

**РОЛЬ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ И РЕВИЗИИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНОГО ТРАНСПОРТА НА РУБЕЖЕ XIX-XX ВЕКОВ****THE ROLE OF FINANCIAL CONTROL AND AUDIT IN RAILWAY TRANSPORT
ENTERPRISES AT THE TURN OF THE XIX-XX CENTURIES**

CZU: 657.6:656.2"18/19"

**МИХАЙЛОВА Жанна Владимировна
MIKHAILOVA Zhanna Vladimirovna***Institution, address: Saint Petersburg state University of Railways of Emperor Alexander I, Russia**E-mail: mix-vel@mail.ru*

Аннотация. В данной статье рассматриваются вопросы исследования особенностей применения методов и принципов финансового контроля и ревизии на предприятиях железнодорожного транспорта на рубеже XIX – XX веков. Данный период отличает активное развитие транспортной отрасли, строительство новых железных дорог.

Государственный финансовый контроль на железнодорожном транспорте получил развитие в трех направлениях: контроль доходов (сборов); контроль расходов, контроль за использованием правительственных инвестиций.

Особое внимание в статье уделено основной классификации финансового контроля: предварительному фактическому контролю и фактическому контролю в форме ревизии. Эти виды финансового контроля применялись на всех направлениях деятельности железных дорог. Результаты контроля и ревизии играли значительную роль в реализации финансовой политики предприятий железнодорожного транспорта.

Summary: This article examines the study of the application of methods and principles of financial control and audit at railway transport enterprises at the turn of the XIX – XX centuries. This period is characterized by the active development of the transport industry, the construction of new Railways.

State financial control of railway transport has been developed in three directions: control of revenues (fees); control of expenditures, and control over the use of government investments.

Special attention is paid to the main classification of financial control: preliminary actual control and actual control in the form of audit. These types of financial controls were applied in all areas of railway operations. The results of control and audit played a significant role in the implementation of the financial policy of railway transport enterprises

Ключевые слова: финансовый контроль, ревизия, государственный контроль, предварительный фактический контроль, железная дорога.

Keywords: financial control, audit, the national audit office, prior to the actual control, railway.

JEL Classification: M42, N74

Введение

Система финансового контроля и ревизии на предприятиях считается эффективной и приносящей выгоды, когда соответствует требованиям экономики и ориентируется на потребности заинтересованных участников отраслевого бизнеса. На современном предприятии актуальность организованной системы финансового контроля очень высока. На основе полученных результатов осуществляемых контрольных процедур руководство предприятия принимает различные решения, которые зависят, в том числе, и от вида финансового контроля и ревизии. В зависимости от отраслевой специфики деятельности предприятий понятие финансового контроля и его классификация определяются по-разному.

Целью исследования является:

- 1) изучение форм финансового контроля, применяемых на предприятиях железных дорог в период активного развития отрасли на рубеже XIX – XX веков;

- 2) определение основных областей деятельности железных дороги для использования методов финансового контроля и ревизии;
- 3) выделение форм предварительного и фактического финансового контроля, и их значение для финансовой политики железных дорог.

На предприятиях железных дорог с начала развития транспортной отрасли вопросам финансового контроля уделяли пристальное внимание, о чем может свидетельствовать наличие большого числа разработанных инструкций, положений, руководств для контроля над их деятельностью. Несмотря на наличие одновременно частных и казенных железных дорог, общее руководство, в том числе и контроль, проводились государственными органами.

Государственный контроль на предприятиях железных дорог имел важное значение не только для казны и собственников дороги, но и для пассажиров, грузоотправителей, поставщиков и подрядчиков. Многие авторы конца XIX- начала XX века не просто констатировали наличие государственного контроля, как одной из функций управления, регулирования и анализа финансового состояния железных дорог, но и доказывали необходимость его развития и усиления его функции.

Одними из явных сторонников активного участия государственного контроля в деятельности железных дорог являлись Василевский И.Р.[1], Педро [7], Петров Н. [8], которые проводили исследования в области деятельности железных дорог и осуществления государственного контроля того времени.

Организация государственного контроля как отдельного ведомства началась с Александра I [7]. Особое значение контролю придавалось при формировании системы отчетности казенных и частных предприятий с целью предупреждения неправильных предписаний для выдачи правительственного капитала. Однако введение такого предварительного государственного контроля поначалу не понравилось другим отраслевым ведомствам. Например, к ним относились Морское министерство, Министерство государственных имуществ, которые указывали на влияние контроля на приостановление государственного финансирования и на замедление административной деятельности и работы с подрядчиками [7, 7-9].

В силу такой оппозиции в отношении предварительного контроля он свое развитие на предприятиях железных дорог получил чуть позже, после 1864 года. До этого момента методы предварительного контроля применялись к отдельным операциям заготовительного (снабженческого) характера и к строительным операциям (но с согласования министерства), а также к операциям формирования расходов на содержание армии.

Важную роль финансового контроля и необходимость постоянного проведения ревизии на железных дорогах отмечали все исследователи в области отраслевого бухгалтерского учета: Феин А.Л., Петров Н, Кульжинский С., Викторов А.Н., Езерский Ф.В. при любой учетной системе предприятий.

Необходимость проведения финансового контроля на рубеже XIX-XX веков на железнодорожных предприятиях возникла одновременно с формированием учетной системы. Контроль осуществлялся в трех направлениях: в части полноты и правильности сбора доходной части от деятельности железных дорог, в части документального подтверждения расходной части и составления сметы эксплуатационных расходов, в части проведения ревизии строительных операций железных дорог (рисунок 1).

Одним из направлений государственного финансового контроля на железных дорогах конца XIX - начала XX века был контроль доходов (сборов) от эксплуатационной деятельности. Данный вид контроля был передан в отдельное учреждение, независимое

от управления казенной железной дороги. В частных железных дорогах этот вид контроля был организован как часть структуры управления предприятия.

Выведение функции контроля доходов в казенных железных дорогах за рамки управления дороги имело ряд недостатков:

- отсутствие информации у руководителей о деятельности по сбору доходов на предприятиях железных дорог;
- исключение контроля над правильным применением тарифов на дороге;
- неполучение аналитической информации о коммерческом развитии района, обслуживаемого железной дорогой;
- потеря контрольных функций над правильным и своевременным учетом доходов железной дороги.



Рисунок 1. Направления государственного финансового контроля железных дорог на рубеже XIX-XX вв.

Источник: разработано автором

Учет всех поступлений осуществлялся Службой сборов доходов железной дороги, в которой оформлялись все необходимые первичные документы и ежемесячно регистрировались в сводные документы. Все ежемесячные обороты вместе с оправдательными документами спустя полтора месяца после отчетной даты подлежали обязательному контролю со стороны местного контроля [6, 69].

Основной контроль сборов проводился в кассах железных дорог, непосредственно в местах получения доходов. Согласно правилам ревизии, установленным на железных дорогах в конце XIX – начале XX века [5], кассовая проверка по сбору доходов проводилась ежедневно на основании ведомостей о суточном поступлении по всем станциям.

Соответственно, данные, полученные из ведомостей, сравнивались с кассовыми поступлениями денежных средств и сопроводительными записками. В случае обнаружения недозносов, информация передавалась на станции железной дороги через управление с целью выравнивания дохода.

В отношении сбора доходов железных дорог применялся также последующий контроль. Осуществлялся он непосредственно на станциях, минуя специальные учреждения государственного ведомственного контроля. В этом видели [7] и отрицательное значение станционных ревизий в части осуществления контроля за правильным применением тарифов. При этом учреждения государственного контроля были мало

заинтересованы в своевременном учете доходов и не несли ответственности за правильность ведения учета.

Одним из первых методологических документов внутреннего отраслевого пользования была утверждена Инструкция контролера станционного счетоводства. Документ устанавливал основные функции и обязанности станционного контролера, определял его действия. В частности, к функциям контролеров относились следующие [4]:

- проверка начальников станций и кассиров по сбору сумм с пассажиров и товарных поездов;
- осуществление тщательной проверки наличности в кассе станции;
- проведение периодических и внезапных ревизий;
- проверка билетных касс, багажа, посылок;
- представление пояснений в части применения нормативных руководств, ведомств, инструкций;
- присутствие при передаче дел в случае смены материально-ответственного лица;
- составление ведомости ревизии станционного счетоводства.

Органы государственного контроля на железнодорожном транспорте на рубеже XIX-XX веков представляли независимые учреждения, не имеющие связи ни с Министерством Путей Сообщения (МПС), ни с Министерством Финансов. В составе органов Государственного Контроля были Комиссии для проверки годовых отчетов частных железных дорог и Департамент железнодорожной отчетности. Обособленно в структуре государственного контроля выделялись местные органы при центральных и местных управлениях казенных и частных железных дорог. Наибольший объем контрольных процедур приходился на местные органы государственного контроля. Отдельные учреждения (подразделения), осуществляющие контрольные функции на частных железных дорогах, организованы не были. Таким образом, на данном этапе развития учетной системы частных железных дорог контроль осуществлялся теми же самыми счетными подразделениями предприятий.

Контроль за сооружением железной дороги осуществляли два ведомства: Департамент железнодорожной отчетности – в отношении проводимых операций, и Подразделение местного контроля – в отношении строительных управлений в части технического надзора и расходов. Основной задачей государственного контроля было наблюдение за выполнением работ в соответствии со сметой и условиями, установленными Министерством Путей Сообщения [9]. Такой порядок государственного контроля и условия Правительства при сооружении дороги были прописаны, прежде всего, в Уставе частной железной дороги.

Например, в Уставе Общества Армавир-Туапсинской частной железной дороги [11] указана прямая обязанность проложить железную дорогу по определенному участку в соответствии с требованиями МПС по утвержденным расценочным ведомостям и смете. По окончании строительных работ Общество обязано было предоставить в МПС и Министерство Торговли и Промышленности подробную опись о составе всех произведенных работ и их стоимости. Подобная опись по утвержденной форме МПС представлялась каждые пять лет с раскрытием данных последних изменений за отчетный период. Таким образом, контроль за расходами по строительству железной дороги осуществляло еще и МПС наряду с органами Государственного Контроля.

Аналогичные требования к сдаче и проверке отчетности по постройке и сооружению железной дороги приведены в Уставах Обществ Белгород-Сумской железной дороги, Владикавказской железной дороги [11].

Согласно Временным правилам [2] Правительством был учрежден контроль за строительными работами и заготовлениями на железных дорогах, в частности:

- 1) Контроль осуществлялся в части проверки счетов, книг, документов и прочих дел, касающихся работ и заготовлений; проводился фактический контроль работ и поставки материалов;
- 2) Контроль высказывал свое мнение по поводу ведения и организации работ: хозяйственным или подрядным способом;
- 3) Контроль мог требовать сведений и объяснений по работам и поставкам от технического правительственного надзора и от Правления Общества.

Платежи, осуществляемые железными дорогами за строительство, и работы, согласовывались с контролером. Оценке и контролю подлежали платежные ведомости, которые составлялись на основе утвержденной сметы. Платежная ведомость подкреплялась актами выполненных работ.

В других Правилах контрольного надзора по сооружению частных железных дорог [9] предписывалось представлять платежные свидетельства на расходы со всеми оправдательными документами в Департамент железнодорожной отчетности для проверки.

После рассмотрения платежного свидетельства контроль давал свое заключение по одному из трех вариантов:

- 1) Какая сумма утверждается;
- 2) Сколько согласуется условно;
- 3) Сколько остается без утверждения.

Из сумм, которые были утверждены и согласованы условно, выделялся размер платежей, подлежащих обращению на покрытие выданного аванса и на реальную сумму. Причины несогласования сумм кратко указывались на платежном свидетельстве или высказывалось особое мнение контролера. Условно согласованные расходы должны были дополнительно подтверждаться документами, справками, осмотрами работ. Расходы, не утвержденные контролером, могли быть внесены в следующее платежное свидетельство.

Фактическая ревизия осуществлялась особыми органами Государственного контроля по мере необходимости. Предметом фактической ревизии была проверка в натуре имущества, сопоставление оправдательных документов между собой и записями в учетных книгах. Ревизорам предоставлялся доступ ко всем объектам железной дороги. В рамках проведения фактического контроля осуществлялось освидетельствование работ и поставок от подрядчиков, проверялась касса и склады предприятий. Кроме этого, проводился документальный контроль всей системы документооборота, включая службы и управление железной дороги.

Проверке подлежали все оправдательные документы по учету расходов и доходов. Следует отметить, что документы для фактического контроля представлялись через пять месяцев после отчетного периода.

Как отмечают исследователи [7], ревизия на железнодорожном транспорте отличалась от общепринятых подходов, когда контроль денежных и материальных оборотов заключался в передаче документов для их рассмотрения и анализа.

В начале XX века [3,3-10] в методологии фактического контроля на транспортных предприятиях определялось два подхода: 1) выделение особого объекта ревизии в сопоставлении его документального отражения с данными отчетности; 2) выделение из отчетности таких объектов, которые подлежали проверке к натуре.

Первый подход указывает на предварительный фактический контроль, а второй – на фактический контроль в форме ревизии. Следует отметить, что предварительный документальный контроль также имел место на предприятиях железных дорог, не заменяя собой фактического контроля.

Важное значение фактического контроля основывалось на его взаимосвязи с предварительной документальной проверкой и одновременным правом непринятия определённых расходов. При тесном взаимодействии документального и фактического контроля возникла возможность предупредить нарушения в учете расходов и их незаконную оплату. При нормальной системе осуществления фактического контроля каждый документальный ревизор получал возможность применить методы сличения показателей с натурой.

Основные отличия предварительного и фактического контроля приведены в таблице 1.

Таблица 1. Сравнительный подход к оценке государственного контроля расходов предприятий железных дорог на рубеже XIX – XX веков

Вид контроля	Достоинства	Недостатки
Предварительный фактический контроль	- предотвращение нецелесообразных расходов; - контроль соблюдения сметы расходов железной дороги	- отсутствие установленных сроков проведения контрольных процедур; - некомпетентность ревизоров в оценке целесообразности расходов железной дороги
Фактический контроль в форме ревизии	- проверка работ и имущества на местах, что предотвращает фиктивность операций; - выявление нарушений по факту исполнения договоров; - обоснование долгосрочных управленческих решений	- невозможность предупреждения непроизводительных расходов; - использование данных за длительный период; - снижение актуальности результатов контроля для оперативных управленческих решений

Источник: разработка автора

Применяемая система фактического контроля в начале XX века на предприятиях железнодорожного транспорта предполагала внешнюю и внутреннюю его организацию [3,13-16]. Первый вид организации определял взаимоотношения между отчетным управлением и местным контрольным учреждением; второй вид определял порядок использования правил фактического контроля, распределение обязанностей между сотрудниками; устанавливал соответствующую систему делопроизводства.

Для реализации внешней организации фактический контроль должен был располагать следующими возможностями: информирование о предстоящих действиях распорядительного управления железной дороги; передвижение к месту совершения контрольных процедур; наличие необходимой рабочей силы (контролеры); просмотр на местах подконтрольных подразделений первичных и отчетных документов и закрепление достигнутых результатов.

Внутренняя организация фактического контроля базировалась на следующих принципах:

- приоритет применения предварительного фактического контроля, как меры наиболее эффективного предупреждения нарушений;
- всестороннее использование функций сотрудников для осуществления фактического контроля и установление единства действий при контрольных процедурах;
- поддержка тесной связи между фактическим и документальным контролем;
- минимизация затрат на проведение фактического контроля;
- соблюдение контролерами долга службы и чести при проведении фактического контроля

На железных дорогах после 1884 года активно внедряли форму предварительного контроля в связи с подтверждающей его функцией как правомочности осуществления фактов хозяйственной жизни.

Предварительный контроль применялся с целью предупреждения рисков распорядителей при выдаче (распределении) капитала, который проводился в форме

проверки различных предписаний. Несмотря на положительный эффект от предварительного контроля, находились противники этой формы, которые оценивали его в качестве замедлителя административных действий. По оценке Педро [7], цель предварительного контроля могла бы достигаться в определении правил рассмотрения и утверждения железнодорожных смет.

Предварительный государственный контроль, осуществляемый отдельным учреждением, иногда имел негативные последствия как для железной дороги, так и для экономики региона. Такое положение складывалось в конце XIX века на предприятиях железнодорожного транспорта ввиду неверного представления о функции предварительного контроля над финансовыми операциями и расходами. Исследователи железных дорог того периода отмечали недостаточную компетентность ревизоров в оценке целесообразности расходов железных дорог и распоряжений управления дороги. Часто процедура предварительного контроля на стадии оценки правомерности осуществления расхода и выдачи денежных средств затягивалась, что приводило к определенным финансовым потерям для дороги, таким как: штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам с поставщиками и подрядчиками. Значительные задержки одобрительной надписи ревизора о разрешении финансирования расходов приводили к негативным последствиям в экономике региона: портилось продовольствие, люди не могла добраться в пункт назначения [7, 10-18].

Предварительный контроль был организован местными учреждениями Государственного контроля и проводился в основном в отношении оценки правомерности расходов, подтверждаемых ассигновками и другими оправдательными документами. Согласно утвержденным правилам предварительного контроля [6, 87] ревизия должна была проводиться в трехдневный срок, но по факту сроки увеличивались.

При этом необходимо отметить значительную роль предварительного фактического контроля на железной дороге – без его резолюции казначейство не имело право оплачивать расходы.

Приоритетной формой контроля на железной дороге конца XIX – начала XX века был последующий контроль и ревизия. В частности, в полном объеме последующая ревизия применялась к постройке и эксплуатации железных дорог. Контроль охватывал только проверку документов, сличение фактического наличия имущества с учетными данными в натуральных показателях без анализа и оценки распорядительных действий. Таким образом, последующий контроль затрагивал только финансовую сторону расходов без увязки с хозяйственной жизнью предприятий.

Заключение

Специфика финансового контроля транспортной отрасли в рассматриваемый период определялась существованием одновременно двух организационных форм предприятий: казенных и частных железных дорог. Ввиду использования в частных железных дорогах правительственного капитала финансовый контроль диктовался, прежде всего, со стороны государства.

В результате проведенных исследований вопросов реализации финансового контроля и ревизии на предприятиях железнодорожного транспорта были установлены:

- 1) структура органов государственного финансового контроля на предприятиях железнодорожного транспорта, которая определялась спецификой ведения транспортного дела в России на рубеже XIX – XX веков;
- 2) применение методов финансового контроля и ревизии при сооружении дорог и обосновании использования Правительственного капитала на строительство и эксплуатацию дорог;

- 3) принципы контроля доходов от эксплуатационной деятельности железных дорог;
- 4) основные формы контроля: предварительного и фактического с элементами документальной проверки.

При использовании сравнительного подхода к основным видам контроля определены преимущества и недостатки предварительного фактического контроля и фактического контроля в форме ревизии.

Библиография

1. Василевский И.Р. 1907, Государственный контроль как охранитель государственных интересов за границей и в России. СПб
2. Временные правила контрольной проверки строительных работ и заготовлений, производимых с целью усиления железных дорог, эксплуатируемых частными обществами. 1889, СПб
3. Делла-Вос А. Контур фактического контроля в железнодорожном хозяйстве. 1908, Харьков,
4. Инструкция контролера станционного счетоводства. 1872, СПб
5. Наказ о распределении занятий по учету, расчетам и ревизии сборов, а также станционных документов и отчетности на казенных железных дорогах: Николаевской, Московско-Брестской, С-Петербурго-Варшавской, Риго-Орловской и Юго-Западных между учреждениями Государственного контроля и Установлениями Министерства Путей Сообщения. 1916, СПб
6. Описание существующего порядка счетоводства и отчетности на русских железных дорогах. Приложение к докладу И.И.Фон-Рихтера Помощника начальника С-Петербурго-Варшавской железной дороги О счетоводстве. На Международном железнодорожном Конгрессе в Вашингтоне в 1905 г. 1909, СПб
7. Педро. 1900. Государственный контроль и казенные железные дороги.. Оттиск из журнала «Железнодорожная неделя». СПб
8. Петров Н. 1909. О хозяйственности управлений казенных железных дорог. СПб
9. Правила контрольного надзора по сооружению частных железных дорог за счет гарантированных правительством капиталов. 1913, СПб
10. Руководство для контроля железных дорог. Составил Поморцов П. 1896, СПб
11. Уставы русских железнодорожных обществ. Часть I. Уставы Обществ, эксплуатирующих железные дороги общего значения. 1910, СПб