

УДК 330:657.6
DOI: 10.26140/anie-2019-0804-0036

СОВРЕМЕННЫЕ КЛАССИФИКАЦИИ ВИДОВ РЕВИЗИЙ

© 2019
AuthorID: 755571
SPIN: 8416-6465

Иванов Алексей Вячеславович, кандидат экономических наук,
доцент кафедры финансов
*Российская академия народного хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации, Владимирский филиал
(600017, Россия, Владимир, ул. Горького, 59а, e-mail: iav@bk.ru)*

Аннотация. В современных условиях финансовый контроль играет важную роль в процессах управления как экономическими субъектами корпоративного сектора, так и государственными (муниципальными) организациями и учреждениями. Применение наиболее адекватных современности форм финансового контроля обеспечивает повышение эффективности управленческой деятельности, экономии бюджетных средств, поиск их дополнительных источников, а также их наиболее эффективное и целевое расходование. В последние годы в методике финансовой надзорной деятельности происходит постепенное выведение из нормативной документации такой традиционной формы контроля, как ревизия. Имеющиеся классификации ревизии, приводимые в наиболее распространенных учебных пособиях, не всегда являются корректными и нередко отражают достаточно архаичный подход к характеристикам этой формы финансового контроля. Автор проводит анализ имеющихся в научной и учебной литературе классификаций видов ревизии и приходит к выводу о необходимости их пересмотра с применением системного подхода и действующих ограничений законодательного характера. В результате исследования предлагается сократить количество общепринятых классификаций видов ревизии, а также изменить наименования и характеристики классификационных групп. Адаптация классификаций видов ревизии к современным реалиям является необходимой как в научно-преподавательской деятельности, так и для обеспечения методического поля для правильного выбора инструментов контроля работниками бюджетных надзорных органов.

Ключевые слова. Финансовый контроль, экономический контроль, бюджетный контроль, государственный контроль, муниципальный контроль, контрольная деятельность, ревизия, классификация ревизий, проверка.

MODERN CLASSIFICATIONS OF AUDIT TYPES

© 2019

Ivanov Alexey Vyacheslavovich, Candidate of Economics,
Associate Professor of Finance
*Russian Presidential Academy of National Economy
and Public Administration, Vladimir Branch
(600017, Russia, Vladimir, Gorky St., 59a, e-mail: iav@bk.ru)*

Abstract. In modern conditions, financial control plays an important role in the management processes of both the economic entities of the corporate sector and state (municipal) organizations and institutions. Application of the most appropriate forms of financial control to the present provides an increase in the efficiency of managerial activity, budget savings, the search for budget additional sources, as well as most effective and targeted budget resources spending. In recent years, in the methodology of financial supervisory activities, we can see a gradual removal from regulatory documents of such a traditional form of control as audit. The existing audit classifications given in the accessible textbooks are not always correct and often reflect a rather archaic approach to the characteristics of financial control's forms. The author analyzes the classifications of audit types available in the scientific and educational literature and concludes that it is necessary to revise them using a systematic approach and current legislative restrictions. Because of the study, author proposes to reduce the number of generally accepted classifications of audit types, as well as to change the names and characteristics of classification groups. Adaptation of classifications of audit types to modern realities is necessary as in researching and teaching activities, so to provide a methodological field for the correct selection of control tools by employees of budget supervisory authorities.

Keywords. Financial control, economic control, budget control, state control, municipal control, control activity, audit, audit classification, revision.

ВВЕДЕНИЕ. Постановка проблемы в общем виде и ее связь с важными научными и практическими задачами. Понятие «ревизия» используется в финансовой контрольно-надзорной деятельности достаточно часто. Слово «ревизия» имеет латинские корни и означает «пересмотр». В общем случае можно предполагать, что ревизия – это изучение некоторого объекта заново, с целью внесения изменений и поправок в имеющиеся знания о нем. В области финансов под ревизией традиционно понималась такая форма контроля, как проверка финансово-хозяйственной деятельности предприятия или учреждения.

Финансовый контроль является неотъемлемой частью процессов управления в социально-экономических системах. Основные его методы, такие как проверка и ревизия, и с терминологической, и с методической стороны оформились достаточно давно – не только до появления современных технологий электронной обработки данных, но и до перехода нашей страны к условиям рыночной экономики. В конце XX века отечественными учеными была проведена адаптация теоретических основ форм и методов финансового контроля к условиям либерального хозяйствования. Однако к настоящему

времени, с наступлением глобализации и невиданных прежде скоростей коммуникаций, назрел вопрос об приведении теоретических и методических основ контроля и ревизии к современным реалиям.

Анализ последних исследований и публикаций, в которых рассматривались аспекты этой проблемы. Вопросы определения понятия «ревизия» и классификации ее видов рассматривались многими отечественными авторами, такими как А.Г. Волков, С.А. Мешеряков, В.И. Бобошко, Е.А. Федорова, Р.Г. Смелик, Е.Г. Осташенко и др. Следует отметить, что в последние 4-5 лет объем научных обсуждений, посвященных этой теме, стал весьма незначительным. Невзирая на повсеместное применение термина «ревизия» в области практического обеспечения экономической безопасности и наличия специальной дисциплины «Контроль и ревизия» в образовательных программах соответствующего специалитета, количество адекватных научных статей, посвященных этому вопросу, в настоящее время пренебрежимо мало. Таким образом, кажется логичным постановка задачи по изучению современного использования термина «ревизия» и классификации ее характеристик.

Актуальность исследования. В современных услови-

ях, когда цифровая экономика и инновационные технологии перманентно меняют как методы ведения хозяйственной деятельности, так и процессы государственного управления, все более актуальными становятся вопросы адаптации классических методов финансового контроля к меняющимся параметрам социально-экономической действительности. В частности, назрел вопрос о переоценке места в системе экономического контроля такого его устоявшегося инструмента, как ревизия.

МЕТОДОЛОГИЯ. Формирование целей статьи и постановка задания. В данной статье мы задаемся целью проанализировать имеющиеся виды классификаций ревизии как формы финансового контроля, и выявить их достоинства и недостатки. Предполагается оценить применимость термина «ревизия» в современном финансовом контроле, исследовать соответствие имеющихся классификаций принципам системного подхода, и предложить изменение классификационных признаков и классификационных групп в соответствии с действующими нормативными актами и системными элементами ревизии как метода контрольной деятельности.

Используемые методы. Для достижения поставленных целей мы используем такие методы, как юридическая оценка, графический и терминологический анализ, а также системный подход.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Изложение основного материала исследования. Восприятие термина «ревизия» закрепилось в массовом и профессиональном сознании как относящееся к принудительно назначаемому мероприятию в системе с жесткими вертикальными связями, чему способствовали десятилетия обязательного государственного контроля советского периода. Как мы уже отмечали ранее [1, с.174], в настоящее время использование термина «ревизия» становится все более и более размытым, и нередко заменяет собой понятия «инвентаризация», «финансовый контроль», «проверка». Оно постепенно выводится из действующих законодательных актов. Упоминания о ревизии в последние три-четыре года исчезли из нормативных и методических документов Министерства Финансов, аудиторских стандартов, а также из положений о формах контроля соответствующих отделов и управлений МВД. Судя по электронным базам нормативных данных, одним из немногих действующих актов федерального уровня, где понятие «ревизия» еще сохранилось, остается Бюджетный кодекс.

Согласно БК РФ, «под ревизией в целях осуществления государственного (муниципального) финансового контроля понимается комплексная проверка деятельности объекта контроля, которая выражается в проведении контрольных действий по документальному и фактическому изучению законности всей совокупности совершенных финансовых и хозяйственных операций, достоверности и правильности их отражения в бюджетной отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности» [2]. Таким образом, с точки зрения законодательства, в настоящее время ревизия – это метод осуществления исключительно государственного и муниципального финансового контроля. Во всех иных случаях на практике и в отчетности используются термины «проверка» или «контрольное мероприятие».

Следует отметить, что упоминание о ревизии остается также и во внутренних стандартах Счетной палаты РФ. Так, стандарт внешнего государственного аудита СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия» упоминает, что «при проведении контрольного мероприятия применяются следующие методы: проверка, ревизия, анализ, обследование, мониторинг...» [3]. Стандарт не дает толкований этих понятий и условий применения перечисленных методов. Таким образом, ревизия остается элементом методического базиса бюджетной надзорной деятельности, но ее описание, классификации и свойства остаются определенными только в учебниках отечественных мэтров преподавания финансово-контрольных дисциплин.

Поскольку законодательно определенное применение термина «ревизия» оказывается в современной практике настолько суженным, есть основания для пересмотра приведенных в этих учебниках классификаций видов ревизий. В целом, разделение на классы помогает глубже изучить предмет исследования и определить его место в научной и практической иерархии. Следовательно, рассмотрение изменений в классификации ревизий могут быть полезны не только ученым-теоретикам в области финансового контроля, а также обучающимся у них студентам, но и работникам надзорных органов, ответственным за подбор методов практической работы.

Как нам представляется, наиболее адекватным было бы выделение классификационных признаков ревизии с точки зрения системного подхода. Если рассматривать ревизию одновременно и как отдельную самостоятельную управленческую систему, и как подсистему контрольной деятельности в целом, можно выявить у нее такой набор стандартных системных признаков, как управленческие связи, субъекты, объекты, временная протяженность, методика и т.д.

Классификации ревизий, имеющиеся в современной научной и учебной литературе, базируются на достаточно близких к указанным признакам. Однако, в большинстве своем, имеющиеся классификации опираются на прежнее, обобщенное, понимание ревизии – как метода / формы контрольной деятельности, применяемой всеми субъектами экономики и управления. Кроме того, некоторые из этих классификаций, с нашей точки зрения, имеют определенные неточности, которые следует устранить.

Так, первой традиционной классификацией ревизий обычно бывает деление их по организационному признаку. А.Г Волков, С.А. Мещеряков, а также Р.Г. Смелик и Е.Г. Осташенко на этом основании выделяют ревизии плановые (проводятся за определенный период времени) и внеплановые (проводятся в отдельных случаях и по разным причинам – выявление недостатков, при нарушениях и злоупотреблениях, с целью контроля за качеством ревизии и т.п.) [4, 5, 7]. В.И. Бобошко и А.Н. Малолетко в классификации по организационному признаку выделяют, кроме плановых и внеплановых, также и внезапные ревизии – те, что проводятся без предварительного уведомления проверяемого субъекта [6, 8].

Как мы полагаем, отнесение признака «плановости» ревизии к ее организационным характеристикам не совсем точно отражает его сущность. Данный признак относится, скорее, к методике, по которой вышестоящий орган назначает ревизию в подконтрольном учреждении. Кроме того, выделение отдельной группы «внезапных» ревизий излишне перегружает данную классификацию и не полностью соответствует признаку «плановости». «Внезапные» ревизии вполне можно отнести к «внеплановым», не перегружая группировку. Поэтому первую классификацию кажется целесообразным назвать «по принципу назначения» и выделить здесь только две группы ревизий: плановые и внеплановые.

Плановая ревизия проводится на основании заранее утвержденных годовых планов вышестоящих органов, которые разрабатываются в соответствии с требованиями действующего законодательства. Как правило, эти планы доводятся до ревизуемых организаций и дают им возможность заранее подготовиться к проверке.

Внеплановая ревизия назначается контрольным органом в пределах текущего года, в результате появления дополнительной информации о возможных недостатках в деятельности организации (жалоба, заявление о возбуждении уголовного дела, обращение в суд), и ее основанием могут быть специальные распоряжения собственника или вышестоящей организации, либо компетентных государственных органов.

Ряд авторов [6, 8] описывает в качестве еще одной классификации разделение ревизий «по степени охвата круга вопросов» на полные и частичные (у А.Г. Волкова

этот классификационный признак, при совпадении групп, именуется «по признаку полноты проверки» [4]). При этом полная ревизия охватывает все стороны финансово-хозяйственной деятельности организации, а частичная – лишь отдельные виды операций (кассовые, товарные, и т.п.). Поскольку, как мы выяснили выше, согласно Бюджетного кодекса, ревизия в любом случае является комплексной проверкой деятельности предприятия, есть основания полагать, что в подобной классификации в настоящее время нет необходимости. Настолько же архаичной нам представляется классификация ревизий «по субъекту» на вневедомственные, внутриведомственные и внутрихозяйственные. Ревизия, проводимая в рамках государственного и муниципального бюджетного контроля в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, априори не может быть внутрихозяйственной или ведомственной.

Следующая традиционная классификация ревизий – «по степени охвата документов». В.И. Бобошко и А.Н. Малолетко выделяют здесь две группы ревизий: сплошные и выборочные, подразумевающие изучение всех бухгалтерских документов за период в первом случае, и только части документов – во втором [6, 8]. В работах С.А. Мещерякова, а также Р.Г. Смелика и Е.Г. Осташенко данная классификация называется делением «по объему работы» [5, 7]. У этих авторов данная классификация становится более расширенной, и в ней появляется 5 групп:

- сплошная ревизия;
- выборочная ревизия;
- полная ревизия (проверяется вся деятельность организации);
- частичная ревизия (проверяются отдельные виды хозяйственных операций);
- комбинированная ревизия (отдельные части проверяются методом сплошной ревизии, а отдельные – выборочным) [5, 7].

Можно видеть, что в последнем случае авторы объединяют два типа классификаций: по методическому основанию, базирующуюся на применении / не применении документальных выборок, и по тематическому основанию, базирующуюся на объеме исследуемых вопросов. Подобная комбинация кажется нам не вполне корректной; кроме того, как мы уже выяснили, действующее законодательство не предусматривает «частичных ревизий».

Таким образом, наша вторая классификация будет проводиться «по методике проверки». В этом случае ревизии предполагается разделить на сплошные, выборочные и комбинированные.

Сплошная ревизия базируется на проверке, изучении и анализе всех без исключения бухгалтерских и управленческих документов на предприятии за ревизуемый период.

Выборочная ревизия базируется на изучении и оценке некоторой части бухгалтерских и иных документов и описываемых ими хозяйственных операций. Выборка документов и операций делается на основании статистического либо нестатистического подходов, которые обеспечивают надежность получаемых в результате выборочной проверки доказательств. В этом случае могут выбираться как случайные документы за весь период, так и все документы за некоторые периоды отчетного года.

Комбинированная ревизия предусматривает оценку определенных областей деятельности предприятия сплошным методом (это, например, может касаться кассы предприятия, движения средств по расчетному счету), а оставшихся областей деятельности – выборочным методом (например, тех, где выписывается большое количество документов на несущественные суммы).

Еще один вид классификации – «по кругу вопросов, которые подлежат проверке» – можно найти практически у всех отечественных авторов [4, 6, 7, 8]. При этом

выделяются следующие группы ревизий:

- «сквозные» – проводят для проверки взаимосвязанных хозяйственных организаций и предприятий;
- тематические – это ревизии преимущественно по отдельному вопросу (теме);
- комплексные – включают все виды контроля и охватывают производственную и хозяйственно-финансовую деятельность предприятий, ... Такие ревизии проводит бригада, которая состоит из ревизоров, бухгалтеров, экономистов, менеджеров и других специалистов;
- некомплексные – проводятся на небольших по объему работы предприятиях... с участием одного или двух ревизоров» [4].

Как нам представляется, в данной классификации скомбинированы классификации сразу по нескольким классификационным признакам: и по составу проверяющего субъекта (комплексные / некомплексные), и по структуре объекта проверки (сквозные), и по объему работ (тематические). С точки зрения системного подхода, едва ли можно признать такую классификацию корректной. Мы предлагаем вычленив из этой классификации два основных признака и построить еще две несложные группировки.

«По охвату объектов» ревизия может быть одиночной и сквозной.

Одиночная ревизия – это проверка, которая проходит только на головном предприятии либо в отдельной самостоятельной организации, не затрагивая их дочерние общества, обособленные подразделения и филиалы.

Сквозная ревизия подразумевает комплексную проверку как головной организации, так и всех ее подразделений и филиалов. Такая ревизия не только помогает выявить недостатки в финансово-хозяйственной деятельности крупного предприятия, но и проанализировать эффективность системы управления разветвленной экономической структурой.

«По составу ревизионной группы» можно классифицировать ревизии на системные и индивидуальные (использовать термин «комплексные» нам видится некорректным, так как он уже используется при дефиниции самого понятия «ревизия»; кроме того, слово «некомплексные» является громоздким и избыточным).

Системные ревизии проводятся на крупных предприятиях с большим количеством видов деятельности, в том числе осуществляющих импортно-экспортные операции, лицензионную деятельность, работы, связанные с государственной тайной, и т.д. Такая ревизия требует привлечения специалистов из разных отраслей деятельности. В этом случае ревизия проводится комплексной ревизионной группой, в состав которой, кроме ревизоров, могут быть включены и другие специалисты: эксперты по внешней торговле, специалисты по менеджменту и т.п. Такая ревизия дает многогранную оценку крупной экономической системы и позволяет сделать выводы об эффективности работы систем управления, контроля, качества и безопасности.

Индивидуальные ревизии проводятся одним ревизором на предприятии среднего или малого размера. Ревизор должен быть в состоянии проверить деятельность предприятия в соответствии с регламентом и действующим законодательством, поэтому требования к его квалификации и опыту работы являются весьма серьезными. В практике бюджетного контроля индивидуальные ревизии не очень распространены, но мы можем оставить такой вариант классификации для полноты картины ревизионных возможностей.

Последняя классификация, которую следует рассмотреть – «по способу контроля за результатами» – большинством авторов подразумевает деление ревизий на повторные и дополнительные [4, 5, 6]. «Дополнительные» ревизии проводятся, когда имеются данные о том, что при проведении плановой ревизии не полностью вскрыты факты нарушений финансово-хозяйственной деятельности организации; повторные ревизии проводятся

другими ревизорами в случаях некачественного проведения первичной ревизии» [6].

Безусловно, такой классификационный подход имеет право на существование, однако несколько некорректным представляется то, что авторы вводят понятие повторной ревизии через понятие первичной ревизии, толкование которого у них отсутствует. Нам представляется целесообразным переработать эту классификацию с введением группы основных, первичных ревизий, несколько изменив классификационный признак: не контроль за результатами, а контроль в целом.

«По способу контроля» ревизии предлагается разделить на первичные, дополнительные и повторные.

Первичная ревизия – это проверка, которая проводится вновь.

Дополнительная ревизия – это проверка, которая проводится в случае, если есть данные о том, что при проведении первичной ревизии были пропущены какие-то аспекты хозяйственной деятельности предприятия либо не были обнаружены все нарушения и несоответствия. Дополнительная ревизия может быть плановой и внеплановой.

Повторная ревизия – это проверка, которая позволяет обеспечить усиление контроля за качеством надзорной деятельности. Повторная ревизия, как правило, проводится после плановой первичной ревизии с целью выяснить, насколько оперативно организация исправляет и устраняет нарушения, которые были отмечены в заключительном акте первичной ревизии. Кроме того, повторная ревизия может быть назначена в случае, если имеются обоснованные предположения, что первичная ревизия была проведена некачественно, предвзято, с отступлениями от регламента и норм законодательства.

Графическое отображение предлагаемых классификаций ревизий по видам можно увидеть на рисунке 1.

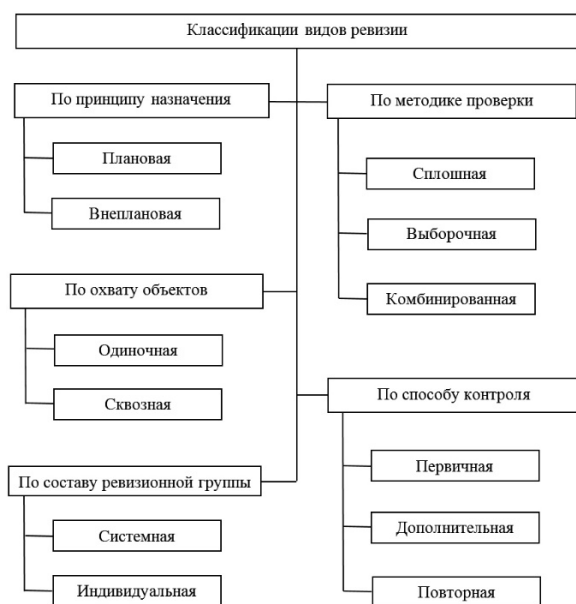


Рисунок 1 – Схема классификаций видов ревизий (составлено автором)

Сравнение полученных результатов с результатами в других исследованиях. Таким образом, рассматривая предлагаемые нами виды классификаций, можно отметить, что они в целом не противоречат традиционным способам группировки, предложенным другими авторами. Однако, в нашем варианте количество классификаций становится меньше и наименования классификационных групп несколько отличаются от тех, что предложены более ранними исследованиями.

ВЫВОДЫ. Выводы исследования. Мы предлагаем сократить количество классификаций ревизий до пяти, несколько изменив базисы группировок. Мы предлагаем

использовать следующие классификации видов ревизий:

- по принципу назначения,
- по методике проверки,
- по охвату объектов,
- по составу ревизионной группы,
- по методам контроля.

Предлагаемые нами классификации ревизий приводят обобщенные знания об этой форме контроля в соответствие с действующим законодательством и складывающейся в последние годы практикой бюджетной работы. В новом варианте деление на классификационные группы подчиняется системному подходу и полностью соответствует заявленным признакам группировки. Используемые классификации ревизий могут использоваться как в научно-преподавательской деятельности, при изложении курса «Контроль и ревизия», так и при разработке нормативных и методических материалов органами бюджетного контроля.

Перспективы дальнейших изысканий в данном направлении. У нас есть основания полагать, что в связи с переходом ко все более прозрачным транзакциям как в корпоративной среде, так и в вопросах управления государственными и муниципальными бюджетами в Российской Федерации, изучение вопросов адаптации ревизионной работы к современным требованиям будет требовать все большего внимания как специалистов-практиков, так и исследователей теории контроля.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Иванов А. В. К вопросу о современном использовании термина «ревизия» // Финансовая экономика № 7 (ч.2) 2018 г., с. 173-176.
2. Бюджетный кодекс. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 145-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
3. Стандарт внешнего государственного аудита (контроля) СГА 101 «Общие правила проведения контрольного мероприятия». // СПС «КонсультантПлюс».
4. Волков, А. Г. Контроль и ревизия [Электронный ресурс]: учебник / А. Г. Волков, Е. Н. Чернышева. — Электрон. текстовые данные. — М.: Евразийский открытый институт, 2011. — 224 с. — 978-5-374-00440-3. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/10757.html>.
5. Контроль и ревизия: учебное пособие. / Р.Г. Смелик, Е.Г. Остапенко. — Омск: изд-во Омск. Гос.ун-та, 2016 — 153 с.
6. Бобошко, В. И. Контроль и ревизия [Электронный ресурс]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Экономическая безопасность», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит» / В. И. Бобошко. — Электрон. текстовые данные. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. — 312 с. — 978-5-238-02379-3. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/66267.html>.
7. Мецераков С.А. Контроль и ревизия: Учебное пособие для самостоятельной работы студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». - СПб.: СПбГЛТА, 2008. - 77 с.
8. Малолетко А.Н. Контроль и ревизия: конспект лекций и учебно-методический комплекс. — М.: МГОУ ВПО РГУТиС: Издательство «Палеотип», 2008 — 240 с.
9. Ахметова Г.И. Контроль и ревизия: учебно-методический комплекс. М.: Изд.центр ЕАОИ, 2008 — 72 с.
10. Контроль и ревизия [Электронный ресурс]: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Е.А. Федорова [и др.]. — Электрон. текстовые данные. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 239 с. — 978-5-238-02083-9. — Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/71202.html>.

Статья поступила в редакцию 01.10.2019

Статья принята к публикации 27.11.2019