

УДК 336.132

**МОДЕЛИ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ***Плугарь Е.В.*

*Рассмотрены исторический аспект развития финансового контроля Украины, система государственного финансового контроля европейских стран. Предложено моделирование финансового контроля в зависимости от особенностей социально-экономического состояния и политических условий функционирования объекта государственного управления. Выделены следующие модели: историческая, трансформационная и перспективная.*

**Ключевые слова:** *финансовый контроль, партийный контроль, предварительный контроль, последующий контроль, высший орган финансового контроля, модель.*

Глубокие политические и социально-экономические перемены в Украине, развитие рыночных отношений, появление новых форм финансового регулирования общественной жизни сделали неизбежным радикальное преобразование одного из важнейших рычагов финансово-хозяйственного управления – финансового контроля. Вместе с этим возникло много вопросов, связанных с изменением задач финансового контроля, выбором его приоритетных направлений на современном этапе, разграничением функций контролирующих органов, усовершенствованием методов контроля, увеличением его эффективности. Одним из главных путей поиска решения проблем является комплексное изучение исторического опыта, практики организации финансового контроля в экономически развитых странах.

Целью статьи является анализ системы финансового контроля на разных этапах развития нашего государства, рассмотрение европейского опыта финансового контроля, выявление общих закономерностей и связей и, используя метод исторического моделирования, построение его моделей в зависимости от особенностей социально-экономического и политического состояния общества.

Вопросы теории и практики финансового контроля, организации и методики проведения ревизий в советский период изучали ученые Андреев И.А.[1], Белобжецкий И.А.[3], Белуха Н.Т.[4], Ровинский Н.И.[11], Крамаровский Л.М.[9] и другие. Современные проблемы финансового контроля рассмотрены в трудах ученых Бутинца Ф.Ф.[6], Стефанюка И.Б.[7], Каленского М.М.[7], Калюги Е.В.[8], Базась М.Ф.[2], Малюги Н.М.[10] и других. Хотя вопросы исторического моделирования финансового контроля в научной литературе не рассмотрены.

История контроля в Украине неразрывно связана с историей образования и существования Союза Советских Социалистических Республик. В истории развития финансового контроля периода существования СССР выделим такие этапы:

1920-1930 г.г. этап развития и становления советского финансового контроля. Для контроля этого периода характерно проведение фактических и документальных ревизий, направленных на систематическое наблюдение за деятельностью соответствующих организаций и учреждений, предварительного контроля смет, планов, договоров, контроль по составлению и исполнению бюджетов, внедрение единой системы счетоводства, калькулирования и отчетности; участие контролеров во всевозможных заседаниях с целью предварительного заключения о законности и целесообразности принимаемых решений. Органами контроля являлись Наркомат рабоче-крестьянской инспекции, его территориальные (губернские, районные, городские), специализированные (транспортные, военноморские, промышленные), подсобные (ячейки содействия) органы; Финансово-контрольное управление; контрольно-ревизионные органы внутри предприятий, ведомств.

1930-1949 г.г. Этот период характеризуется тотальным, жестким контролем и детальной регламентацией деятельности предприятий и ведомств, высокой трудовой дисциплиной (с 1940 г. действовали уголовные меры наказаний за нарушения трудовой дисциплины); заменой финансового контроля на административный и партийный по выполнению планов народнохозяйственного развития. Органами контроля являлись Комиссия партийного контроля при ЦК ВКП(б) со своим аппаратом в центре и

представительствами в областях, Комиссия советского контроля при СНК СССР, Наркомат Госконтроля СССР, Контрольно-ревизионное управление. Проведение проверок носило планомерный характер и согласовывалось с Наркоматом Госконтроля. При помощи обследования и оперативных проверок осуществлялся централизованный контроль за выполнением заданий пятилетних планов, учетом и расходованием государственных средств и материальных ценностей; проводилась борьба за режим экономии, с расточительством и непроизводительными расходами, за снижение себестоимости промышленной продукции и рационализацию производства; мобилизация всех внутренних ресурсов изыскание дополнительных источников накопления средств для целей индустриализации, создания фундамента передовой и мощной экономики. [11].

В период 1950-1977 г.г. деятельность государственного контроля была подчинена вопросам усиления режима экономии, состояния и развития сельского хозяйства, работы на целинных и залежных землях, улучшения использования производственных мощностей, совершенствования деятельности государственного аппарата, контролирования освоения капитальных вложений и ввода в действие новых мощностей, проверке исполнения постановлений правительства, контролю за исполнением бюджета, повышению рентабельности производства, вопросам ведомственного контроля. Органы контроля - Комиссия советского контроля (загем Комиссия государственного контроля) Совета Министров СССР, Контрольно-ревизионные управления при Министерствах финансов союзных республик.

Для периода 1977 – 1990 г.г. характерно «распыление» направлений контрольных действий. Основные направления деятельности - осуществление постоянного контроля за выполнением государственных планов экономического и социального развития; выявление резервов народного хозяйства, повышение эффективности общественного производства и качества работы, внедрение в производство достижений науки и техники, передового опыта, экономическое использование трудовых, материальных ресурсов и денежных средств, рациональное использование природных ресурсов и улучшение их охраны; борьба с нарушениями государственной дисциплины, проявлениями местничества, ведомственного подхода к делу, с бесхозяйственностью и расточительством, волокитой и бюрократизмом, любыми попытками обмана государства, с посягательством на социалистическую собственность; совершенствование работы государственного аппарата, внедрение научной организации труда и управления, улучшение проверки исполнения принятых решений в органах государственного управления. Субъектами контроля являлись Контрольно-ревизионное управление при Министерстве финансов, Комитет народного контроля, включающий группы, посты общественного формирования, финансово-кредитные органы. [2].

После провозглашения Акта о независимости Украины (24 августа 1991 г.) в Украине началась работа по созданию национальной финансовой системы в условиях перехода к рыночной экономике. Действующая система финансового контроля нашего государства характеризуется многочисленностью контролирующих органов, наделенных обширными полномочиями в части контроля бюджетных средств, слабой координацией их действий, отсутствием единого правового поля их функционирования. Субъектами контроля в Украине являются Верховная Рада Украины, Кабинет Министров Украины, Национальный банк Украины, Счетная палата (организация и осуществление контроля за своевременным исполнением доходной и расходной частей Государственного бюджета, образованием и погашением внутреннего и внешнего долга, определением эффективности и целесообразности расходования государственных финансовых ресурсов); Министерство финансов Украины (разработка показателей экономического и социального развития, контроль исполнения госбюджета); Государственный департамент финансового мониторинга (контроль по предотвращению и противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем); Государственная налоговая служба (проведение контроля правильности исчисления и своевременности уплаты налоговых платежей); Государственная контрольно-ревизионная служба (контроль использования средств госбюджета и целевых фондов, материальных ценностей государственной и коммунальной собственности); Государственное казначейство Украины (оперативный контроль расходов бюджетных средств учреждениями и организациями в соответствии с их сметами во время проведения расчетов); Государственная таможенная служба Украины, Государственная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку, Фонд государственного имущества Украины, а также другие центральные и местные органы исполнитель-

ной власти, дирекции государственных внебюджетных целевых фондов. Основной стратегией финансового контроля стал отказ от старых и введение новых форм и методов контроля (инспектирование, аудит государственных средств и программ), изучение и внедрение опыта контроля государственных средств экономически развитых государств. Формы контроля – предварительный, текущий, заключительный (ретроспективный).

Стремление Украины стать полноправным членом Европейского сообщества, требует трансформации и переориентации направлений государственного финансового контроля в соответствии с европейскими нормами. Финансовый контроль стран Европы предполагает наличие высшего органа финансового контроля (далее ВОФК), который может выступать в виде «суда с юридической функцией» (Франция, Бельгия, Люксембург, Испания, Италия и Греция), коллегиальной структуры без юридической функции (Нидерланды, Германия) независимый офис аудита, возглавляемый генеральным аудитором (Великобритания, Ирландия, Дания), офис аудита, возглавляемый генеральным аудитором в структуре правительства (Швеция, Финляндия). Такое деление производится в соответствии с их властными полномочиями, статусом и функциональной независимостью. По организационному признаку для такой модели характерна двухуровневая иерархия. Первый уровень – высший орган финансового контроля, который подотчетен парламенту или президенту, второй уровень – государственные контрольно-ревизионные органы министерств и ведомств, подотчетные ВОФК. Организованные исполнительной властью и ей подотчетные, органы финансового контроля проводят внутренний контроль деятельности ее структур, помогают более эффективно организовать управление государственными ресурсами. Наделенные сравнительно более широкими полномочиями контрольные органы при законодательной власти (парламенте, конгрессе) или законодательно выделенные специальные органы независимого государственного контроля (счетные палаты) проводят внешний (независимо от исполнительной власти) контроль. Финансовый контроль европейских стран подчинен следующим принципам: независимость, которая проявляется в закреплении этого статуса в Конституции, финансовой, организационной самостоятельности, свободе выбора объекта проверки; подотчетность парламенту, открытость и доступность результатов контроля, самостоятельность в вопросах планирования и проведения аудита; доступ ко всем массивам информации; длительное пребывание на должности руководителей ВОФК (8-15 лет). Высшие органы финансового контроля осуществляют контроль за исполнением бюджетов, расходами государственных средств и эффективным использованием государственного имущества. Контролю подлежат расходы на содержание органов государственного управления и реализацию государственных программ развития, аудит доходной части бюджета, проводимый в ходе финансово-экономического анализа исполнения консолидированного и муниципальных бюджетов, оценка обоснованности и влияния политических и экономических актов на государственные финансы, активы, долг. Основные формы контроля - предварительный и последующий, проверка исполнения, программная оценка. Суть программной оценки состоит в том, что в ведомственную систему управления встраивается механизм контроля, позволяющий регулярно отслеживать ход реализации программы; своевременно выявлять «узкие места» и реагировать на них; контролировать соблюдение графиков выполнения отдельных этапов работ; сравнивать достигнутые результаты с ожидаемыми; соизмерять результаты с затраченными ресурсами, выявляя тем самым фактическую результативность программы [12].

Рассмотрение основных этапов и направлений развития финансового контроля Украины и европейских стран позволяет выделить наиболее характерные его черты для построения исторических моделей. Термин «модель» в словарях трактуется как «копия или аналог изучаемого процесса, предмета или явления, отображающая существенные свойства моделируемого объекта» [5 с.35]. Моделирование – процесс построения, изучения и использования модели-образа. Историческое моделирование предусматривает разработку модели исторического развития явления или процесса, выделение наиболее характерных черт, раскрытие закономерностей и связей и на этой основе построение прогноза дальнейшего развития [10 с.267]. Такие модели можно разделить на три вида:

- 1) модели предметов и событий прошлого;
- 2) модели предметов и событий настоящего;
- 3) модели предметов и событий будущего

Каждая из этих моделей присуща системе финансового контроля Украины. Первая модель, назовем ее исторической или наследственной, соответствует советской системе финансового контроля, так как современная система государственного управления и контроля в Украине в полной мере унаследована от эпохи советской власти. Вторую модель, характеризующую современное состояние финансового контроля в Украине, отражающую политические и экономические изменения в обществе, назовем трансформационной. Третья модель, назовем ее перспективной, должна соответствовать экономике рыночного типа и демократичному обществу, с учетом опыта экономически развитых стран, в первую очередь европейских.

Для построения моделей финансового контроля в зависимости от особенностей социально-экономического состояния и политических условий функционирования объекта государственного управления, выделены следующие критерии: органы контроля, среда контроля, направления контроля, его формы.

Общая характеристика выделенных моделей финансового контроля приведена в таблице 1.

Таблица 1.

Характеристика моделей финансового контроля

Модель	Основные признаки
Историческая	Финансовый контроль не выделяется в отдельное направление, а осуществляется как административный и партийный за выполнением решений советского правительства. Контроль осуществлялся в условиях планового хозяйства, административно-командного управления, отсутствия частной собственности и был направлен на выявление и использование резервов народного хозяйства, повышение эффективности общественного производства, экономное расходование трудовых, материальных ресурсов и денежных средств, борьбу с нарушениями государственной дисциплины, бесхозяйственностью и расточительством, обманом государства, посягательством на государственную собственность. Формы контроля: предварительный, текущий, последующий.
Трансформационная	Финансовый контроль осуществляется большим количеством контролирующих органов законодательной и исполнительной власти, которые наделены обширными полномочиями в части контроля бюджетных средств, слабой координация действий контролирующих органов, отсутствием единого правового поля их функционирования. Направления контроля: контроль за своевременным исполнением доходной и расходной частей Государственного бюджета, образованием и погашением внутреннего и внешнего долга, определение эффективности и целесообразности использования государственных финансовых ресурсов, материальных ценностей государственной и коммунальной собственности. Характерный признак – поиск новых форм и методов контроля на основе изучения опыта контроля государственных средств экономически развитых государств. Формы контроля – предварительный, текущий, заключительный (ретроспективный).
Перспективная	Наличие высшего органа финансового контроля, двухуровневая иерархия системы контроля. Направления контроля: контроль за исполнением бюджетов, расходами государственных средств и эффективным использованием государственного имущества, расходы на реализацию государственных программ развития, аудит доходной части бюджета, оценка обоснованности и влияния политических и экономических актов на государственные финансы, активы, долг. Основные формы контроля - предварительный и последующий, проверка исполнения, программная оценка.

## ВЫВОДЫ

Рассмотрев исторический и современный аспекты функционирования системы финансового контроля, деятельность контрольных органов развитых стран, можно выделить следующие модели систем контроля: историческую, трансформационную, перспективную.

Историческая модель связана с наследственным фактором развития нашего общества. Во времена Советского Союза формировался и осуществлялся финансовый контроль в среде, которая была связана с командным управлением экономикой, государственной собственностью, господством централизованного планирования. «Распыление» контрольной деятельности по многим направлениям позволяло лишь временно устранять те или иные недостатки, не затрагивая порождающих их факторов. Хищения так называемой социалистической собственности (как весьма крупные, так и мелкие), осуществляемые повсеместно, стали привычным явлением образа жизни советского общества. Вместе с тем, нельзя не отметить позитивные моменты организации финансового контроля в СССР: его ориентированность на максимальную действенность, эффективность, плановость и разнообразие методов проведения контрольных мероприятий с учетом их цели и видов, их превентивный характер.

Трансформационная модель связана с переходом от командно-административной системы к рынку. Сегодня финансовый контроль в Украине осуществляется органами законодательной и исполнительной власти, специальными органами государственного финансового контроля, а также негосударственными специализированными организациями. Отсутствие единого закона о финансовом контроле, координационных центров по планированию проверок отрицательно сказывается на развитии национальной системы финансового контроля. Интеграция Украины в мировое пространство, изучение опыта передовых стран уже позволило сделать определенные шаги в развитие отечественного финансового контроля. Так, принята Концепция развития внутреннего финансового контроля, определившая основные задачи и стратегические направления реформирования государственного внутреннего финансового контроля; введено проведение органами государственной контрольно-ревизионной службы государственного финансового аудита субъектов хозяйствования в части законного и эффективного использования государственных и коммунальных средств, имущества.

Дальнейшего изучения требуют вопросы реформирования системы финансового контроля Украины.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Андреев И.А. Финансовый контроль в СССР.- Казань: Изд.Казан.ун-та, 1974. - 197 с.
2. Базась М.Ф. Методика та організація фінансового контролю: Підр. для студ. вищ. навч.закл. – К.: МАУП, 2004. – 440 с.
3. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: Финансы и статистика, 1989.- 256 с.
4. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля: – К.: Вища шк., 1990.-279с.
5. Большой бухгалтерский словарь /Под ред. А.Н. Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
6. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. – Житомир: ЖПІ, 2000. – 512 с.
7. Каленський М.М., Стефанік І.Б. Контрольна-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності. К.: Ін-т рег.досл. НАН України, 2001. – 203 с.
8. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Моногр.- К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
9. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль: Уч.для вузов. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 299 с.
10. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів/ За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП „Рута”, 2003. - 476 с.
11. Ровинский Н.И. Финансовый контроль в СССР. - М.: Госфиниздат, 1947. – 242 с.
12. Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль: Учебник. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2002. – 320 с.