

## К ВОПРОСУ О КЛАССИФИКАЦИИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

А. БЕРЕНИС, В. ЛАКИС

Хозяйственный контроль является составной частью социалистического контроля и охватывает производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий (объединений), организаций и финансово-хозяйственную деятельность учреждений. Он направлен на проверку рациональности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов, качества выполняемых работ, выполнения плановых заданий, борьбу за усиление сохранности социалистической собственности, ибо «стержнем экономической политики становится дело, казалось бы, простое и очень будничное — хозяйственное отношение к общественному добру, умение полностью, целесообразно использовать все, что у нас есть» (1, с. 56).

Осуществление хозяйственного контроля характеризуется большим разнообразием, что вызывает необходимость его классификации. В литературе отсутствует единая классификация хозяйственного контроля. Так, И. А. Белобжецкий хозяйственный контроль классифицирует по следующим признакам: 1) по субъектам, 2) по времени осуществления, 3) по источникам информации, 4) по формам (2, с. 31—51). С. И. Бобыр хозяйственный контроль классифицирует следующим образом: 1) по ведомственной принадлежности контролирующих органов, 2) по времени осуществления, 3) по методам контрольно-ревизионной работы, 4) по методам осуществления (4, с. 20—51). В. Н. Обухов хозяйственный контроль классифицирует: 1) по организационным формам, 2) по времени осуществления, 3) по источникам данных, 4) по способам осуществления (12, с. 5—8).

В. М. Митрофанов хозяйственный контроль классифицирует: 1) по ведомственной подчиненности, 2) по срокам осуществления, 3) по источникам данных, 4) по методам осуществления (11, с. 7—32). Л. М. Крамаровский в книге «Ревизия и контроль» хозяйственный контроль классифицирует: 1) по ведомственной принадлежности, 2) по времени осуществления, 3) по источникам данных, 4) по методам контроля (10, с. 11—16). В книге «Контроль и ревизия в строительстве» хозяйственный контроль классифицируется несколько по иному, а именно: 1) по организационному признаку, 2) по времени осуществления, 3) по источникам данных, 4) по методам контроля (9, с. 3—8). Н. Г. Белов хозяйственный контроль классифицирует только по трем признакам: 1) по видам, 2) по методам осуществления, 3) по способам осуществления (3, с. 6—10).

Многие авторы употребляют различные термины для определения одного и того же классификационного признака. Например, классификация хозяйственного контроля по видам у Н. Г. Белова соответствует классификации по ведомственной принадлежности у И. А. Белобжецкого

и организационным формам у В. Н. Обухова. А классификация по способам осуществления у Н. Г. Белова и В. Н. Обухова по смыслу соответствует методам контроля у Л. М. Крамаровского, В. М. Митрофанова, С. И. Бобыра и формам у И. А. Белобжецкого.

Отсутствие единой классификации затрудняет развитие теории и практики хозяйственного контроля. Создавшееся положение свидетельствует о необходимости дальнейших разработок по вопросу классификации хозяйственного контроля.

По нашему мнению, критериями классификации должны быть определенные признаки, существенные для классифицируемых объектов и определяющие сходство или различие между ними. В качестве признаков для классификации хозяйственного контроля могут служить ведомственная принадлежность контролирующих органов, время его осуществления, источники контрольной информации, способ осуществления.

Исходя из этого, хозяйственный контроль, на наш взгляд, следует классифицировать по следующим признакам: 1) по ведомственной принадлежности контролирующих органов, 2) по времени осуществления, 3) по источникам информации, 4) по способу осуществления.

По ведомственной принадлежности контролирующих органов большинство авторов хозяйственный контроль подразделяют на вневедомственный (межведомственный), внутриведомственный, внутриведомственный и общественный. Л. М. Крамаровский, кроме этого, выделяет еще партийный контроль (10, с. 11). В. Н. Обухов выделяет только государственный, а ведомственный контроль делит на внутриведомственный и внутриведомственный (12, с. 5).

Следует отметить, что на современном этапе социалистического строительства партийные органы контролируют и активно воздействуют на хозяйственную деятельность предприятий, организаций и учреждений. Поэтому классификация будет не полной, если не выделить партийный контроль в качестве самостоятельного вида.

Следовательно, по ведомственной принадлежности контролирующих органов хозяйственный контроль можно подразделить на партийный, вневедомственный, внутриведомственный, внутриведомственный и общественный.

В настоящее время среди ученых ведутся споры о классификации хозяйственного контроля по времени его осуществления. Одни авторы указывают на наличие предварительного, текущего и последующего контроля. Другие выделяют только предварительный и последующий хозяйственный контроль. Правда, некоторые из авторов последующий контроль классифицируют еще на текущий последующий и периодический последующий (10, с. 15—16). Л. М. Крамаровский указывает, что текущий последующий контроль осуществляется в отчетном периоде после совершения хозяйственной операции или другого контрольного действия. Периодический последующий контроль проводится за определенный отчетный период времени. В. Б. Ермолинский и С. И. Филипенко считают, что текущий последующий контроль проводится повседневно в ходе совершения хозяйственных операций, а периодический последующий контроль проводится после совершения хозяйственных операций за определенный период времени (6, с. 14—15).

Сторонники выделения текущего контроля в самостоятельную форму в защиту своего мнения выдвигают различные аргументы. Например, В. М. Митрофанов считает, что текущий контроль осуществляется повседневно путем рассмотрения текущей оперативной информации о ходе производства, а также данных периодической отчетности (11, с. 31). В. Я. Савченко указывает, что текущий контроль осуществляется в момент совершения хозяйственных операций (14, с. 12). В учебнике «Госу-

дарственный бюджет СССР» указано, что текущий контроль «сочетает элементы предварительного и последующего контроля» (5, с. 403). Причиной споров, видимо, является то обстоятельство, что аргументы, высказываемые в защиту текущего контроля, не всегда убедительны. Например, мнение В. Я. Савченко, что текущий контроль осуществляется в момент совершения хозяйственной операции, кажется нам несостоятельным, так как возникает вопрос, что следует считать «моментом совершения хозяйственной операции». Ведь хозяйственный процесс является непрерывным и очень динамичным, а конец одной хозяйственной операции нередко означает начало другой. При нормативном методе учета, например, контроль за расходованием заработной платы, сырья и материалов осуществляется в ходе производства, т. е. в процессе совершения целого ряда хозяйственных операций. А по результатам какой-либо одной или нескольких хозяйственных операций не всегда можно судить о рациональности и эффективности расходования материальных ценностей и денежных средств. Вместе с тем при классификации хозяйственного контроля только на предварительный и последующий становится непонятным, к какой его форме следует отнести такие контрольные действия, как, например, контрольный запуск сырья и материалов в производство или контроль за количеством вывозимого с территории предприятия груза.

Классификация хозяйственного контроля на предварительный и последующий с подразделением последнего на текущий последующий и периодический последующий свидетельствует о том, что в понятие «последующий контроль» невозможно вместить все контрольные действия; это и заставляет выделить понятие «текущий последующий контроль». Однако смысл, вкладываемый в понятие «текущий последующий контроль», по существу, соответствует понятию «текущий контроль», разделяемого сторонниками классификации хозяйственного контроля на предварительный, текущий и последующий. Это свидетельствует о том, как трудно оспаривать наличие текущего контроля. Причиной споров является недостаточная четкость в определении границ по времени осуществления. На самом деле, если между предварительными и остальными формами контроля по времени осуществления можно провести четкую грань, то она расплывается, когда речь заходит о границах текущего и последующего контроля.

Следовательно, по времени осуществления хозяйственный контроль классифицируется на предварительный, текущий и последующий. По источникам информации хозяйственный контроль принято подразделять на документальный и фактический.

Пока что нет единой точки зрения по вопросу о количестве приемов документального и фактического контроля. Различные авторы насчитывают от 7 до 19 приемов документальной и от 6 до 10 приемов фактической проверки. Расхождение мнений по вопросу о количестве приемов документальной проверки вызвано двумя обстоятельствами. Первое — это чрезмерная детализация некоторых приемов. Например, Л. М. Крамаровский среди приемов документального контроля выделяет встречную проверку документальных данных и взаимный контроль содержания документов, где первый заключается в сопоставлении данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям, а второй — в изучении и сопоставлении отдельных реквизитов, повторяющихся в ряде документов, отражающих взаимосвязанные операции (10, с. 31). Между указанными приемами контроля нет существенной разницы. Следовательно, нет необходимости их разделения.

Вряд ли оправдано выделение С. И. Бобыром в качестве двух самостоятельных приемов проверки правильности, подлинности и полноты оформления документов в их взаимосвязи и счетной проверки (4, с. 59—61). Ведь вряд ли можно убедиться в правильности, подлинности оформления документов, не подвергнув их записи арифметической проверке. А если это так, то нет необходимости выделять эти приемы в качестве двух самостоятельных.

Следующим обстоятельством является отождествление некоторыми авторами приемов документального контроля и контрольных действий. Например, Л. А. Сергеев выделяет в качестве самостоятельных следующие приемы: сопоставление документов, отражающих операции (факты), с документами, обосновывающими их; сопоставление исполнительных и распорядительных документов; сопоставление первичных и производных документов; сопоставление данных в первичных документах, отражающих одни и те же операции (факты); сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции; сопоставление документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах (15, с. 44—48). Нетрудно заметить, что речь идет об одном и том же приеме документального контроля, применяемом при осуществлении различных контрольных действий.

По нашему мнению, документальный контроль осуществляется с помощью шести приемов. К ним относятся: проверка документов по формальным признакам; встречная проверка документов; нормативная проверка; технико-экономический расчет; проверка объективной возможности совершения хозяйственных операций или выполнения работ, отраженных в документах; сопоставление данных, отраженных на машинных носителях информации, с данными первичных и сводных документов.

Проверка документов по формальным признакам осуществляется путем проверки наличия всех необходимых реквизитов, счетной проверки сумм и итогов, оценки возможности совершения хозяйственной операции, отраженной в проверяемом документе.

Встречная проверка документов осуществляется путем сверки данных, отраженных в проверяемом документе с данными другого экземпляра одного и того же документа или с записями в других документах, находящихся в ревизуемой или другой организации. Этот прием наиболее часто встречается в практике.

Нормативная проверка осуществляется путем сопоставления фактических расходов с нормативными или плановыми, и в случае установления расхождений выясняются их причины.

Технико-экономический расчет производится при необходимости удостовериться в правильности установления различных норм и плановых показателей.

Проверка объективной возможности совершения хозяйственных операций или выполнения работ, отраженных в документах, осуществляется путем логического анализа документальных данных.

В условиях механизированной обработки экономической информации, кроме вышеупомянутых, применяется еще один прием документального контроля. Это сопоставление данных, отраженных на машинных носителях информации (перфокартах, перфолентах, магнитных лентах), с данными первичных или сводных документов. С помощью этого приема осуществляется контроль за достоверностью данных в процессе механизированной обработки экономической информации. Он осуществляется различными способами, которых насчитывают до двадцати девяти (7, с. 60—118).

По вопросу о количестве приемов фактического контроля в литературе также существуют различные мнения. Большинство авторов выде-

ляют следующие приемы фактического контроля: обследование, инвентаризация, контрольный запуск сырья и материалов в производство, анализ качества сырья, материалов и продукции, обмер выполненных работ (контрольный обмер), получение объяснений и справок. Некоторые авторы указывают на наличие и других приемов. Например, С. И. Бобырь выделяет проверку соблюдения трудовой дисциплины и фактического использования рабочего времени и проверку исполнения (4, с. 63—70).

Исследование практики хозяйственного контроля показало, что одни приемы используются для контроля за деятельностью любых предприятий и организаций, а другие — лишь за деятельностью однородных. Например, контрольный запуск сырья и материалов в производство применим при контроле за деятельностью промышленных предприятий, а контрольный обмер расстояний перевезенных грузов характерен для автотранспортных предприятий. Это указывает на необходимость разделения приемов фактического контроля на общие и специальные. К общим приемам фактического контроля нужно отнести такие, которые используются при осуществлении контроля за деятельностью предприятий различных отраслей народного хозяйства. Это обследование, инвентаризация, анализ качества сырья, материалов и готовой продукции, контрольный обмер, получение объяснений и справок, проверка соблюдения трудовой дисциплины и использования рабочего времени. К специальным относятся приемы, характерные для контроля за деятельностью предприятий одной отрасли или группы отраслей народного хозяйства. Например, при контроле за деятельностью предприятий грузового автотранспорта, кроме общих приемов фактического контроля, применяются и специальные, такие как проверка технического состояния автомобилей и оборудования, проверка работы автомобилей на линии, контрольный обмер расстояний перевозок.

Следующим признаком классификации хозяйственного контроля является способ его осуществления. Большинство авторов выделяют четыре основных способа его осуществления: обследование, экономический анализ, тематическая проверка и ревизия. Правда, В. А. Полторадня выделяет еще и следствие (13, с. 28), а Н. Г. Белов — следствие и хозяйственный спор (3, с. 21). Выделение следствия и хозяйственного спора в качестве самостоятельных способов осуществления хозяйственного контроля является спорным, поскольку в ходе расследования и в процессе разрешения хозяйственных споров хозяйственный контроль не осуществляется, а, наоборот, пользуются его результатами. Обследование, как уже отмечалось выше, является приемом фактического контроля, поэтому оно не может быть одновременно способом осуществления хозяйственного контроля и приемом фактического контроля. Что же касается экономического анализа, то его предметом «является экономика социальных производственных предприятий и их объединений как определенная совокупность производственных отношений, выраженная в категории хозяйственного расчета, и рассматривается во взаимодействии с технической стороной производства, природными условиями и социальным развитием производственных коллективов» (16, с. 7), и экономический анализ не может рассматриваться как способ осуществления хозяйственного контроля.

Выделение тематической проверки в качестве самостоятельного способа осуществления хозяйственного контроля является несколько искусственным, так как она является той же ревизией, проводимой по более узкому кругу вопросов.

Кроме этого, Л. М. Избицкий указывает на наличие проверки исполнения принятых решений (8, с. 24). Видимо, нельзя игнорировать этот способ, так как на практике нередко осуществляется контроль за деятельностью предприятий и организаций по исполнению конкретного ре-

шения партии и правительства или вышестоящих хозяйственных органов. Следует согласиться с мнением И. А. Белобжецкого, что счетная проверка отчетности «уже длительное время выступает как самостоятельная, весьма эффективная форма финансового контроля» (2, с. 51). Поэтому в рассматриваемой нами классификации хозяйственного контроля счетную проверку необходимо выделить как самостоятельный способ его осуществления.

Следовательно, по способам осуществления хозяйственный контроль можно подразделить на ревизию, проверку исполнения принятых решений и счетную проверку отчетности.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что хозяйственный контроль необходимо классифицировать по ведомственной принадлежности контролирующих органов, по времени осуществления, по источникам информации, по способу осуществления.

По ведомственной принадлежности контролирующих органов хозяйственный контроль подразделяется на партийный, вневедомственный, внутриведомственный, внутрихозяйственный и общественный.

По времени осуществления хозяйственный контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

По источникам информации хозяйственный контроль подразделяется на документальный и фактический. Документальный контроль осуществляется с помощью проверки документов по формальным признакам, встречной проверки документов, нормативной проверки, технико-экономических расчетов, проверки объективной возможности совершения хозяйственной операции, сопоставления данных машинных носителей информации с данными первичных и сводных документов. Фактический контроль осуществляется с помощью общих и специальных приемов. Общие приемы используются при осуществлении контроля за деятельностью предприятий и организаций различных отраслей народного хозяйства. К их числу относятся обследование, инвентаризация, анализ качества сырья, материалов и готовой продукции, контрольный обмер, получение объяснений и справок, проверка соблюдения трудовой дисциплины и использования рабочего времени. К специальным приемам относятся приемы, характерные для контроля за деятельностью предприятий одной отрасли или группы отраслей народного хозяйства.

По способу осуществления хозяйственный контроль подразделяется на ревизию, проверку исполнения принятых решений, счетную проверку отчетности.

Вильнюсский госуниверситет им. В. Капсукаса  
Кафедра бухгалтерского учета

Редколлегия вручена  
в сентябре 1981 г.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Брежнев Л. И. Отчетный доклад Центрального Комитета КПСС XXVI съезду Коммунистической партии Советского Союза и очередные задачи партии в области внутренней и внешней политики.— М.: Политиздат, 1981.
2. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой.— М.: Финансы, 1979.
3. Белов Н. Г. Контроль и ревизия на сельскохозяйственных предприятиях.— М.: Тистика, 1980.
4. Бобырь С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий.— М.: Высшая школа, 1975.
5. Государственный бюджет СССР/Колл. авторов.— М.: Финансы, 1968.
6. Ермолинский В. Б., Филипенко С. И. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности строительных организаций.— М.: Финансы, 1979.
7. Зингер И. С., Куцык Б. С. Обеспечение достоверности данных в автоматизированных системах управления производством.— М.: Наука, 1974.

8. *Избицкий Л. М.* Ревизия и контроль в потребительской кооперации.— М.: Экономика, 1971.
9. *Крамаровский Л. М.* Контроль и ревизия в строительстве.— М.: Финансы, 1974.
10. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль.— М.: Финансы, 1976.
11. *Митрофанов В. М.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий.— М.: Финансы, 1971.
12. *Обухов В. Н.* Организация и проведение внутриведомственных ревизий на промышленных предприятиях.— М.: Финансы, 1978.
13. *Полторадня В. А.* Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий.— Киев: Изд-во Киевского университета, 1967.
14. *Савченко В. Я.* Совершенствование внутриведомственного контроля в потребительской кооперации.— Киев, 1979.
15. *Сергеев Л. А.* Ревизия при расследовании преступлений.— М.: Юридическая литература, 1969.
16. Экономический анализ хозяйственной деятельности/Под ред. *Шеремета А. Д.*— М.: Экономика, 1979.