

УДК 341.233.1

С.Є. ФЕДОРОВ, канд. юрид. наук, доц.,
Національний університет «Юридична академія
України ім. Ярослава Мудрого»

ФАКТИЧНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ТРАНСФОРМАЦІЇ

Ключові слова: фінансовий контроль, фактичний фінансовий контроль, документальний фінансовий контроль, методи фінансового контролю, контрольньо-перевірочна діяльність, органи фінансового контролю

Великий знавець міфології А.В. Лосєв вважав, що «...для кожної людини є завжди таке, що не є ні числом, ні якістю, ні річчю, але – міф, жива дієва дійсність, яка носить певне живе ім'я» [1, с.194]. Можливо, слова цього вченого примушують замислитися про стан сучасної економіки нашої держави, яка неодноразово намагалася з початку 90-х років минулого століття досягнути реальних змін у різноманітних сферах її діяльності, в тому числі, і в системі фінансового контролю.

Як відомо, на першому, найбільш складному, і навіть драматичному етапі незалежності України відбулася майже повна руйнація партійних, силових і контрольних структур командно-адміністративної системи СРСР, але в кінцевому результаті чи призвело це до краху міфу про «побудову реального соціалізму» для нашого суспільства. Дійсно, в подальшому в ході намагань відмовитись від тотальної системи радянського державного контролю протягом останніх двох десятиліть Україна опинилася у ситуації, коли так і не було створено нову загальнодержавну контрольну систему у фінансовій сфері, орієнтовану на вирішення нових задач, які зараз поставили перед країною в умовах жорсткої економічної кризи. Більш того, відсутність правильної та чіткої стратегії реформування органів фінансового контролю, непослідовність дій і помилки деяких керівників країни

не дозволяють і дотепер створити ефективно функціонуючий в умовах можливого переходу України до ринкових відносин державний фінансовий контроль. Повністю очевидно, що такий контроль у ринковій економіці відіграє зовсім іншу роль, ніж при адміністративно-командній системі управління з її плановістю і жорсткою централізацією керівництва. Тому тільки перехід на нові ринкові умови управління та правового регулювання може надати можливість якісного становлення і вдосконалення системи державного фінансового контролю України.

Треба відзначити, в умовах економіки, яка розвивається, будь-яка держава повинна вдосконалювати процедури здійснення контрольної роботи так, щоб вони набували юридичної значимості і звичайно мали своє закріплення у законодавстві. Сьогодні неправильний вибір тих чи інших способів, форм, методів фінансового контролю, а також недотримання встановленого законом порядку проведення контрольньо-перевірочних заходів може привести до значних негативних матеріальних і правових наслідків. У той же час успішна трансформація важливих інструментів реалізації фінансового контролю можлива тільки у тісному взаємозв'язку з процесом впровадження ринкових механізмів в економіку України. Безспірно, цей процес складний, але одночасно динамічний, який дозволяє навіть у нашій майже «міфічній» економічній реальності здійснити спробу переосмислити хоча б основи радянської теорії фінансового контролю, навіть не чекаючи переходу України до ринкових відносин.

Так, на всіх етапах розвитку СРСР від початку руйнування «буржуазної машини» влади аж до розвалу адміністративно-командної системи управління державному фінансовому контролю приділялась першочергова увага, що і дозволило так швидко перетворити економіку царської Росії. При цьому роль самої держави у зв'язку з цим важко було переоцінити. Ось чому ефективність впливу держави

на політику контролю у фінансовій сфері повністю була доведена протягом всього непростого існування СРСР. У такому випадку чому лібералізація контрольної роботи державних органів України розуміється нашим суспільством як початок змін в економіці України. Такий шлях, як тепер вже зрозуміло, привів країну до різкого росту економічної злочинності і завданню державній казні непоправної поки що матеріальної шкоди. Між тим, науковий аналіз в першу чергу позитивних сторін фінансового контролю України на всіх його часових етапах дає можливість стверджувати, що не всі «радянські» види, форми та методи підлягають забуттю. Очевидно, що такі «старі» контрольні методи, як документальна перевірка, ревізія та інвентаризація можуть бути і надалі успішно використані для отримання необхідних результатів контролю. Але водночас зміна ролі форм власності в українській економіці повинна привести до перегляду правової обґрунтованості і економічної доцільності усіх контрольних методів, що будуть сприяти зближенню інтересів держави і господарюючих суб'єктів. Однак, на жаль, не дивлячись на те, що такі зміни в Україні почали відбуватися, саме підстави для застосування різних методів фінансового контролю все ще носять непередбачуваний характер і залежать найчастіше від суб'єктивних факторів, в тому числі від корупційних явищ у сфері державного управління.

Звичайно, трансформаційний стан української системи фінансового контролю не може не викликати підвищену увагу вчених і законодавців ймовірно зацікавлених необхідністю глибоких змін принципів, методів, видів і форм контрольної діяльності. Так, фінансовий контроль є складною і багатоаспектною категорією. З однієї сторони, він являється невід'ємною частиною державного управління і виступає як засіб реалізації політики держави. З іншої сторони, сам фінансовий контроль допустимо розглядати як систему елементів, в яку входять види, методи, форми

його реалізації, а також органи фінансового контролю.

Необхідно відзначити, що проблема правового регулювання державного фінансового контролю була предметом постійного наукового інтересу і довгої дискусії вчених-фінансистів та правознавців. Так, питанням теорії фінансового контролю присвячені роботи ряду російських вчених-правознавців: О.Ю. Грачової, А.М. Козиріна, М.В. Кучерова, Н.І. Хімічевої, А.А. Ялбулганова та інших. Розвиткові методології окремих сторін фінансового контролю приділяли увагу такі українські вчені як А.А. Клименко, Л.А. Савченко, Д.М. Рева та інші. У радянський період у розробці класифікації видів, форм і методів фінансового контролю прийняли участь видатні фахівці в області економічної, фінансової і правової наук І.А. Белобжецький, Н.Т. Белуха, Е.А. Вознесенський, М.М. Ровинський, Ю.А. Ровинський.

Так як єдиного підходу до фінансового контролю і вирішенню ряду його теоретичних проблем розроблено не було, сформулювалось декілька основних точок зору, пов'язаних, наприклад, з визначенням класифікації форм, методів, видів фінансового контролю і намаганням їх правої регламентації. В той же час такому, як вважалося, виду фінансового контролю як фактичний контроль особливої уваги зі сторони вчених-правознавців не приділялось. Показово, що до цього часу не існує жодного наукового дослідження спеціально присвяченого проблемам правового регулювання такого контролю і на це є свої причини, про які буде вказано далі. При цьому неправильно було би стверджувати, що це питання повністю обділено увагою фінансової науки. Останнім часом видано ряд робіт таких вчених як О.Ю. Грачова, Л.А. Савченко, де фрагментарно, на ряду з іншими питаннями фінансового контролю відображалася їх точка зору відносно фактичного фінансового контролю і деяких його особливостей. Більш детально і докладно про фактичний фінансовий

контроль (чи як його прийнято було називати – «фактичний контроль») говорилося у роботах як правило радянських вчених-економістів І.А. Белобжецкого, С.І. Бобира, Н.Т. Білухи, Е.А. Вознесенського, Л.М. Крамаровського, Г.А. Солов'єва, Л.А. Сергєєва, А.А. Шпіга та інших. Безспірно, що ці роботи вплинули на наступний науковий аналіз цього виду фінансового контролю. Звідси метою цієї статті являється визначення особливостей та основних методів фактичного фінансового контролю, з'ясування його місця та співвідношення з документальним контролем в системі фінансового контролю і їх можливої трансформації в інші види контролю. Новизна статті визначається сучасною постановкою проблеми і перспектив фінансового фактичного контролю як елементу української системи фінансового контролю, а також відображенням власної позиції автора відносно цього питання.

Отже, зразу треба оговоритись, що визначення фактичного фінансового контролю у законодавстві України не існує. Не було його і у законодавстві СРСР. Завдяки багатолітньому практичному досвіду контрольно-перевірочної роботи, починаючи з радянського періоду, під фактичним фінансовим контролем завжди розумівся процес вивчення реального фінансового та матеріального стану об'єкта перевірки. Так, у ході проведення цього виду контролю встановлювалась наявність грошей у касі, основних засобів, матеріальних цінностей, якість готової продукції і таке інше. З цього приводу розбіжностей між теорією фінансового контролю і практикою немає. Що стосується самої суті фактичного фінансового контролю, яка полягає у методах його реалізації, тут виникали значні наукові протиріччя, що виражались у наступному. Проблематика, пов'язана з фактичним фінансовим контролем, в основному розроблялась в рамках радянської фінансової та економічної науки. Зокрема, у ряді наукових робіт фактичний фінансовий контроль розглядався скоріше як економіко-інформаційна катего-

рія, що представляла собою систему прийомів і методів отримання відомостей про господарське та фінансове становище об'єкта перевірки. Як правило, система методів фактичного фінансового контролю об'єднувала в собі дії, пов'язані з контролем господарського і фінансового стану об'єкта перевірки і дотримання діючих економічних нормативів. Застосування різноманітних методів фактичного фінансового контролю характеризувалось тим, що кількісний і якісний стан об'єкта перевірки встановлювався на підставі обстеження огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу, експертизи та іншими способами аналогічного змісту. Ці методи у практичному використанні являлись завжди складними, трудомісткими та вимагали найчастіше специфічних знань у тій галузі, в якій функціонував об'єкт контролю. У зв'язку з цим треба відзначити, що у радянській економічній літературі, яка присвячена проблемам фінансового контролю, в різні періоди часу представлений практично єдиний науковий підхід до методичних прийомів фактичного фінансового контролю та їх використанню у перевірочній роботі. Зокрема, І.А. Белобжецьким [2, с.42], С.І. Бобиром [3, с.51], Л.М. Крамаровським [4, с.63–66], В.І. Лакісом, І.С. Мацкевичусом [5, с.60–61], Г.А. Солов'йович [6, с.110], А.А. Шпігом [7, с.36–38] запропоновані такі основні методи фактичного фінансового контролю:

- огляд документів та об'єкта перевірки;
- обстеження;
- інвентаризація;
- контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент);
- аналіз якості сировини, матеріалів, продукції;
- контрольний обмір виконаних робіт;
- отримання пояснень від посадових осіб об'єкта перевірки.

Особливої уваги заслуговує думка видатного радянського вченого-економіста Е.А. Вознесенського, який не вважав за необ-

хідне розділяти фінансовий контроль на такі види, як фактичний та документальний, оскільки, на його думку, не існує ні однієї контрольної-перевірочної дії, яка не супроводжувалась би одночасним поєднанням документальних та фактичних даних. Він стверджував, що використання будь-якого методу чи прийому фактичного контролю вимагає співставлення його результатів з документами бухгалтерського обліку [8, с.69]. Таким чином, Е.А. Вознесенський небезпідставно поставив під сумнів не тільки самостійний характер фінансового фактичного контролю, але і його доцільності виділення як виду фінансового контролю.

Така точка зору Е.А. Вознесенського не могла не викликати критику прибічників існування як фактичного, так і документального контролю. Наприклад, С.І. Бобир, аналізуючи методи документального і фактичного фінансового контролю, підкреслював, що вони застосовуються в органічному взаємозв'язку і в різноманітних поєднаннях «...в залежності від обставин ревізії та перевірки можуть здійснюватись починаючи з документів до перевірки фактів, і навпаки – від фактів до документів...» [3, с.51].

Разом із тим, протилежні точки зору згаданих та інших вчених дають підстави для сумніву у тому, що фактичний фінансовий контроль дійсно існує як вид фінансового контролю, і ось чому. Якщо звернути увагу на нечисленний матеріал, присвячений фактичному фінансовому контролю і викладений уже в юридичній літературі у різні часи, то можна впевнитись у схожості наукових позицій як юристів, так і економістів. Так, відомий радянський вчений-юрист Ю.А. Ровинський під фактичним фінансовим контролем розумів: «...перевірку фактичного стану засобів господарства в натурі, перевірка, інвентаризація цінностей, складських приміщень, зваження і вимірювання наявних товарно-матеріальних цінностей, контрольні обміри на будівництві і так далі...» [9, с.182]. На ду-

мку іншого, не менш вагомим для того ж часу вченого Н.Н. Ровинського, фактичний контроль надає можливість «...якісної перевірки матеріальних цінностей поєднати з перевіркою їх якісної сторони шляхом огляду продукції, заготовлених матеріалів чи проведених робіт...» [10, с.10]. Спеціаліст у галузі теорії фінансового контролю О.Ю. Грачова визначає фактичний фінансовий контроль як «...вивчення фактичного стану об'єктів перевірки згідно даних огляду їх в натурі, обміру, зважування, перерахунку і т. д...» і не погоджується з точкою зору Е.А. Вознесенського, але при цьому не висловлюючи на жаль мотивів своїх сумнівів [11, с.123–124]. Такої ж точки зору, як О.Ю. Грачова, дотримується Л.М. Савченко, стверджуючи, що як фактичний так і документальний контроль слід віднести до одного з видів методичних прийомів фінансового контролю [12, с.126].

Безспірно те, що ідеї вказаних авторів є значним внеском у розробку теорії фінансового контролю, але все ж потребують наукового переосмислення і додаткової мотивації в рамках проведення наукових ґрунтовних досліджень на цю тему, адже всі невирішені суперечності теорії фінансового контролю, в тому числі і радянських часів, залишаються актуальними й до сьогодні. Разом із тим, вважається загальноновизнаним і таким, що не викликає дискусії, той факт, що фінансовий контроль являється однією з найважливіших функцій державного управління і необхідною умовою нормальної роботи фінансової системи будь-якої держави. В різноманітних наукових позиціях, починаючи з радянського фінансиста А.О. Альського [13], який вперше в 1925 році ввів в науковий обіг поняття «фінансовий контроль», і закінчуючи поглядами сучасних вчених, фінансовий контроль, як правило, розглядався в двох основних аспектах. По-перше – з інформаційної точки зору як сукупність дій зі збирання інформації і перевірки об'єктів господарювання та управління за допомогою специфічних видів, форм

і методів фінансового контролю, по-друге – з правової точки зору як чітко регламентована діяльність контролюючих органів за дотриманням фінансового законодавства і як контроль за законністю і доцільністю всіх дій, що проводяться у процесі фінансової діяльності держави. В той же час, як уже підкреслювалось, ніде у законодавстві України та відомих нормативних актах не тільки нічого не говориться про фактичний фінансовий контроль, але навіть не наводиться переліку рекомендованих прийомів, методів реалізації цього виду контролю. В такому випадку можна стверджувати, що поняття «фактичний фінансовий контроль», не маючи правової регламентації, носить абстрактний та невизначений характер. Наприклад, зовсім не зрозуміло, яким чином можна без первинних бухгалтерських документів, які мають нормативне закріплення, вивчити реальний стан складів, сховищ, наявність товарно-матеріальних цінностей і т.д. Зі зрозумілих причин отримання ймовірної інформації про об'єкт перевірки за допомогою дій, що не мають правового регулювання, повністю виключається. Тому необхідно перейнятися питанням того, наскільки для фінансового контролю як інформаційно-правової категорії, що регулюється нормами фінансового права, важливі інструменти економічного контролю та аналізу, зокрема контрольний обмір, огляд в натурі, лабораторний аналіз якості товарів, які за своєю суттю є методами контролю фактичного економічного стану об'єкта перевірки.

Так як документальний або фактичний фінансовий контроль вирішують в дійсності однакові задачі по перевірці правил проведення фінансово-господарських операцій, розрахунків, порядку зберігання грошових та матеріальних коштів, а також використовують одні й ті ж джерела інформації про об'єкт перевірки (первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, ордера, відомості і т.д.) та не можуть відбуватися без дослідження документів та реального стану об'єкта перевірки, тому

навряд має сенс необхідність у подальшому розмежовувати фінансовий контроль на документальний та фактичний. В такому випадку, документальний фінансовий контроль, до речі непогано регламентований нормами права, є поки що єдиним видом державного фінансового контролю, який відповідає реаліям ринкової економіки, що наближаються до нас.

ЛІТЕРАТУРА

1. Лосев А. Ф. Философия имени / Лосев А. Ф. – М. : Изд-во МГУ, 1990. – 269 с.
2. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / Белобжецкий И. А. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
3. Бобир С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий : учебник / Бобир С. И. – М. : Высшая школа, 1975. – 392 с.
4. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль / Крамаровский Л. М. – М. : Финансы и статистика, 1982. – 232 с.
5. Лакис В. И. Ревизия в системе экономического контроля / Лакис В. И., Мацкевичюс И. С. – М. : Финансы и статистика, 1988. – 224 с.
6. Соловьев Г. А. Ревизия и контроль хозяйственной деятельности бюджетных учреждений / Соловьев Г. А. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 150 с.
7. Шпиг А. А. Ревизия и контроль в торговле / Шпиг А. А. – М. : Экономика, 1982. – 232 с.
8. Вознесенский Э. А. Финансовый контроль в СССР / Вознесенский Э. А. – М. : Юрид. лит., 1973. – 134 с.
9. Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М. : Госюриздат, 1960. – 193 с.
10. Ровинский Н. Н. Финансовый контроль в СССР / Ровинский Н. Н. – М. : Госфиниздат, 1947. – 242 с.
11. Грачева Е. Ю. Проблемы правового регулирования государственного финансового

контроля / Грачева Е. Ю. – М. : Юриспруденция, 2000. – 192 с.

12. Савченко Л. А., Правові проблеми процесу фінансового контролю в Україні : монографія / Савченко Л. А., Мельник О. П. - К. :

Вид-во Київськ. міжнародного ун-ту, 2009. – 235 с.

13. Альский А. О. Задачи и методы финансового контроля / Альский А. О. – М. : Гостюриздат, 1925. – 32 с.

Федоров С. Е. Фактический финансовый контроль: проблемы трансформации / С. Е. Федоров // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 908–913 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11fcekpt.pdf>

Розглянуто зміст і правову природу фактичного фінансового контролю як одного з видів фінансового контролю. Вивчені основні погляди вчених на фактичний фінансовий контроль. Також здійснений аналіз правового регулювання застосування фактичного фінансового контролю у контрольній діяльності та запропоновані шляхи його трансформації.

Федоров С.Е. Фактический финансовый контроль: проблемы трансформации

Рассмотрено содержание и правовая природа фактического финансового контроля как одного из видов финансового контроля. Изучены основные мнения ученых о фактическом финансовом контроле. Также осуществлен анализ правового регулирования применения фактического финансового контроля в контрольной деятельности и предложены пути его трансформации.

Fedorov S.E. Real Financial Control Problems of Transformation

The contents and judicial nature of real financial control is considered as one of kinds of financial control. The basic opinions of scientists are studied about real financial control. The analysis of the judicial regulation is carried out of application of real financial control activity and the ways of transformation are offered.

Форум права