспертиза назначается, когда необходимо получить доказательства в рамках рассматриваемого дела на основании специальных знаний в области экономики и бухгалтерского учета [14, 13]. Также в тех случаях, когда суду требуются разъяснения по специальным вопросам в области бухгалтерского учета.

Вместе с тем судебно-бухгалтерская экспертиза проводится как при рассмотрении дел в рамках уголовного процесса, так и арбитражного процесса.

Так, согласно ст. 55 АПК РФ экспертом в арбитражном суде может являться любое лицо, обладающее специальными знаниями по касающимся рассматриваемого дела вопросам: сотрудник государственного экспертного учреждения, представитель коммерческой (некоммерческой) организации, частное лицо.

На основании п. 1 ст. 82 АПК РФ арбитражный суд может назначить экспертизу как по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия участвующих в деле лиц, так и по собственной инициативе, не согласовывая свое решение с участниками процесса [14, 13].

По мере развития рыночных отношений бухгалтерская экспертиза становится одной из наиболее востребованных

форм финансового контроля. В отличие от судебно-бухгалтерской экспертизы, бухгалтерская экспертиза может использоваться и в досудебном порядке, как и в интересах собственников, так и иных заинтересованных лиц [9].

Предметом дискуссии также является вопрос о целесообразности выделения бухгалтерской экспертизы среди прочих форм финансового контроля.

По мнению Т.В. Зырянновой и А.Л. Полухиной, бухгалтерская экспертиза является одной из процессуальных форм применения специальных познаний для использования по делу собранных материалов, прежде всего, документов и записей в регистрах бухгалтерского учета. Авторы выделяют следующие виды экспертиз: финансово-экономическую, финансово-кредитную и бухгалтерскую. По мнению авторов, бухгалтерская экспертиза основана на экспертной оценке в области различных наук экономического профиля: бухгалтерского учета, налогообложения, экономического анализа [5].

В исследованиях Т.Ю. Серебряковой выделяются две пары форм контроля:

- тематическая проверка и ревизия;
- счетная проверка и аудит.

Мы разделяем мнение Серебряковой Т.Ю., что судебно бухгалтерская экспертиза является самостоятельной формой финансового контроля. Вместе с тем мы не согласны с мнением, что судебно-бухгалтерскую экспертизу следует рассматривать как составляющую тематических проверок – суть которых заключается в изучении и анализе деятельности экономических субъектов по отдельным направлениям или вопросам, с преимущественным использованием приемов выборочного документального контроля. Счетная проверка, определенная Т.Ю. Серебряковой, как совокупность специальных приемов, направленных на контроль достоверности бухгалтерских, налоговых и статистических отчетов, различными государственными органами и службами хозяйствующих субъектов, по нашему мнению, концептуально относится скорее к методам проведения финансового контроля.

Единственной формой независимого финансового контроля является аудит, целью которого заключается в определение достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц.

Стандарты аудиторской деятельности предполагают также проведение

проверки в отношении специальной отчетности. Так, в соответствии с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 8/2011) «Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам» к специальной отчетности относится:

- отчетности, составленной по правилам налогового учета;
- отчетности, отражающей доходы и расходы с использованием кассового метода (для представления кредиторам);
- отчетности, содержащей финансовую информацию, формируемую по правилам, установленным соответствующими уполномоченными органами (для подтверждения соблюдения таких правил);
- отчетности, составленной по специальным правилам, обусловленным требованиями договора (например, кредитного договора, условиями облигационного займа или гранта);
- другой аналогичной отчетности, предназначенной для удовлетворения информационных потребностей определенных групп пользователей.

Таким образом, перечень специальных форм финансового контроля является открытым и включает в себя широкое разнообразие различных сфер деятельности, например, налоговый контроль, таможенный контроль, внутренний контроль, экологический контроль и прочие. Эти проверки

в специальной литературе принято называть тематическими, сутью которых заключается изучении и анализе деятельности экономических субъектов по отдельным областям, участкам, вопросам, с преимущественным использованием приемов выборочного документального контроля.

Методы финансового контроля. В любой отрасли знаний принято выделять две группы методов: общенаучные и специальные (конкретно научные). К общенаучным методам относятся: анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия, абстрагирование, конкретизация, формализация, идеализация, обобщение, измерение, эксперимент и другие.

К специальным методам относится совокупность действий, совершаемых контролером при проведении финансового контроля.

Общепринято специальные методы классифицировать на две группы:

- 1) методы фактического контроля;
- 2) методы документального контроля.

Методы фактического контроля включают в себя: инвентаризацию, контрольный обмер, контрольную закупку и прочие процедуры, связанные с непосредственным изучением объектов контроля.

Методы документального контроля (формальная проверка) предполага-



Рис. 1. Методы финансового контроля

ют проведение процедур на основе изучения документов. В этом случае устанавливается наличие, правильность заполнения всех обязательных реквизитов, санкционированность хозяйственных операций. Принято к методам документального контроля также отнести приемы экономического анализа, арифметические расчеты, логическую проверку. Полагаем, что эти процедуры целесообразно выделить в отдельную группу – методы аналитического контроля. Так, совокупность методов финансового контроля можно представить следующим образом (Рис.1).

Выводы. Таким образом, по функциям управления можно выделить: государственный, независимый, внутрихозяйственный и общественный контроль.

По характеру контрольных функций: правовой, экономический, производственный, технический, управленческий контроль.

К субъектам финансового контроля можно отнести: представителей государственных органов, контрольные органы, аудиторов, собственников, топ-менеджмент и других заинтересованных лиц.

Совокупность существующих форм финансового контроля, по нашему мнению, можно представить следующим образом:

- ревизия;
- судебно-бухгалтерская экспертиза;
- тематические или специальные проверки;
- аудит.

Методы финансового контроля можно классифицировать на три группы: 1) фактического контроля; 2) документального контроля; 3) аналитического контроля.

Таким образом, ученые и специалисты в области финансового контроля расходятся во мнениях при определении классификационных признаков. Вместе с тем по результатам проведенного исследования можно сделать вывод, что отсутствие единой позиции в отношении форм и методов финансового контроля влияет на качество организации и проведения финансового контроля.

Литература

1. Бровкина Н.Д. Основы финансового контроля: учебное пособие под. Ред. М.В. Мельник. – М.: Магистр, 2010. – 382 с.

2. Грачева Е.Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М.: 2000. – С. 10

3. Дубоносова Е.С. Судебная бухгалтерия//Налоговый учет для бухгалтера. – 2005. – № 7

4. Ершов А.А. Аудит как вид финансового контроля// Финансовое право. – 2010. – №10

5. Зырянова Т.В., Полухина А.Л.. Бухгалтерская экспертиза как вид экономических экспертиз// Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №48

6. Ильичева. Н. Ревизия как форма бюджетного контроля// Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2008. – № 1

7. Лукашин С.В. Классификация видов финансового контроля//Современный бухучет. – 2009. – № 2

8. Майсигов Л.А. Проблемы классификации видов контроля//Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №9

9. Панкова С.В, Обухова Т.И. Стандартизация процесса проведения аудитором бухгалтерской экспертизы расходов коммерческой организации// Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №26

10. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. М., 2002. С. 15.

11. Ручкина Г.Ф. Теоретические основы финансово-правового регулирования предпринимательской деятельности в Российской Федерации. М.: – 2004. С. 300.

12. Серебрякова Т.Ю. Концептуальные модели сквозного внутреннего контроля// Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук. – Йошкар-Ола. – 2010

13. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия// Аудиторские ведомости. – 2000. – № 4

14. Токарев И.Н. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы в арбитражном процессе //Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №5

15. Токарев И.Н. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы в арбитражном процессе// Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2006. – №5

16. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник. М., 1995. С. 83

17. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. М.: – 1995. С. 20

18. Шляхов А.Р., Ромашев А.М.

Судебно-бухгалтерская экспертиза// Соц. Законность. – 1971. – №5. – С.28

References

1. Brovkina N.D/ Fundamentals of financial control: the manual under. Ed. M.V. Melnik. – M.: Master, 2010. – 382p.

2. Grachev E.Y. Legal Issues of financial control. New York: 2000. – P. 10

3. Dubonosova E.S. Forensic Accounting Finance //Tax accounting for accountants. – 2005. – № 7

4. Ershov A.A. Audit as a form of financial control // Financial Law. – 2010. – № 10

5. Zyryanova T.V., Polukhina A.L.. Accounting expertise as a kind of economic expertise // International accounting. – 2011. – № 48

6. Ilcheva A.N. Audit as a form of budgetary control // Budget institutions: audit and review of financial and economic activities. – 2008. – № 1

7. Lukashin S.V. Classification of financial control // Modern accounting. – 2009. – № 2

8. Maisigov L.A. Classification problems of control // Economic Analysis: Theory and practice. – 2007. – № 9

9. Pankov S.V, Obukhova T.I. The standardization of the accounting expertise of the auditor expenses commercial organization // International accounting. – 2011. – № 26

10. Rodionova V.M., Shleynikov V.I. Financial control: A Textbook. M.: – 2002. P. 15.

11. Ruchkina G.F. Theoretical basis of the financial and legal regulation of business activity in the Russian Federation. M.:, 2004. – P. 300.

12. Sokolov J.V. Bychkova S.M. Accounting, auditing and forensic accounting // Auditor statements. – 2000. – № 4

13. Serebryakov T.U. Conceptual models through the internal control // dissertation for the degree of PhD.-Yoshkar-Ola. – 2010

14. Tokarev I.N. Features of forensic accounting in the arbitration process // Financial and accounting advice. – 2006. – № 5

15. Tokarev I.N. Features of forensic accounting in the arbitration process // Financial and Accounting consultation. – 2006. – № 5

16. Khimicheva I.N. Finance Law: A Textbook. M.:1995. – P.83

17. Sheremet A.D., Suyts V.P. Audit. M.:, 1995. – P.20.

18. Shlyakhov A.R., Romashev A.M. Forensic Accounting // Soc. Legitimacy. – 1971. – № 5. – P.28.