

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Контроль. Ревизия. Аудит

РАЗВИТИЕ МЕТОДОЛОГИИ ВЕДОМСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Сергей Владимирович ГОЛОВИН

кандидат технических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита,
Воронежский государственный университет (ВГУ),
Воронеж, Российская Федерация
golovin@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>
SPIN-код: 4523-7850

История статьи:

Рег. № 224/2022
Получена 05.05.2022
Получена в
доработанном виде
16.06.2022
Одобрена 30.06.2022
Доступна онлайн
14.07.2022

УДК 657.6

JEL: H61, H83, M40

Ключевые слова:

ведомственный
контроль финансово-
хозяйственной
деятельности,
принципы
финансового
контроля, формы
финансового
контроля, методы
финансового
контроля,
государственные
(муниципальные)
учреждения,
контрольные
мероприятия

Аннотация

Предмет. Методология осуществления ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

Цели. Определить набор принципов, форм и методов ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности на основе их сопоставления с принципами и методами государственного финансового контроля, государственного контроля (надзора) и других видов контроля, осуществляемых в отношении деятельности государственных (муниципальных) учреждений.

Методология. В процессе исследования использовались методы анализа, группировки, сравнения, обобщения.

Результаты. Выделены базовые принципы для ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности, а также сформулированы пять специализированных принципов для данного вида контроля на основе анализа принципов государственного финансового контроля, государственного контроля (надзора) и других видов контроля. Предложена модель ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности посредством комбинации контрольных мероприятий, действий и методов на базе критической оценки классификаций форм, методов финансового контроля, утвержденных нормативными актами и разработанных отечественными учеными.

Выводы. Определены принципы, формы и методы для осуществления ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Головин С.В. Развитие методологии ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 7. – С. 806 – 818.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.7.806>

Основу методологии любого вида контроля, в том числе и финансового, определяет ряд элементов заданной системы контроля, на которые опирается контролер при осуществлении контрольной деятельности. К таким определяющим элементам системы контроля целесообразно отнести их принципы и инструменты (формы и методы). При этом в настоящее время обращают на себя внимание значительные различия нормативных актов в трактовке таких элементов финансового контроля, как принципы, методы, контрольные действия (процедуры) и формы.

В общефилософском смысле принципом называется руководящая идея, основная норма поведения, обобщение и распространение какого-либо положения на все процессы, явления в той области, из которой оно абстрагировано¹. Применительно к ведомственному контролю финансово-хозяйственной деятельности исследование принципов необходимо осуществлять на основе четкого представления о его месте в системе ведомственного контроля деятельности государственных (муниципальных) учреждений. Если допустить, что ведомственный контроль финансово-хозяйственной деятельности имеет дуалистическую природу, как вид государственного контроля и как контроль учредителя государственного (муниципального) учреждения, можно сформировать два предположения.

Предположение 1. Ведомственный контроль финансово-хозяйственной деятельности должен одновременно осуществляться на основе принципов государственного (муниципального) финансового контроля и государственного контроля (надзора), муниципального контроля, а также контроля учредителя. Если принципы государственного контроля (надзора), муниципального контроля установлены главой 2 Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»², то принципы государственного (муниципального) финансового контроля установлены действующими нормами, закрепленными в законодательных и нормативных правовых актах.

Контроль учредителя может осуществляться как внутренний контроль, так и как внешний контроль (например, аудит финансовой отчетности). Принципы внутреннего контроля, внешнего аудиторского контроля применимы и к ведомственному контролю финансово-хозяйственной деятельности. Пример комплексного подхода к раскрытию принципов

¹ Философский словарь / под ред. И.Т. Фролова. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Республика, 2001. 719 с.

² О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358750/

внутреннего контроля приведен в работе Т.А. Пожидаевой³: это принципы научности, системности, комплексности, непрерывности, преемственности, объективности, доказательности, эффективности, действенности и оперативности. Основными этическими принципами внешнего аудита являются принципы честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности, профессионального поведения.

Проблема определения принципов ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности обусловлена также следующими положениями. В частности, Е.Н. Кондрат полагает, что Бюджетный кодекс РФ рассматривает орган исполнительной власти, наделенный полномочиями учредителя, как главного распорядителя бюджетных средств, на основании чего предписывает ему осуществлять контроль подведомственных получателей бюджетных средств, в том числе и казенных учреждений [1]. Внедренная модель внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита, как внутренняя деятельность главного распорядителя бюджетных средств, связанная с минимизацией рисков при администрировании бюджетных средств, в свое время была воспринята многими исполнителями в качестве новой модели ведомственного контроля. Это подтверждено данными анализа, проведенного Федеральным казначейством, согласно которому часть распорядителей в субъектах РФ и местных администрациях фактически проводили ведомственный контроль, организовывая проверки своих подведомственных учреждений. Данный подход не отвечал целям и задачам, определенным бюджетным законодательством [2, с. 34].

Внутрихозяйственный контроль в настоящее время понимается как контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, обязанность осуществления которого закреплена нормами закона «О бухгалтерском учете»⁴. При этом не только порядок практической реализации, но и его принципы не регламентированы нормативными правовыми актами и могут самостоятельно определяться любым экономическим субъектом, независимо от его организационно-правовой формы.

При совпадении принципов внутреннего контроля в учреждении и ведомственного контроля существенно упрощается процесс взаимодействия экономического субъекта с учредителем [3, с. 545, 550]. Аналогичную

³ Пожидаева Т.А. Теоретические и организационно-методические основы внутрихозяйственного контроля: учеб. пособие. Воронеж: Воронеж. гос. ун-т, 2014. 77 с.

⁴ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

тактику необходимо применять и органам власти при разработке принципов ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности на основе их адаптации с принципами других видов государственного контроля.

Предположение 2. Ведомственный контроль финансово-хозяйственной деятельности целесообразно организовывать на основе риск-ориентированного подхода с фокусированием на объектах (сегментах деятельности контролируемых объектов, самих контролируемых субъектах, группах субъектов и др.), связанных с наибольшими остаточными рисками недостижения социально-профильных, социально-экономических и социально-экологических целей, как это предусмотрено Федеральным законом «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации».

Таким образом, в рамках ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности целесообразно рассмотреть применение принципа риск-ориентированного подхода⁵, основанного на: открытости и прозрачности критериев идентификации и оценки риска; нацеленности категорий и критериев оценки риска, мер по управлению риском на минимизацию причинения вреда охраняемым законом ценностям; построении системы управления рисками, принятии мер по оценке и анализу риска на основе объективных и достоверных данных; периодической переоценке рисков, основанной на изменении источников и факторов риска для охраняемых законом ценностей; соответствии уровня зрелости ведомственных систем управления риском уровню развития управленческих и информационных процессов в контролирующем субъекте.

На основании изложенных предположений, сопоставив принципы государственных видов контроля, утвержденных нормативными правовыми актами, и принципы риск-ориентированного подхода, сформируем «базовые принципы» ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности. При этом представление о принципах ведомственного контроля, на наш взгляд, основывается на понимании совокупности «базовых принципов» и «специальных принципов», присущих данному виду контроля, исходя из его специфики и современных тенденций развития (рис. 1).

⁵ Базовая модель определения критериев и категорий риска: утв. протоколом заседания проектного комитета по основному направлению стратегического развития «Реформа контрольной и надзорной деятельности» от 31.03.2017 № 19(3).
URL: <https://knd.ac.gov.ru/wp-content/uploads/2019/12/model-kategorii-riskov.pdf>

Принимая за основу системность, комплексность приведенных принципов, отметим, что они недостаточно учитывают ключевое обстоятельство – высокую скорость социально-экономических процессов, которая в будущем будет только расти, и в первую очередь в силу совершенствования информационных технологий. Поэтому в дополнение к «базовым принципам» ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности предлагаем ввести следующие «специальные принципы», представленные в *табл. 1*.

По мнению К.К. Арабян, одним из ключевых вопросов теории финансового контроля можно отметить противоречивую точку зрения ученых в отношении классификации его форм и методов. В нормативных актах и научных работах понятия «ревизия», «проверка», «контроль» часто отождествляются. Такое терминологическое многообразие толкований и классификаций форм, методов финансового контроля негативно отражается на возможности развития методологии организации проверок и, в конечном итоге, на качестве их результатов [4, с. 49].

Аналогичной точки зрения придерживаются Р.К. Арыкбаев, Л.В. Каширская и М.Р. Карабашева: «...таким образом, подводя итоги об отсутствии единых подходов к методологии государственного финансового контроля, отметим, что недостаточная развитость информационно-коммуникационной инфраструктуры не позволяет эффективно и результативно проводить проверки на всех уровнях» [5, с. 35].

Согласимся в полной мере с данной позицией. Ее подтверждением выступает многообразие классификаций видов, форм и методов финансово-хозяйственного контроля, предлагаемое в научно-практической литературе постсоветского периода развития нашей страны. Накопленный в настоящее время научно-практический опыт в сфере финансово-хозяйственного контроля необходимо сопоставить с его элементами, утвержденными действующими нормативными актами, в целях достижения методологического единства и развития системы управления государственными финансами.

А.А. Ершов приходит к выводу, что ревизии, проверки, рассмотрение проектов финансовых планов, заявок, отчетов и финансово-хозяйственной деятельности, заслушивание докладов, информации должностных лиц и др. относится не к формам, а к методам финансового контроля [6]. Вместе с тем важно отметить еще раз, что как в нормативных актах, так и научных работах, понятия «ревизия», «проверка», «контроль» часто отождествляются [7, с. 22].

Л.А. Майсигова считает, что «выделение такого признака, как форма контроля, является актуальным и сегодня. Различают следующие контрольные проверки: превентивные, текущие, тематические, ревизии, комплексные ревизии» [8, с. 38].

И.А. Белобжецкий утверждает, что «при трактовке форм финансово-хозяйственного контроля следует исходить из соотношения содержания и формы как философских категорий, отражающих взаимосвязь двух сторон любой реальности. Содержание представляет определяющую сторону предмета, а форма – его способ выражения и внутреннюю организацию, которые модифицируются с изменением содержания. ...формы финансово-хозяйственного контроля как способ конкретного выражения и организации контрольных действий, направленных на выполнение функций финансово-хозяйственного контроля»⁶.

Основным элементом системы деятельности каждого контрольного органа является осуществление контрольного мероприятия. В рамках нашего исследования предложим понятие контрольного мероприятия и классификацию его форм.

Контрольное мероприятие – это организационная форма осуществления органом исполнительной власти ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности в отношении подведомственных учреждений, реализуемая на основании определенной совокупности контрольных действий, методов и процедур.

Классификации форм контроля по предлагаемым признакам позволяют в свою очередь определить его суть, организацию и направление (табл. 2). Кроме того, важной частью требований к осуществлению ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности являются методы, комбинацию которых контролеры выбирают по своему профессиональному суждению.

В данном контроле используется весь спектр общенаучных методов: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, абстрагирование, конкретизация, эксперимент, моделирование и другие. В действующем законодательстве не используется термин «специальные методы контроля», они именуются контрольными действиями. Контрольные действия по сути являются комбинацией общенаучных методов. Комбинация контрольных действий реализуется в рамках контрольных мероприятий. Аналогичный подход

⁶ Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М.: Финансы и статистика, 1989. 255 с.

уместен применительно к декомпозиции контрольных мероприятий в рамках ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности (рис. 2).

В заключение кратко обобщим выводы по результатам проведенного исследования.

1. Учитывая высокую скорость современных социально-экономических процессов, предложено пять новых «специальных принципов» (принцип обусловленности контроля государственной политикой, принцип комплексности и системности, принцип двустороннего воздействия, принцип широкого применения результатов контроля и принцип проактивности контроля).
2. Анализ нормативных актов и научной литературы подтвердил терминологическое многообразие толкований и классификаций форм, методов финансового контроля и составил основу их уточнения применительно к ведомственному контролю финансово-хозяйственной деятельности.

Таблица 1

Характеристика специальных принципов ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности

Table 1

Description of the special principles of departmental control of business and financial activities

Принцип	Характеристика
Обусловленности контроля государственной политикой	Подразумевает ориентацию контролирующих субъектов при осуществлении контрольной деятельности не только на нормативные правовые акты и другие регулирующие документы, которые не всегда адаптируются к социальным изменениям с необходимой скоростью, но и на основные направления государственной политики, транслируемые в проектах нормативных правовых актов, «дорожных картах», программах и др.
Комплексности и системности	Означает всесторонний подход к исследованию основных и иных видов экономической деятельности государственных (муниципальных) учреждений, как к сложной многоэлементной системе с использованием максимально полного инструментария финансового контроля
Двустороннего воздействия	Выражается в том, что влияние контроля должно быть не односторонним (контролирующий субъект → контролируемый объект), а обратным, причем обратное воздействие должно быть своевременным, а не отложенным. Исходя из этого принципа, в частности, контролируемый объект должен иметь возможность в сжатые сроки обжаловать действия контролера и получить быструю реакцию на свое обращение; контролеры должны иметь возможность оперативно корректировать планы своих контрольных мероприятий в зависимости от результатов контроля, обратной связи от контролируемого объекта

Широкого применения результатов контроля	Результаты ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности должны использоваться не только для совершенствования работы объекта контроля, но и в программах повышения квалификации контролеров и должностных лиц контролируемых организаций (руководителей, главных бухгалтеров, бухгалтеров, руководителей контрактных служб (контрактных управляющих) и других); программах подготовки к аттестации государственных гражданских служащих; программах противодействия коррупции; тиражировании лучших практик, в том числе связанных с цифровизацией работы контролируемых субъектов; в разработке предложений по совершенствованию нормативных правовых актов; научных публикациях; образовательных программах вузов и др. Для этого должна быть выстроена система информационного взаимодействия между стейкхолдерами процесса контроля
Проактивности	Понятие «проактивность» пришло в экономику из психологии. Проактивная личность в своей деятельности ищет возможности реализации своих целей на основе разделяемой системы принципов в противопоставление реактивной личности, которая в своей деятельности в основном ограничивается реакцией на возникающие проблемы. В активно реформируемой сегодня системе государственного (муниципального) контроля в качестве основного приоритета названа профилактика рисков причинения вреда (ущерба) охраняемым законом ценностям. Соответствующие программы разрабатывают все ответственные за контроль ведомства. Профилактика рисков не может базироваться на реактивном (сигнатурном) контроле, который фиксирует уже возникшие проблемы и дает информацию, способствующую их решению. Проактивный контроль должен иметь перспективную направленность как при планировании, так и интерпретации результатов, давать информацию для прогнозирования событий и подготовки к возможным сценариям их реализации; его результаты должны быть полезны для принятия решений в области управляемых рисков

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Классификация форм ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности

Table 2

A classification of the forms of departmental control of business and financial activities

Классификационный признак	Классификационная группа
По времени проведения	Предварительное. Текущее (оперативное). Последующее
По периодичности проведения	Плановое. Внеплановое
По охвату проверяемых объектов и операций	Сплошное. Выборочное
По исследуемым вопросам	Тематическое. Комплексное. Контрольное
По месту осуществления	Камеральное. Выездное

По способам осуществления

Проверка.
Ревизия.
Обследование

Источник: авторская разработка на основании анализа существующих форм, предложенных в научно-исследовательских работах и нормативных актах

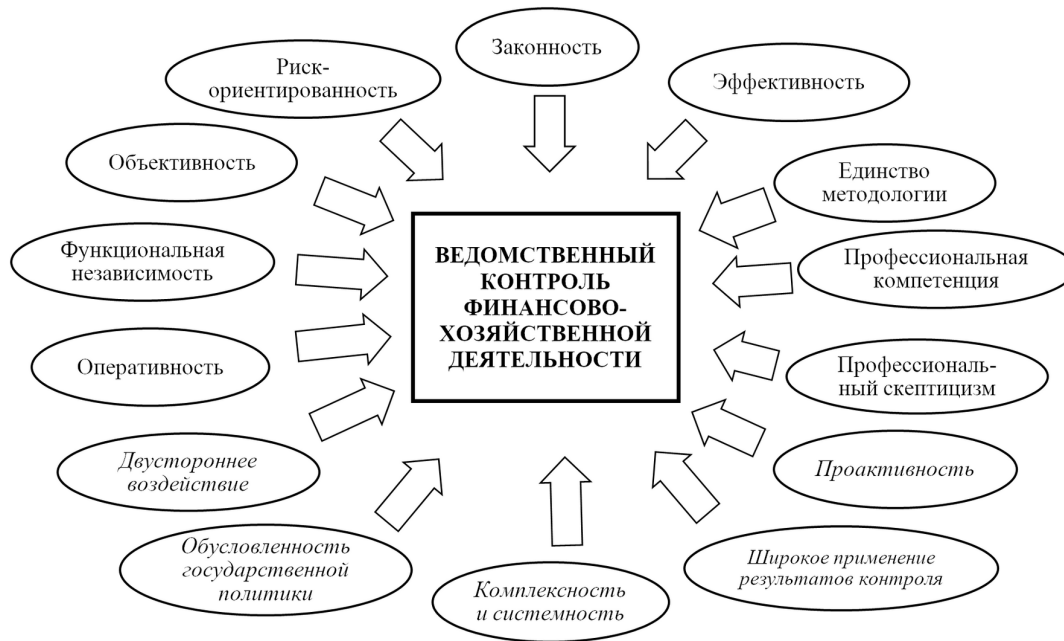
Source: Authoring, based on the analysis of present-day forms proposed in research papers and regulations

Рисунок 1

Принципы ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности

Figure 1

Principles of departmental control of business and financial activities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 2

Контрольные мероприятия, действия и методы ведомственного контроля финансово-хозяйственной деятельности

Figure 2

Control measures, actions and methods of departmental control of business and financial activities



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Кондрат Е.Н. Государственный финансовый контроль и финансовая безопасность России. Правовые аспекты: монография. М.: Юстицинформ, 2013. 640 с.
2. Метелькова Е.О., Кокарев А.И. ВФА по новым правилам // Бюджетный учет. 2020. № 4. С. 34–38. URL: <https://www.b-uchet.ru/article/401997.php>
3. Ендовицкий Д.А., Головин С.В., Спиридонова Н.Э. Особенности формирования системы внутреннего контроля в бюджетных учреждениях социальной сферы // Международный бухгалтерский учет. 2020. Т. 23. Вып. 5. С. 543–566. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
4. Арабян К.К. Единая концепция финансового контроля в Российской Федерации // Аудитор. 2014. № 2. С. 49–54.

URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/93402-edinaya-koncepciya-finansovogo-kontrolya-rossijskoj-federacii>

5. *Арыкбаев Р.К., Каширская Л.В., Карабашиева М.Р.* Институциональные основы развития государственного финансового мониторинга и контроля // *Sciences of Europe*. 2017. № 11-3. С. 32–37.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-osnovy-razvitiya-gosudarstvennogo-finansovogo-monitoringa-i-kontrolya>
6. *Ершов А.А.* Аудит как вид финансового контроля // *Финансовое право*. 2010. № 10. С. 17–21. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/43925-audit-finansovogo-kontrolya>
7. *Арабян К.К.* Исследование классификационных признаков финансового контроля // *Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО*. 2013. № 1. С. 21–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-klassifikatsionnyh-priznakov-finansovogo-kontrolya>
8. *Майсигова Л.А.* Проблемы классификации видов контроля // *Экономический анализ: теория и практика*. 2007. Т. 6. Вып. 9. С. 37–43.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-klassifikatsii-vidov-kontrolya>

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Control and Audit

DEVELOPMENT OF THE METHODOLOGY OF DEPARTMENTAL CONTROL OF FINANCIAL AND ECONOMIC ACTIVITIES

Sergei V. GOLOVIN

Voronezh State University (VSU),
Voronezh, Russian Federation
golovin@econ.vsu.ru
<https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>

Article history:

Article No. 224/2022
Received 5 May 2022
Received in revised form 16 June 2022
Accepted 30 June 2022
Available online 14 July 2022

JEL classification:

H61, H83, M40

Keywords:

departmental control, financial and operating activities, principles, forms and methods of financial control, government (municipal) institutions, control measures

Abstract

Subject. This article discusses the issues of development of the methodology for the implementation of departmental control of business and financial activities of government (municipal) institutions.

Objectives. The article aims to define a set of principles, forms and methods of departmental control of business and financial activities on the basis of their comparison with the principles and methods of State financial control, State control (supervision) and other types of control carried out in relation to the activities of government (municipal) institutions.

Methods. For the study, I used the methods of analysis, grouping, comparison, and generalization.

Results. The article identifies the basic principles for departmental control of business and financial activities and formulates five specialized principles for this type of control based on the analysis of the principles of State financial control, State control (supervision) and other types of control. The article also offers a model of departmental control of business and financial activities through a combination of control measures, actions and methods based on a critical assessment of classifications of forms and methods of financial control approved by regulatory enactments and developed by domestic scientists.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Golovin S.V. Development of the Methodology of Departmental Control of Financial and Economic Activities. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 7, pp. 806–818.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.7.806>

References

1. Kondrat E.N. *Gosudarstvennyi finansovyi kontrol' i finansovaya bezopasnost' Rossii. Pravovye aspekty: monografiya* [State financial control and financial security of Russia. Legal aspects: a monograph]. Moscow, Yustitsinform Publ., 2013, 640 p.

2. Metel'kova E.O., Kokarev A.I. [Internal financial audit under the new rules]. *Byudzhetni uchët = Budget Accounting*, 2020, no. 4, pp. 34–38.
URL: <https://www.b-uchet.ru/article/401997.php> (In Russ.)
3. Endovitskii D.A., Golovin S.V., Spiridonova N.E. [Developing internal control at social budgetary institutions: Some particularities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 5, pp. 543–566. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.5.543>
4. Arabyan K.K. [Single concept of financial control in the Russian Federation]. *Auditor*, 2014, no. 2, pp. 49–54.
URL: <https://wiseeconomist.ru/poleznoe/93402-edinaya-koncepciya-finansovogo-kontrolya-rossijskoj-federacii> (In Russ.)
5. Arykbaev R.K., Kashirskaya L.V., Karabasheva M.R. [Institutional bases of development of the state financial monitoring and control]. *Sciences of Europe*, 2017, no. 11-3, pp. 32–37. (In Russ.)
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-osnovy-razvitiya-gosudarstvennogo-finansovogo-monitoringa-i-kontrolya>
6. Ershov A.A. [Audit as a kind of financial control]. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2010, no. 10, pp. 17–21.
URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/43925-audit-finansovogo-kontrolya> (In Russ.)
7. Arabyan K.K. [Research of classification features of the financial control]. *Ekonomika, statistika i informatika. Vestnik UMO = Economics, Statistics and Informatics. Vestnik UMO*, 2013, no. 1, pp. 21–25.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-klassifikatsionnyh-priznakov-finansovogo-kontrolya> (In Russ.)
8. Maisigova L.A. [Issues of classification of types of control]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2007, vol. 6, iss. 9, pp. 37–43. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-klassifikatsii-vidov-kontrolya> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.