

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

И. А. Абдуханова*

АКТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ КЛАССИФИКАЦИИ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Эффективный и действенный финансовый контроль — необходимое условие существования сильного и процветающего государства. В настоящее время экономика страны несет значительные потери из-за низкой финансовой, бюджетной, налоговой дисциплины, недостаточно эффективной работы системы государственного финансового контроля. Среди главных причин такого положения — слабость законодательной базы, бессистемность и правовая неопределенность финансового контроля.

Отсутствие научной теории контроля, учитывающей закономерности своевременного развития России и международный опыт, на наш взгляд, является одной из основных причин, тормозящих не только формирование действенной правовой базы контроля, но и практическое создание тесно взаимодействующих элементов единой государственной контрольной системы. А отсутствие прочной правовой базы, в свою очередь, выступает на практике главной причиной неэффективности государственного финансового контроля.

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию о бюджетной политике в 2008–2010 гг. задача контролирующим органам поставлена с полной определенностью. Контроль «за целевым использованием бюджетных средств, соблюдением требований законодательства, состоянием и использованием государственного и муниципального имущества... должен стать более действенным, создавать основу для принятия конкретных управленческих решений».¹

Вместе с тем анализ нормативной правовой базы и научной литературы показывает, что вопросы, связанные с определением конкретных форм, методов, способов осуществления контрольной деятельности, решаются крайне пробельно и неоднозначно.

Большой энциклопедический словарь определяет *метод* как способ достижения какой-либо цели, как способ решения конкретной задачи, а также как совокупность

* Абдуханова Ирина Александровна, адъюнкт кафедры военной администрации, административного и финансового права Военного университета (г. Москва).

© И. А. Абдуханова, 2011

E-mail: abdukhanova@mail.ru

¹ Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 9 марта 2007 г. «О бюджетной политике в 2008–2010 годах» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2007. № 7.

приемов или операций практического или теоретического освоения (познания) действительности.

Многие ученые понимают под методом контроля приемы и способы его осуществления (Е. Ю. Грачева, Н. И. Химичева, С. О. Шохин)². В. М. Родионова и В. И. Шлейников³ 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».

Статья 10 Модельного закона о государственном финансовом контроле закрепляет следующие методы государственного финансового контроля.

1. Ревизия (комплексная проверка) представляет собой взаимосвязанное изучение экономической и юридической сторон деятельности организации, максимально возможное сочетание различных методических приемов документального и фактического контроля с целью выявления законности, достоверности и экономической целесообразности (рациональности и эффективности) хозяйственных и финансовых операций.

2. Проверка может осуществляться в виде:

а) тематической проверки по определенному кругу вопросов или одной теме (вопросу) путем ознакомления на месте с отдельными сторонами хозяйственной и финансовой деятельности. При проведении тематической проверки используются приемы выборочного и документального контроля;

б) счетной проверки отчетности, которая представляет собой совокупность специальных приемов контроля достоверности бухгалтерских отчетов и балансов, в том числе проверку согласованности показателей, прямо влияющих на налогооблагаемую базу, различных форм отчетности, сличение отдельных отчетных показателей с записями в регистрах бухгалтерского учета, проверку обоснованности учетных записей по данным первичных документов;

в) счетно-аналитической проверки, оценивающей финансово-хозяйственную деятельность организаций, предприятий и учреждений на основе методов документального и фактического контроля и экономического анализа с целью определения рациональности и эффективности использования государственных финансовых и материальных ресурсов, полноты и своевременности исполнения финансовых обязательств перед государством;

г) иных видов тематических проверок, проводимых в соответствии с нормативно-правовыми актами органов государственной власти, принятыми в пределах их компетенции с целью реализации закрепленных за ними функций и полномочий.

3. Обследование представляет собой оперативный анализ ситуации по определенному вопросу финансово-хозяйственной деятельности в целях определения целесообразности проработки данной проблемы и необходимости проведения ревизии или проверки.

4. Экспертиза является методом предварительной оценки принятия финансовых решений с целью определения их экономической эффективности и юридических последствий.⁴

² Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль. М., 2005. С. 71; Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М., 1987. С. 104; Шохин С. О. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999.

³ Родионова В. М., Шлейников В. М. Финансовый контроль. М., 2002.

⁴ Постановление Межпарламентской Ассамблеи государств — участников Содружества Независимых Государств от 4 декабря 2004 г. № 24-11 «О модельном законе “О государственном финансовом контроле”».

Отмечается, что «методы финансового контроля столь же разнообразны, как и методы самой финансовой деятельности, и могут применяться в самых различных сочетаниях».⁵

Так, например, Э. А. Вознесенский к методам финансового контроля относит «конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций».⁶

Вслед за Э. А. Вознесенским Е. Ю. Грачева и Л. Я. Хорина, не формулируя понятие метода, тем не менее при характеристике методов контроля пишут, что «к методам контроля относятся конкретные способы (приемы), применяемые при осуществлении контрольных функций».⁷

Однако Н. И. Химичева к методам финансового контроля относит уже не только способы (приемы), а расширяет методологию финансового контроля и указывает, что «финансовый контроль проводится разнообразными методами, под которыми понимаются приемы или способы, средства его осуществления».⁸ Аналогичное определение дается и С. С. Найманбаевой применительно к государственному финансовому контролю: «государственный финансовый контроль проводится разнообразными методами, под которыми понимаются приемы или способы, средства его осуществления».⁹ В свою очередь Л. Г. Вострикова дает близкое по смысловому содержанию определение методов финансового контроля и указывает, что под методами финансового контроля следует понимать «приемы, способы и средства его проведения».¹⁰

Таким образом, формальный анализ вышеприведенных определений позволяет сделать вывод, что Н. И. Химичева, С. С. Найманбаева и Л. Г. Вострикова рассматривают метод как сложное образование, структурными элементами которого являются прием, способ и средство. В связи с этим следует отметить, что 1) в философском понимании способ соотносится с приемом и средством, как общее с частным и 2) прием, способ и средство не являются равнозначными понятиями, понятие «способ» поглощает понятия «прием» и «средство». Использование их как одноплановых понятий, по аналогии друг с другом, отрицает проявление приема и средства как частного случая родового для них понятия — способа.

В свое время Э. А. Вознесенский, возражая против деления методов финансового контроля на приемы и способы, приводил несколько иную аргументацию, в частности отмечал, что «неубедительно выглядит также деление методов контроля на “приемы” и “способы”, поскольку неизвестно, чем они отличаются друг от друга».¹¹ На наш взгляд, это вполне справедливое замечание актуально в настоящее время только отчасти. Используя современные философские знания, мы можем определить и назвать отличие приема от способа и, как уже указывалось выше, соотнести эти разноплановые понятия как частное с общим, т. е. можем указать, что приемы являются видовым проявлением способа как родового понятия.

Однако как в исследованиях советского периода, так и в современных работах некоторыми авторами при описании методов финансового контроля дается их характеристика как приемов, способов и средств его проведения.

⁵ Худяков А. И. Финансовое право. Общая часть. Алматы, 2001. С. 226–227.

⁶ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 69.

⁷ Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль. М., 2005. С. 71.

⁸ Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М., 1987. С. 103.

⁹ Найманбаева С. С. Финансовое право. Общая и Особенная части. Алматы, 2004. С. 142.

¹⁰ Вострикова Л. Г. Финансовое право: Учебник для вузов. М., 2006. С. 54.

¹¹ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. С. 63.

Иной точки зрения придерживаются А. Н. Козырин,¹² А. И. Худяков¹³ и А. А. Ялбулганов,¹⁴ которые под методами контроля понимают «приемы и способы его осуществления». Они объединяют понятия приема и способа в единое образование, хотя, как уже отмечалось выше, в философском понимании способ соотносится с приемом как общее с частным и эти понятия являются разноплановыми.

По мнению М. Е. Каратонова и И. А. Цинделиани, метод следует рассматривать как систему приемов. Формулируя определение метода финансового контроля, эти авторы указывают, что «под методом финансового контроля следует понимать систему приемов, с помощью которых достигаются его цели».¹⁵ Приведенное авторами определение метода финансового контроля наиболее близко к философскому определению метода как способа достижения цели познания. На наш взгляд, именно подобный подход к определению методов финансового контроля в наибольшей степени соответствует формальной логичности при определении методов финансового контроля.

Не только наиболее общая, определяющая характеристика методов финансового контроля, но и перечень основных приемов финансового контроля, оставаясь дискуссионным до настоящего времени, не получили однозначной оценки. В силу исторического развития общества, смены общественных формаций и развития контроля в частности еще можно попытаться объяснить различность подходов к этой проблеме авторов, проводивших исследования в различные временные периоды, однако и современники высказывали и высказывают порой диаметрально противоположные точки зрения.

Так, например, Э. А. Вознесенский считал, что к методам финансового контроля относятся «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».¹⁶ Аналогичной позиции придерживаются Е. Ю. Грачева и Л. Я. Хорина, которые относят к методам финансового контроля счетную проверку балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности и др.¹⁷ и вслед за Э. А. Вознесенским утверждают, что «каждый из этих методов подразделяется на более частные способы, позволяющие решать промежуточные задачи».

В то же время, по мнению Е. А. Ровинского, «методы проведения финансового контроля различны на разных его стадиях. При осуществлении предварительного и текущего контроля используются такие методы, как проверка всех расчетов по всем финансовым планам, подлежащим утверждению компетентными органами государства, и их соответствие показателям народнохозяйственного плана; проверка денежных документов, предъявляемых для оплаты или получения денежных средств. Основным методом последующего контроля является ревизия».¹⁸

Н. И. Химичева в отличие от Е. А. Ровинского (который дифференцировал методы финансового контроля по стадиям финансового контроля) отмечает зависимость

¹² Финансовое право. Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. М., 1996. С. 64.

¹³ Худяков А. И. Финансовое право. Общая часть. С. 226.

¹⁴ Финансовое право России: Учеб. пособие / Под ред. А. А. Ялбулганова. М., 2001. С. 65.

¹⁵ Финансовое право: Учебник / Под ред. С. В. Запольского. М., 2006. С. 100.

¹⁶ Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР. С. 69.

¹⁷ Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль. С. 71.

¹⁸ Ровинский Е. А., Иванов Б. Н., Барышев М. И. Финансовое право. М., 1971. С. 66.

методов финансового контроля от «правового положения и особенностей форм деятельности органов, осуществляющих контроль, от объекта и цели контроля, основания возникновения контрольных правоотношений и др.».¹⁹ Таким образом, Н. И. Химичева рассматривает методы финансового контроля через субъект, объект, цель и основание контроля.

В числе методов финансового контроля Н. И. Химичевой названы «ревизия, проверка (документации, состояния учета и отчетности и т. д.), рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов о финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др.».

А. Н. Козырин²⁰ и А. А. Ялбулганов «среди основных методов финансового контроля различают: наблюдение, проверку, обследование, анализ и ревизию».²¹ С основной ролью ревизии как метода финансового контроля согласна и Н. И. Химичева, характеризуя ее как «наиболее глубокое и полное обследование финансово-хозяйственной деятельности предприятий, организаций и учреждений с целью проверки ее законности, правильности и целесообразности».²²

Как уже указывалось выше, Е. Ю. Грачева и Л. Я. Хорина считают, что «методами финансового контроля являются: счетная проверка балансов, анализ финансово-хозяйственной деятельности и др.».²³

По мнению Л. Г. Востриковой, к приемам, способам и средствам как к методам проведения финансового контроля относятся «ревизия, наблюдение, обследование, проверка, анализ и др.».²⁴

Применительно к государственному и муниципальному финансовому контролю иной точки зрения придерживается М. В. Карасева и выделяет только два метода финансового контроля, указывая, что «государственный и муниципальный финансовый контроль осуществляется двумя методами — проверки и ревизии».²⁵

В ряде исследований методы финансового контроля авторы относят к формам финансового контроля, в том числе даже такой способ контроля, как ревизию. Например, Е. Ю. Грачева отмечает, что «принято различать следующие формы финансового контроля: ревизия, наблюдение, обследование, проверка, анализ и др.».²⁶ Вслед за Е. Ю. Грачевой М. Е. Каратонов и И. А. Цинделиани утверждают, что «ревизия, проверка, надзор, финансовая экспертиза и экспертиза управленческих документов» должны быть формами финансового контроля.²⁷

Следует отметить, что, группируя и классифицируя методы финансового контроля, М. Е. Каратонов и И. А. Цинделиани включают проверку уже в методы финансового контроля.

В предложенной М. Е. Каратоновым и И. А. Цинделиани классификации все методы финансового контроля разбиваются на «три группы: общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, анало-

¹⁹ Советское финансовое право. Учебник / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. С. 103.

²⁰ Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 64.

²¹ Финансовое право России: Учеб. пособие / Под ред. А. А. Ялбулганова. С. 65.

²² Советское финансовое право: Учебник / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. С. 104.

²³ Грачева Е. Ю., Хорина Л. Я. Государственный финансовый контроль. С. 71.

²⁴ Вострикова Л. Г. Финансовое право: Учебник для вузов. С. 54.

²⁵ Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 177.

²⁶ Финансовое право: Учебник / Под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. М., 2003. С. 59.

²⁷ Финансовое право: Учебник / Под ред. С. В. Запольского. С. 97.

гия, моделирование, абстрагирование); специфические (эмпирические) методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, служебное расследование, эксперимент, формальная и арифметическая проверки, встречающая проверка, способ обратного счета, логическая проверка); специфические экономические приемы смежных наук (экономический анализ, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и статистические расчеты)».

В свое время аналогичная классификация была предложена В. В. Бурцевым, который предлагал классифицировать методы финансового контроля на: «общенаучные методические приемы исследования объектов контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование); собственно эмпирические методические приемы (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречающая проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов, логическая проверка, сканирование, письменный и устный опрос); специфические экономические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики)».²⁸

Таким образом, как определение методов финансового контроля, так и определение и классификация способов, приемов и средств различны в теории финансового права. Можно отметить как многообразие выявленных авторами методов финансового контроля, так и приведенный М. В. Карасевой ограничительный перечень применяемых методов финансового контроля. Отдельно следует указать, что некоторые авторы методы финансового контроля относят к формам финансового контроля, что, на наш взгляд, влечет за собой их терминологическое смешение и замещение.

Теоретически некорректное использование и замещение одних категорий другими препятствует познанию финансового контроля как части окружающей нас действительности и, как следствие, влечет за собой их несовершенное законодательное определение и правовое регулирование. Правовое регулирование как осуществляемое при помощи системы правовых средств (юридических норм, правоотношений, индивидуальных предписаний и др.) — результативное, нормативно-организационное воздействие на общественные отношения с целью их упорядочения, охраны, развития в соответствии с общественными потребностями.²⁹

Автор, исходя из сущности «формы» как внешнего выражения содержания, проанализировав точки зрения различных ученых, пришел к выводу, что формами государственного финансового контроля являются ревизия и проверка, а методами выступают приемы, способы или средства его осуществления, которые различаются в зависимости от того, является он документальным или фактическим.

Автор предлагает следующую классификацию видов государственного финансового контроля в зависимости от критерия классификации:

— *по времени проведения*: предварительный, текущий (оперативный), последующий;

— *по субъектам проведения*: вневедомственный (надведомственный), ведомственный (внутриведомственный), внутрихозяйственный (внутренний) контроль — только при его осуществлении в государственных учреждениях, организациях, предприятиях;

²⁸ Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М., 2000. С. 96.

²⁹ Алексеев С. С. Теория права. М., 1994. С. 145.

- *по порядку проведения*: плановый, внеплановый (внезапный);
- *по методу проверки документов*: сплошной (контролируются все документы и материальные ценности), выборочный (контролируется не весь объект, а его выборка);
- *по периодичности проведения*: первоначальный, повторный;
- *по источнику получения информации*: документальный, фактический.

По нашему мнению, научно обоснованная классификация государственного финансового контроля позволяет глубже понять существо этого важного элемента управления государственными финансовыми потоками, раскрыть механизм функционирования выражаемых им отношений, выявить специфические особенности различных его составляющих. Кроме того, в прикладном аспекте классификация позволяет глубже понять различные стороны и особенности государственного финансового контроля, что необходимо для подготовки и проведения контрольных мероприятий.