

## Понятие финансового контроля как правового института.

**Михаловский Алексей Михайлович**

*Государственный институт управления и социальных технологий  
БГУ*

Понятие финансового контроля является одной из важнейших и значимых категорий финансового права. Изучение данного правового и экономического явления обусловлено той принципиальной важностью, которой обладает финансовый контроль в сфере государственных финансов. Необходимость глубокого изучения данной правовой категории продиктовано также теми важными задачами, которые решаются в процессе осуществления финансового контроля, в частности: целевым и надлежащим использованием государственных финансовых средств и объектов государственной собственности; управлением экономикой государства в строгом соответствии с законодательством; разработкой и реализацией мероприятий по взысканию причиненного государству ущерба, принятием и разработкой превентивных мер, исключающих возможность повторения нарушений в будущем и др.<sup>1</sup>

В юридической и экономической науке единого понятия финансового контроля до настоящего времени выработано не было. В этой связи необходимо подробно остановиться на сопоставлении научных результатов, полученных в процессе проведения соответствующих теоретических изысканий, касающихся взаимосвязи финансового контроля с финансами, рассмотреть исторические аспекты формирования данного понятия, а также существующие позиции ученых по данному вопросу, чтобы на основе проведенного анализа выработать определенную точку зрения на понимание данного правового института.

Появление и развитие финансового контроля исторически обусловлено возникновением финансов, которые представляют собой экономические денежные отношения, связанные с формированием, распределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов денежных средств в целях выполнения функций и задач государства и обеспечения условий расширенного воспроизводства.<sup>2</sup>

Таким образом, финансы являются экономической категорией, которая выражает определенную сферу производственных отношений и относится к базисной категории.<sup>3</sup> Появление и функционирование финансов связано с тем, что на определенных этапах исторического разви-

---

<sup>1</sup> Е.Ю. Грачева. Основные тенденции развития государственного финансового контроля в Российской Федерации // Правоведение. 2002. № 5. С. 78.

<sup>2</sup> П.М. Годме. Финансовое право. М., 1978. С.92, 140; Финансы /под ред. Л.А. Дробозиной. М., 1999. С. 13

<sup>3</sup> Финансы / Под ред. В.М. Родионовой. М., 1993. С. 11.

тия производительных сил определенные общественные потребности общества могут финансироваться только государством (например, приоритетные отрасли промышленности).<sup>4</sup> Функционирование финансов прежде всего направлено на вторичное распределение национального дохода с целью создания, распределения и использования денежных фондов, обеспечивающих расширенное воспроизводство, удовлетворение социально-экономических потребностей, функционирование государственного аппарата и др.<sup>5</sup>

Исходя из даваемого определения финансов, следует, что анализ, понимание и реализация финансового контроля будут обусловлены объективно сложившимися в данной социальной сфере экономическими отношениями. Игнорирование, неправильное понимание или отсутствие учета каких-либо аспектов, объективно присущих финансам, могут повлечь неадекватность существующего финансового контроля как правового и управленческого явления собственно финансам, что, в конечном итоге, приведет к проблемам в решении задач, стоящих перед финансовым контролем.

Финансы выполняют ряд функций, в которых и проявляется их сущность. В качестве двух основных функций выделяют две: распределительную (перераспределительную) и контрольную.<sup>6</sup> Дополнительно выделяются: регулирующая функция, которая связана с вмешательством государства через финансы (государственные расходы, налоги, государственный кредит) в процесс воспроизводства, и стабилизационная функция, содержание которой состоит в обеспечении для всех хозяйствующих субъектов и граждан стабильных условий в экономических и социальных отношениях.<sup>7</sup> Однако, по мнению специалистов, последние две функции в настоящее время выражены достаточно слабо<sup>8</sup>, что обусловлено кризисным состоянием государственных финансов, а также недостаточной правовой урегулированностью этих отношений.

Финансовый контроль, таким образом, представляет собой практическое воплощение одной из важных функций финансов, функции контроля.<sup>9</sup> Связь финансов и финансового контроля неоднократно подчеркивалась в литературе.<sup>10</sup>

---

<sup>4</sup> Е.Ю. Грачева. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000. С. 7.

<sup>5</sup> Там же. С. 8.

<sup>6</sup> Ю.Г. Клещенко. Савченко М.М. Место и роль государственного финансового контроля в общей системе российского финансового права // Юрист (РФ). 2003. № 7. С. 20-21; М.В. Карасева. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М., 2000. С. 10.

<sup>7</sup> Е.Ю. Грачева. Указ соч. С. 10

<sup>8</sup> Там же. С. 10-11.

<sup>9</sup> Ю.Г. Клещенко. Савченко М.М. Указ. соч. С. 20; Е.Ю. Грачева. Указ. соч. С. 11.

<sup>10</sup> Аллахвердян Д.А. Финансы и социалистическое воспроизводство. М. 1971. С. 116; Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. М. 1973 и др.

Как следствие, осуществление финансового контроля базируется на использовании контрольной функции финансов. Иными словами, контрольная функция финансов является объективной основой финансового контроля, содействующей сбалансированности между потребностями в финансах и наличием финансовых ресурсов, а финансовый контроль выступает формой реализации контрольной функции финансов.<sup>11</sup> Правильным представляется мнение проф. Е.Ю. Грачевой, которая указывает, что «раскрытие сущности финансов в органической взаимосвязи их функций позволяет определить не только сферу распространения финансовых отношений, но и объекты финансового контроля, перспективу его развития и т.д., иными словами сущность и значение финансового контроля».<sup>12</sup>

Характеризуя финансовый контроль, необходимо также помнить, что он является составной частью государственного контроля, элементом всей системы экономического управления и планирования.<sup>13</sup>

Государственный контроль является одной из основных функций управления, которая обычно завершает управленческий процесс.<sup>14</sup> В таком виде финансовый контроль как функция государственного управления представляет собой постоянное наблюдение (надзор) за упорядоченностью управляемой системы, за ее состоянием, давая данные для других основных функций управления, не утрачивая при этом своего самостоятельного значения.<sup>15</sup> Однако тут надо помнить и то, что финансовый контроль является не только управленческой деятельностью, с присущими ему методами, способами и формами реализации, но и объектом управления, используемым в качестве инструмента реализации государственной политики.<sup>16</sup>

Таким образом, в рамках управленческой системы возникают две подсистемы – управляющая и управляемая. Само по себе управление в данном случае представляет взаимодействие этих подсистем. Обеспечение эффективности взаимодействия данных систем невозможно без механизма обратной связи, который давал бы постоянную информацию об управляемом объекте, позволял бы адекватно оценивать его деятельность и ее результаты.

---

<sup>11</sup> А.А. Ялбулганов. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития // Известия высших учебных заведений. Серия «Правоведение». 2000. № 3. С. 91.

<sup>12</sup> Е.Ю. Грачева. Указ. соч. С. 11.

<sup>13</sup> Аллахвердян Д.А. Указ. соч. С.116; Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред И.И. Кучерова. М. 2001. С. 8.

<sup>14</sup> Е.Ю. Грачева. Указ. соч. С. 75; Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. М., 1982. С. 11.

<sup>15</sup> Е.Ю. Грачева. Финансовая деятельность и финансовый контроль в системе социального управления // Финансовое право. 2003. № 2. С. 11.

<sup>16</sup> Там же. С. 8.

Поэтому представляется важным замечание проф. Е.Ю. Грачевой о том, что в данной системе отношений «финансовый контроль является сигналом обратной связи, поскольку выявление допущенных отступлений, правонарушений при реализации нормы права, управленческих решений влечет за собой ответственность виновных лиц, а также представляет собой информацию, необходимую для возможной корректировки изданных ранее нормативных актов».<sup>17</sup>

В то же время, говоря о государственном контроле и в частности о финансовом контроле, следует помнить положения Лимской декларации руководящих принципов контроля, принятой IX Конгрессом Международной организации высших контрольных органов (ИНТОСАИ) в 1977 году, в которой закрепляется положение о том, что контроль не является самоцелью, а представляет собой неотъемлемую часть системы регулирования, целью которой 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.<sup>18</sup>

Вместе с тем контроль имеет свое самостоятельное место в системе форм осуществления государственного руководства обществом, и в этом плане его рассматривают как специфическую правовую форму, которая, как и всякая другая правовая форма (правотворчество, правоприменение), имеет свое социальное назначение и соответствующие функции.<sup>19</sup>

Как видно из изложенного, финансовый контроль как явление затрагивает различные области социальной жизни и является предметом исследования различных общественных наук. Выработка единообразного понимания необходима для дальнейшего взаимодействия данных наук и правильном отражении объективной действительности.

Как правильно указывает А.А. Ялбулганов, отношения, возникающие в сфере государственных (публичных) финансов, в частности финансового контроля, подлежат обязательному нормативно-правовому регулированию, предпочтительнее — на законодательном уровне. Поэтому необходимо устранить отдельные разночтения в терминологии, выявляющиеся при изучении научной литературы по финансовому контролю, а также определить его содержание.<sup>20</sup>

---

<sup>17</sup> Е.Ю. Грачева. Финансовая деятельность и финансовый контроль в системе социального управления // Финансовое право. 2003. № 2. С. 11.

<sup>18</sup> Лимская Декларация руководящих принципов контроля. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. М., 1998. — Ч. 4 (Преамбула).

<sup>19</sup> Горшенев В.М. Шахов И.Б. Контроль как правовая форма деятельности. М., 1987. С. 52-57.

<sup>20</sup> А.А. Ялбулганов. Указ. соч. С. 84.

Как указывалось выше, развитие финансов положило основу формирования финансового контроля. По сути, зачатки финансового контроля появились в рабовладельческих и феодальных государствах однако характеризовался такой контроль тем, что доходы и расходы главы государства отождествлялись с государственными доходами, а контроль осуществлялся только за сбором различных налогов и податей.<sup>21</sup>

Развитие государства, расширение сфер его интересов повлекли за собой и развитие финансов, и последовавшее из этого развитие финансового контроля.

Для науки дореволюционной России было свойственно рассматривать государственный финансовый контроль не как самостоятельный финансово-правовой институт, а в качестве одного из разделов учения о государственном бюджете, т. е., по существу, отождествляла понятия государственного и бюджетного контроля.<sup>22</sup>

А.А. Ялбулганов, характеризуя финансовый контроль того времени, указывает, что «государственный контроль за публичными финансами представлял более емкое понятие по сравнению с современным пониманием финансового контроля. Иными словами, если ученые XIX — начала XX в. полагали, что финансы могут иметь как денежную, так и натуральную форму, то современное понимание финансов связано исключительно с денежной формой. А исследование собственно явления финансового контроля подменялось исследованием контрольно-ревизионной техники».<sup>23</sup>

Исследования, посвященные сущности финансового контроля при социализме, основывались на его понятии как деятельности государственных органов и общественных организаций, состоящей в проверке обоснованности процессов формирования и использования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях соблюдения плановых пропорций в расширенном воспроизводстве. В данном случае объектом финансового контроля выступали централизованные и децентрализованные фонды денежных средств, их соответствие в процессе формирования и использования нормам права. Целью социалистического финансового контроля называлось соблюдение плановых пропорций в расширенном социалистическом воспроизводстве. Субъектами финансового контроля выступали государственные органы и общественные организации.<sup>24</sup>

---

<sup>21</sup> Е.Ю. Грачева. Указ соч. С. 14-17.

<sup>22</sup> Вацуру Г.А. Лекции по науке публичных финансов. Казань, 1908. Цит. по А.А. Ялбулганов. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития // Известия высших учебных заведений. Серия «Правоведение». 2000. № 3. С. 84.

<sup>23</sup> А.А. Ялбулганов. Указ. соч. С. 86.

<sup>24</sup> См., напр.: А.А. Жданов. Управление в области финансов и кредита в СССР: автореф. дисс. ...канд. юрид. наук. М., 1953; Ковалева Н. А. Правовые основы финансового контроля в СССР: ав-

В то же время финансовый контроль уже больше не отождествляется с системой контролирующих органов, а рассматривается как самостоятельное направление финансовой деятельности государства. В исследованиях того периода преобладает идеологизированный подход к определению финансового контроля. Так, например, Н. А. Ковалева дает следующее определение финансового контроля: «Финансовый контроль в СССР — это определяемая особенностями общественного строя и классовой природой социалистического государства, урегулированная правовыми нормами деятельность уполномоченных органов по проверке, правильности, законности и целесообразности мобилизации, распределения и использования фондов денежных средств в целях планомерного и эффективного развития народного хозяйства и неуклонного роста материального и культурного уровня жизни трудящихся».<sup>25</sup> Однако, несмотря на достаточно идеологизированный подход к определению данной правовой категории, учеными того периода были выделены существенные признаки характеризующие финансовый контроль как определенную часть финансовой деятельности государства по целенаправленному и планомерному формированию распределению и использованию централизованных и децентрализованных государственных фондов.

Произошедшие в настоящее время социально-экономические трансформации обусловили и новый этап в формировании понимания финансового контроля, исследование данной тематики по-прежнему развивается как в рамках финансовой науки, так и в рамках финансово-правовой науки.

Однако, несмотря на достаточно большое внимание в литературе к данной проблеме, до сих пор не выработано единого подхода к определению финансового контроля как правовой категории. Сложности с определением данного правового явления в значительной степени вызваны различиями в используемых подходах к определению пределов контроля, его объекта, субъектов, предмета, содержания, задач и т.п.

Прежде всего необходимо обратить внимание на определение пределов финансового контроля. Так, Э.А. Вознесенский полагает, что финансовый контроль распространяется не только на финансовые отношения, но и на определенный комплекс хозяйственных отношений. Данную точку зрения, он аргументирует взаимообусловленностью финансовой деятельности и финансового контроля.<sup>26</sup> Признавая данную точку зрения, отдельные специалисты предлагали переименовать финансовый контроль в финансово-хозяйственный.<sup>27</sup> В этой связи также

---

торевф. дис. ...канд. юрид. наук. М., 1975; Розенблюм Р. И. Правовое регулирование государственного финансового контроля в СССР: авторевф. дисс. ...канд. юрид. наук. Л., 1953 и др.

<sup>25</sup> Н.А. Ковалева. Правовые основы финансового контроля в СССР: дис. ...канд. юрид. наук. М., 1975. С. 29. Цит. по А.А. Ялбулганов. Финансовый контроль как правовой институт: основные этапы развития // Известия высших учебных заведений. Серия «Правоведение». 2000. № 3. С. 88.

<sup>26</sup> Э.А. Вознесенский. Финансовый контроль в СССР. М., 1973. С. 43.

<sup>27</sup> И.А. Белобжецкий. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. М., 1979. С. 13.

отмечалось, что зачастую финансовый контроль бывает сложно отделить от контроля хозяйственного, поскольку в большинстве финансовых операций находят свое отражение отдельные элементы хозяйственной деятельности.<sup>28</sup> Однако финансовый контроль охватывает комплекс лишь тех хозяйственных отношений, от которых зависят размеры фондов денежных средств и эффективность их использования, что не исключает, а предполагает необходимость осуществления других видов контроля за хозяйственной деятельностью.<sup>29</sup> В связи с этим представляется верным позиция проф. И.И. Кучерова, который полагает, что финансовый контроль распространяется на хозяйственную деятельность лишь в части финансовой составляющей и практически не затрагивает других ее сторон.<sup>30</sup>

Таким образом, пределы осуществления финансового контроля определяются характером финансовых отношений и распространяются лишь на ту часть хозяйственных отношений, которые непосредственно связаны с финансами, т.е. в процессе которых образуются, распределяются и используются централизованные и децентрализованные фонды денежных средств в целях выполнения функций и задач государства и обеспечения условий расширенного воспроизводства.

Нет единства мнений и в вопросе определения объекта финансового контроля. Так, например, в качестве объекта финансового контроля предлагается рассматривать денежные распределительные процессы формирования и использования финансовых ресурсов по уровням и звеньям народного хозяйства и страны и ее регионов.<sup>31</sup>

Н.П. Ефимова вообще предлагает понимать под объектом контроля всех экономических субъектов в тех случаях, если они получают, перечисляют средства бюджетов любого уровня, управляют государственной или муниципальной собственностью, а также имеют льготы, предоставленные соответствующими органами власти.<sup>32</sup> Однако из данного определения не вытекают пределы осуществления объектного контроля, т.к. осуществление контроля над кем-то предполагает не только определение субъектов контроля, но и определение направлений такого контроля и пределов его осуществления, приведенное же определение ответов на эти вопросы не дает.

Лимская Декларация руководящих принципов контроля<sup>33</sup> под объектом подразумевает также определенные финансовые отношения,

---

<sup>28</sup> И.А. Белобжецкий. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М., 1989. С. 24.

<sup>29</sup> Грачева Е.Ю. Соколова Э.Д. Финансовое право России. Учебник. М., 1997. С.20.

<sup>30</sup> Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Указ. соч. С. 10.

<sup>31</sup> С.О.Шохин. Проблемы и перспективы развития финансового контроля в Российской Федерации. М., 1999. С. 6.

<sup>32</sup> Н.П. Ефимова. Государственный финансовый контроль в реализации федеральных целевых социальных программ. М., 2000. С. 29-30.

<sup>33</sup> Лимская Декларация руководящих принципов контроля. Правовое регулирование государственного финансового контроля в зарубежных странах. М., 1998.

указывая на то, что организация контроля является обязательным элементом управления общественными финансовыми средствами, в то же время в разделе VII данной Декларации, посвященном контрольным полномочиям высшего контрольного органа, объект расширяется и в него включаются иные отношения лишь опосредующие финансовую деятельность государства и, как следствие, не являющиеся финансовыми отношениями. Например, к контрольным отношениям Декларация относит отношения по изучению эффективности управления строительством и качеством строительных работ (п.4 ст. 21), по контролю за управлением финансами в организациях, финансируемых государством (ст. 24) и др.

В.В. Бурцев, определяя государственный финансовый контроль указывает, что его объектом в широком смысле являются экономические отношения, возникающие при формировании финансовых ресурсов государственной бюджетной системы (включая совокупность всех видов бюджетов и бюджетов государственных внебюджетных фондов), их распределении и использовании в целях обеспечения выполнения функций и задач государства (в экономической, социально-культурной и административно-политической сферах государственного управления). Кроме того он относит к объекту контроля и участников таких отношений.<sup>34</sup>

Более предпочтительным представляется определение объекта финансового контроля, как денежных отношений возникающих при формировании и использовании финансовых ресурсов в материальном производстве и непроизводственной сфере, во всех звеньях финансовой системы<sup>35</sup>, т.к. данное определение позволяет четко определить направление и пределы осуществления финансового контроля. Таким образом, соглашаясь с мнением И.И. Кучерова, объектом государственного финансового контроля следует признать сами общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования денежных фондов государства, которые могут приобретать форму различных финансовых операций и других юридически значимых действий, например по уплате налогов, получению субвенций.<sup>36</sup>

Спорным является также и вопрос о субъектах, осуществляющих финансовый контроль. Важность данной проблемы определяется еще и тем, что отнесение того или иного субъекта к субъектам контрольной деятельности влияет на выделение соответствующих видов финансового контроля.

---

<sup>34</sup> В.В. Бурцев. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М., 2000. С. 96-97.

<sup>35</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред О.Н. Горбуновой. М. 1996. С. 46. Е.Ю. Грачева. Указ. соч.с. 13.

<sup>36</sup> . Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Указ. соч. С. 13.

Так в зависимости от субъекта, проводящего финансовый контроль, учеными, изучающими данную проблему, предлагаются различные его виды. Так, Н.И. Химичева называет следующие его виды: государственный (на федеральном и на региональном уровнях), муниципальный, общественный и аудиторский. Н.И. Химичева подробно классифицирует государственный финансовый контроль. «Государственный финансовый контроль, — пишет Н.И. Химичева, — можно подразделить (в зависимости от сферы действия) на подведомственный и внутриведомственный (сходные подразделения можно выделить и в муниципальном финансовом контроле). Эту классификацию контроля, в свою очередь, можно подразделить, в зависимости от видов органов, осуществляющих его, на финансовый контроль:

- а) представительных (законодательных) органов власти;
- б) Президента РФ;
- в) исполнительных органов власти общей компетенции;
- г) финансово-кредитных органов;
- д) ведомственный (внутриведомственный) контроль, дополняемый внутриведомственным (внутренним) контролем».<sup>37</sup>

Рассматривая аудиторский финансовый контроль, Н.И. Химичева подчеркивает, что он «имеет важное значение для выполнения социально-экономических задач государства в целом», и далее: «Государство использует такую форму финансового контроля для решения своих конкретных задач, предписывая обязанность аудита в указанных законодательством случаях».<sup>38</sup>

Рассматривая финансовый контроль, проф. А.Н. Козырин пишет: «В зависимости от правовой природы субъектов, занимающихся контрольной деятельностью, финансовый контроль может быть государственным, внутриведомственным и независимым (аудиторским)».<sup>39</sup>

Вышеприведенной классификации придерживается и Н.М. Артемов. Он отмечает: «Если рассматривать финансовый контроль в зависимости от осуществляющих его субъектов, то различается государственный, внутриведомственный и независимый (аудиторский) финансовый контроль».<sup>40</sup>

Иную позицию занимает М.В. Карасева. Исходя из того, что «Объектом финансово-правового регулирования является только государственный и муниципальный финансовый контроль, который осуществляется органами государственного финансового контроля и органами местного самоуправления»<sup>41</sup>, М.В. Карасева включает финансовый

---

<sup>37</sup> Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И.Химичева. М., 2002. С. 128.

<sup>38</sup> Там же. С. 150-151.

<sup>39</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. М. 1996. С. 48.

<sup>40</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред. О.Н.Горбуновой. 2-е изд. Перераб. и доп. М., 2002. С. 109.

<sup>41</sup> Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В.Карасева. М., 2002. С. 156.

контроль, осуществляемый аудиторскими фирмами (аудиторам), в негосударственный финансовый контроль, в то же время в перечне приводимых данным автором органов финансового контроля, органы осуществляющие аудит не указываются, а также нет указания на то, нормами какой отрасли права регулируется данный вид контроля.<sup>42</sup>

Следует признать правоту Н.И. Химичевой, которая подчеркивает публично-правовой характер обязательной аудиторской проверки. Однако остается неясным и требующим научного обоснования вопрос о правовом регулировании контроля, осуществляемого хозяйствующими субъектами, функционирующими на праве частной собственности, контроля за результатами их финансовой деятельности, коль скоро создаваемые ими фонды денежных средств входят в состав финансовой системы страны.<sup>43</sup>

Проиллюстрировать приведенную проблему можно следующим примером. Так в соответствии статьей 1 Закона Республики Беларусь от 8 ноября 1994 года (в редакции Закона Республики Беларусь от 18 декабря 2003 года) «Об аудиторской деятельности»<sup>44</sup> (далее по тексту Закон Республики Беларусь) аудиторская деятельность (аудит) определяется как предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и других документов организаций, их обособленных подразделений, индивидуальных предпринимателей (далее - аудируемые лица), а при необходимости и (или) по проверке их деятельности, которая должна отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в целях выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствии совершенных финансовых (хозяйственных) операций законодательству. Таким образом, в случаях проведения как обязательных, так и необязательных (инициативных) аудиторских проверок аудитор лишь высказывает мнение о достоверности тех или иных данных, характеризующих финансовую и хозяйственную деятельность проверяемого субъекта. Такое мнение выражается в форме аудиторского заключения, которое в соответствии со статьей 16 Закона Республики Беларусь является официальным документом, предназначенным для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленный по результатам аудита и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или аудитора - индивидуального предпринимателя о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии совершенных им финансовых (хозяйственных) операций законодательству.

---

<sup>42</sup> М.В. Карасева. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М., 2000. С. 163-179.

<sup>43</sup> Э.Д. Соколова. Некоторые вопросы науки финансового права // Финансовое право. 2003. № 3. С. 31.

<sup>44</sup> Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 08.01.2003, № 2, 2/913.

В то же время в соответствии со статьей 15 данного Закона Республики Беларусь аудиторская проверка не освобождает аудируемое лицо от ответственности за нарушение порядка осуществления хозяйственной деятельности, несоответствие представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности требованиям законодательства.

Изложенное вскрывает определенные сложности по отнесению данного правового института к финансовому контролю, а лиц, осуществляющих аудит, к субъектам, осуществляющим финансовый контроль. Так, с одной стороны – аудитор оформляет результат проверки аудиторским заключением, которое является официальным документом, с другой стороны – проведение аудиторской проверки и наличие у аудируемого лица безусловно положительного аудиторского заключения не являются основанием для освобождения его от ответственности за нарушения, выявленные впоследствии государственными органами осуществляющими государственный финансовый контроль.

Представляется, что аудит следует отнести к органам, осуществляющим финансовый контроль, т.к., во-первых, аудиторские органы наделены государством рядом полномочий необходимых для независимого осуществления контроля. Во-вторых, соотношение аудиторской проверки и проверок, проводимых государственными органами, можно характеризовать как соотношение предварительного контроля с последующим, в том смысле, что субъект финансовых отношений может проверить законность и обоснованность своих хозяйственных операций, а также получить независимое мнение о достоверности финансовой отчетности, и, как следствие, устранить выявленные нарушения до проведения проверки государственными органами, осуществляющими финансовый контроль, и, таким образом, избежать применения ответственности. В-третьих, несмотря на то, что, например, инициативный аудит направлен прежде всего на защиту интересов субъекта хозяйствования, представляется возможным вести речь о том, что проведение аудиторской проверки в конечном итоге повышает уровень соблюдения финансовой дисциплины, т.к. значительная часть допущенных нарушений своевременно устраняются без применения мер юридической ответственности.

Таким образом, на примере анализа аудиторского контроля представляется возможным сделать вывод о том, что включение в объект финансово-правового регулирования только государственного контроля, при всем его значении и важности, вряд ли обоснованно.

В то же время, как правильно отмечают отдельные авторы, недопустимо расширение объекта финансового контроля и включения в него частноправовых отношений. В связи с этим недопустимо использование законодателем термина «финансовый контроль» в частноправовых отношениях, т.к. это, безусловно, нарушит стройность отечественного по-

нятийного аппарата<sup>45</sup>. Такая ситуация может сложиться из-за того, что законодатель без должного анализа сложившихся общественных отношений и существующей практики правоприменения может допустить неконтролируемое автоматическое перенесение тех или иных понятий иностранного законодательства в отечественное право. Пагубность такого подхода в сфере финансового контроля можно проиллюстрировать следующим примером. В 1998 г. в издательстве «Финансы и статистика» вышел перевод работы Д. Ирвина «Финансовый контроль» (Irvin D. Financial Control. London, 1991). Данная книга посвящена модному сегодня направлению финансового анализа — мониторингу финансовой деятельности в бизнесе, речь в данной книге идет не о контроле за финансами со стороны специально уполномоченных государственных органов (как следует из названия книги), а о контроле за результатами финансовой деятельности фирмы.

Следовательно, при решении вышеприведенной проблемы и, учитывая важную роль негосударственных органов в сфере контроля, ни в коем разе нельзя допустить расширения объекта финансового контроля и включения в него частноправовых отношений, т.к. это приведет к утрате сущности финансового контроля и утрате его научной и практической ценности.

Для определения финансового контроля также необходимо определить содержание финансового контроля и стоящие перед ним задачи.

Наиболее верной и поддерживаемой специалистами является позиция Н. И. Химичевой. По ее мнению, основное содержание финансового контроля в отношениях, регулируемых финансовым правом, заключается в:

а) проверке выполнения гражданами и организациями финансовых обязательств перед государством и органами местного самоуправления;

б) проверке правильности использования государственными и муниципальными предприятиями, учреждениями и организациями находящихся в их хозяйственном ведении или оперативном управлении денежных ресурсов (бюджетных и собственных средств, банковских ссуд, внебюджетных и других средств);

в) проверке соблюдения правил совершения финансовых операций, расчетов и хранения денежных средств предприятиями, организациями и учреждениями;

г) выявлении внутренних резервов возможностей повышения рентабельности хозяйства, более экономного и эффективного использования материальных и денежных средств;

---

<sup>45</sup> А.А. Ялбулганов. Указ. соч. С. 89.

д) устранении и предупреждении нарушений финансовой дисциплины.<sup>46</sup>

В общем виде содержание финансового контроля представляет собой различные операции, осуществляемые в форме проверок и ревизий государственными органами, органами местного управления, в отдельных случаях и банками и направленные на обеспечение эффективности финансовой деятельности государства и административно-территориальных образований.<sup>47</sup>

К задачам, стоящим перед финансовым контролем можно отнести:

1) обеспечение своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед государственным бюджетом и внебюджетными фондами всеми субъектами финансовых правоотношений;

2) содействие эффективному и целевому использованию средств централизованных и децентрализованных денежных фондов, а также рациональному расходованию материальных ценностей на предприятиях, учреждениях и в организациях;

3) обеспечение правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности;

4) выявление резервов роста финансовых ресурсов, прибыли и рентабельности предприятий;

5) устранение и предупреждение нарушений финансовой дисциплины. Проведение профилактической, информационно-разъяснительной работы с целью повышения финансовой дисциплины и др.<sup>48</sup>

Также в литературе сохраняются разночтения и относительно предмета финансового контроля. По мнению одних, им следует признавать бухгалтерские отчеты, балансы, сметы и другие документы.<sup>49</sup> Другие считают, что предметом государственного финансового контроля являются конкретные виды финансовых (бюджетные средства, ценные бумаги) и материальных (объекты государственной собственности) ресурсов, а также нематериальные блага, принадлежащие государству.<sup>50</sup> Третьи полагают, что предметом финансового контроля являются основные характеристики состояния и поведения объекта контроля, или то, что контролируют, непосредственно же предметом государственного финансового контроля, по их мнению, выступают все этапы бюджетного процесса (составление, рассмотрение, утверждение, исполнение бюджета, составление и утверждение отчета об его исполнении), а также финансовому контролю подлежат поступления налоговых и других платежей в бюджет, отчисления во внебюджетные фонды, постановка бухгал-

<sup>46</sup> Финансовое право. Учебник./ Н.И. Химичевой. М., 1995. С. 84.

<sup>47</sup> М.В. Карасева. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М., 2000. С. 164.

<sup>48</sup> А.А. Пилипенко. Финансовое право. Минск: ФУСТ БГУ, 2003 С. 77-78.

<sup>49</sup> М.В. Карасева. Финансовое право. Общая часть: Учебник. М., 1999. с.164.

<sup>50</sup> Н.Д. Погосян. Счетная палата Российской Федерации. М., 1998. С. 108.

терского учета и отчетности, целевые бюджетные фонды, дотации, субсидии, субвенции, трансферты, бюджетные кредиты и т. д.<sup>51</sup> Четвертые полагают, что предметом контроля, «являются действия должностных лиц»<sup>52</sup> или, говоря другими словами, предметом контроля может быть тот образ действий, каким экономический субъект осуществляет финансовую деятельность организационного или управленческого характера. Пятые считают, что предметами государственного финансового контроля являются правильность начисления и уплаты налогов и сборов, правильность ведения бухгалтерского учета, полнота и достоверность финансовой отчетности, соблюдение установленного порядка осуществления валютных операций, обоснованность расходных статей бюджета и т.д.<sup>53</sup>

Предельно точным представляется определение предмета финансового контроля, даваемое О.Н. Горбуновой, которая под непосредственным предметом проверок понимает такие финансовые (стоимостные) показатели, как прибыль, доходы, налоги, отчисления на различные цели в различные фонды. Также указывается, что «эти показатели имеют синтетический характер, поэтому контроль за их выполнением, динамикой, тенденциями охватывает все стороны производственной, хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий, учреждений, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей».<sup>54</sup>

На основе предложенных определений представляется возможным сделать вывод о том, что под предметом финансового контроля понимается определенная количественно-качественная сторона объекта финансового контроля, выраженная в определенной документальной форме (бухгалтерских отчетов, балансов, смет). Включение в предмет контроля самих отношений по проверке и обоснованности управленческих решений, законности и целесообразности тех или иных хозяйственных операций, отношений по правильности уплаты налогов представляется неверным, т.к. в таком случае допускается смешение предмета финансового контроля, объекта и содержания такого контроля.

Из всего вышеизложенного становится очевидным, что наличие значительного количества точек зрения на понимание и состав элементов, формирующих финансовый контроль, предопределяет и различные подходы к определению собственно понятия финансового контроля как правового и экономического явления. Различие в подходах к определению понятия финансового контроля влечет за собой и разнообразие точек зрения на его понимание

---

<sup>51</sup> Н.П. Ефимова. Указ соч. С. 30.

<sup>52</sup> А.Д. Соменков. Парламентский контроль за исполнением государственного бюджета. М., 1998. С. 89.

<sup>53</sup> В.В. Бурцев. Указ. соч. С. 98.

<sup>54</sup> Финансовое право. Учебник / Под ред. О.Н. Горбуновой. 2-е изд. Перераб. и доп. М., 2000. С. 107.

Проф. Е.Ю. Грачева предлагает понимать под финансовым контролем регламентированную 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.<sup>55</sup> Также, давая вышеприведенное определение, проф. Е.Ю. Грачева предлагает выделять финансовый контроль в качестве подотрасли финансового права.<sup>56</sup> Э.Д. Соколова, соглашаясь с данным определением, дополняет его указанием на то, что финансовый контроль регламентируется нормами финансового права.<sup>57</sup>

По мнению отдельных специалистов, 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 ее регионов.<sup>58</sup>

Ряд авторов рассматривают государственный финансовый контроль как системный процесс, осуществляемый специальными органами и организациями в интересах государства и общества с целью проверки выполнения органами государственной власти и управления функций по эффективному управлению государственными финансами, а также субъектами экономических отношений финансовых обязательств перед государством и соблюдения ими законности при осуществлении финансовых операций.<sup>59</sup> Контроль в сфере финансов определяется также как совокупность регулярных и непрерывных процессов, посредством которых их участники в легитимной форме обеспечивают эффективное функционирование государственного сектора, а также деятельность других хозяйствующих субъектов независимо от форм собственности.<sup>60</sup>

С.О. Шохин под финансовым контролем понимает многоаспектную межотраслевую систему надзора наделенных контрольными функциями государственных и общественных органов за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений и организаций с целью объективной оценки экономической эффективности их деятельности, установления законности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций и выявления резервов доходов государственного бюджета.<sup>61</sup> Н.П. Ефимова, не соглашаясь в полной мере с дан-

---

<sup>55</sup> Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова. Финансовое право: Учебное пособие. 2-е изд. исп. и доп. -М., 2002. С.34.

<sup>56</sup> Е.Ю. Грачева. Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля: Автореф. дис. ... докт. юрид. наук. М. 2000. С. 10.

<sup>57</sup> Э.Д. Соколова. Указ. соч. С. 31.

<sup>58</sup> Финансовое право. Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М. С. 109-110.

<sup>59</sup> А.Ю. Савин. Финансовое право. М., 1997. с 197.

<sup>60</sup> Н.Д. Погосян. Указ соч. С. 108.

<sup>61</sup> С.О. Шохин. Бюджетно-финансовый контроль в России (теория и практика). — М., 1995. С.25.

ным определением, отмечает, что в нем вне сферы деятельности оказались контрольные финансовые органы муниципальных образований, муниципальная собственность и средства местных бюджетов.<sup>62</sup> Также данное определение не отмечает наличие специфики присущей формам и методам такого контроля, хотя правильно отмечается то, что данный контроль в определенной мере носит межотраслевой характер применительно к различным сферам деятельности.

Некоторые авторы сводят финансовый контроль исключительно к реализации полномочий государства в сфере финансов без определения целей и форм реализации таких полномочий. Так Л. Н. Овсянников считает, что государственный финансовый контроль — это реализация права государства законными путями защищать свои финансовые интересы и финансовые интересы своих граждан через систему законодательных, организационных, административных и правоохранительных мер.<sup>63</sup>

В.В. Бурцев, не давая определения финансового контроля, переходит сразу к определению понятия государственного финансового контроля, который им определяется как функция государственного управления, которая в широком смысле представляет собой установленную законодательством деятельность органов государственной власти и управления всех уровней по выявлению, предупреждению и пресечению:

1) ошибок и злоупотреблений в управлении государственными денежными и другими материальными ресурсами, влекущих прямой или косвенный финансовый и/или материальный ущерб государству;

2) несоблюдения финансово-хозяйственного законодательства;

3) недостатков в организации систем управления (в том числе внутреннего контроля) финансово-хозяйственной деятельностью государственных органов, организаций с полным или частичным государственным участием или особо с ним связанных.<sup>64</sup> Несмотря на детальность даваемого определения, оно не дает в полной мере представление о финансовом контроле в целом и, по нашему мнению, данное определение сужает финансовый контроль до способа обеспечения законности в финансовой сфере, что не дает четкого представления о содержании финансового контроля. В связи с этим правильным представляется позиция проф. А.Н. Козырина в соответствии с которой финансовый контроль не следует сводить только к способу обеспечения законности в финансовой сфере<sup>65</sup>, т.к. финансовый контроль предполагает наличие обратных связей, выражающихся в активном воздействии контроля на более рациональное использование финансовых ресурсов, в устранении препятствий оптимальному

<sup>62</sup> Н.П. Ефимова. Указ. соч. С. 20.

<sup>63</sup> Л.Н. Овсянников. Закон о государственном финансовом контроле все-таки нужен // Президентский контроль. 1998. № 9. С. 5).

<sup>64</sup> В.В. Бурцев. Указ. соч. С. 47.

<sup>65</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред О.Н. Горбуновой. М. 1996. С. 47.

функционированию всех звеньев. Аналогичный подход при определении содержания финансового контроля используется и Н.И. Химичевой. По ее мнению, одной из основных содержательных составляющих финансового контроля является выявление внутренних резервов производства, которое имеет своим следствием возможности повышения рентабельности хозяйства, роста производительности труда, более экономного и эффективного использования материальных и денежных средств.<sup>66</sup>

Более приемлемым и в большей мере отражающим сущность финансового контроля с учетом составляющих его элементов, является определение, даваемое проф. А.Н. Козыриным, который под финансовым контролем предлагает понимать осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления новых резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности.<sup>67</sup> Сходные определения приводятся и другими авторами. По их мнению, финансовый контроль – это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления в области образования, распределения и использования денежных фондов государства и субъектов местного самоуправления с применением специфических форм и методов его организации.<sup>68</sup> А.А. Ялбулганов, в целом соглашаясь с вышеприведенной дефиницией, отмечает, что сюда также необходимо добавить и то, что «финансово-контрольная деятельность нацелена на выявление всех факторов нарушений финансовой дисциплины, под которой следует понимать установленный финансовым законодательством порядок образования, распределения и использования денежных фондов». Приводимое дополнение представляется верным, т.к. позволяет четче определять целевую направленность финансового контроля.<sup>69</sup>

Таким образом, проведенное исследование наглядно показывает необходимость глубокого и всестороннего изучения финансового контроля. Это, прежде всего, необходимо для того, чтобы устранить существующие методологические и теоретические расхождения в подходах в исследовании данной проблемы, а также устранить разночтения в определении отдельных элементов финансового контроля. Решение данных научных проблем будет способствовать выработке более чет-

---

<sup>66</sup> Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1995. С. 84.

<sup>67</sup> Финансовое право: Учеб. / Под ред. О. Н. Горбуновой. М., 1996. С. 48.

<sup>68</sup> Мандрица В.М., Рукавишников И.В., Дружинин Д.Н. Финансовое право / Под ред. В.М. Мандрицы. Ростов н/Д. 1999. С. 93.

<sup>69</sup> А.А. Ялбулганов. Указ. соч. С. 90.

кого, полного и наиболее соответствующего характеру складывающихся в данной области отношений определения финансового контроля.

В итоге проведенное исследование позволяет сделать ряд выводов, касающихся понимания финансового контроля и его определения как института финансового права.

Существование и развитие финансового контроля обусловлено появлением и развитием финансов. Объективной основой существования финансового контроля явилась, присущая финансам, как экономическим денежным отношениям по формированию, распределению и использованию централизованных и децентрализованных денежных фондов государства в целях выполнения функций и задач государства и обеспечения условий расширенного воспроизводства, контрольная функция.

Финансовый контроль является составной частью государственного финансового контроля, представляя собой одну из функций управления в сфере финансов. В то же время финансовый контроль является не только управленческой деятельностью, но и объектом такого управления, воздействие на который призвано решать задачи государственной политики.

Финансовый контроль не должен являться самоцелью, а должен в рамках управленческой системы прежде всего выполнять функцию обратной связи во взаимодействии управляющей подсистемы с управляемой, т.к. это позволит, с одной стороны – адекватно оценивать его реализацию и результаты, а с другой – применять различные формы воздействия и корректирования на управляемый объект.

Безусловно, осуществление финансового контроля возможно только в правовой форме с присущими такой форме специфическими функциями.

Пределы финансового контроля не должны выходить за рамки финансовых отношений, т.е. его применению допустимо только в отношениях, характеризующихся формированием, распределением и использованием централизованных и децентрализованных фондов государства в целях выполнения функций и задач государства и обеспечения условий расширенного воспроизводства.

Представляется правильным понимание под объектом финансового контроля самих общественных отношений, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования денежных фондов государства, которые могут приобретать форму различных финансовых операций и других юридически значимых действий, т.к. данное определение в большей степени соответствует пониманию финансов, как экономических денежных отношений.

К субъектам, осуществляющим финансовый контроль, на наш взгляд, следует относить, не только государственные органы, наделенные соответствующими властными полномочиями, но также и негосударственные организации, наделенные в соответствии с законодательством полномочиями по осуществлению финансового контроля. Однако следует отметить, что возможность осуществления определенных видов финансового контроля негосударственными организациями, не влечет за собой расширения сферы финансового контроля на частноправовую сферу. Сюда также следует добавить, что, несмотря на проведенное исследование, данная проблема все еще требует более полного и детального изучения.

Содержанием финансового контроля будут являться различные операции, осуществляемые в форме проверок и ревизий государственными органами, органами местного управления, в отдельных случаях и банками и направленные на обеспечение эффективности финансовой деятельности государства и административно-территориальных образований.

В связи с изложенным, наиболее верно отражающим сущность финансового контроля является определение, даваемое проф. А.Н. Козыриным, который, как приводилось выше, предлагает понимать под финансовым контролем осуществляемую с использованием специфических организационных форм и методов деятельность государственных органов, а в ряде случаев и негосударственных органов, наделенных законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций, объективной оценки экономической эффективности финансово-хозяйственной деятельности и выявления новых резервов ее повышения, увеличения доходных поступлений в бюджет и сохранности государственной собственности.

К данной дефиниции, на наш взгляд следует добавить только то, что осуществление финансового контроля всегда происходит в правовой форме и служит поддержанию финансовой дисциплины.